



İletişim Sektörü Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Hazırlayanlar

Ali ÇİMAT

Muğla Üniv. Yrd. Doç. Dr.

Mehmet Ali

DEĞİRMENCİ

Muğla Üniv. Yüksek Lisans Öğr.

GİRİŞ

Çok kısa bir süre öncesine kadar iletişim, insanlar için sıradan bir ihtiyaç olarak görülürken, son yıllarda özellikle günümüz modern toplumlarında artık, günlük yaşamın vazgeçilemez önemli bir olgusu haline gelmiş ve buna paralel olarak da, son derece yaygın ve gelişmiş iletişim araç ve teknolojileri kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi sisteminin revize edici değişiklikler kalıcı olabileceği gibi sürekli de olabilmektedir. Nitekim, 4306 sayılı Kanunla 8 yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerinde kullanılmak amacıyla ihdas edilen eğitime katkı payı ile, 4481 sayılı Kanun ile 17.8.1999 - 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve civarında meydana gelen depremin yol açtığı kayıpları gidermek amacıyla bazı mükellefiyetler tesisini ortaya çıkaran özel iletişim ve özel işlem vergilerinin 31.12.2002 tarihine kadar sürekli olarak alınması, günün koşullarına uygun olarak sisteme yerleştirilmiştir.

Dünya ekonomilerinde küreselleşme ve bilgi iletişim teknolojilerinin yaygın olarak kullanılmaya başlanması, günümüzün en önemli iki gelişmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda

hizmetler sektörünün önemi de atmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin ticari işlem maliyetlerini düşürmesine paralel olarak, elektronik ticaretin de değişik faaliyet alanlarında ve dünyanın değişik bölgelerinde hızla yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Ülkemizde , özel radyo ve televizyonların faaliyet göstermelerine izin verilmesiyle birlikte, hemen her türlü isteğe, düşünceye, kesime, bölgeye ve ihtiyaca cevap verecek sayıda radyo ve televizyon işletmeleri kurulmuş ve adeta bir kitle iletişim devrimi gerçekleştirilmiştir.

I. TELEFON ve CEP TELEFONLARI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde iletişim cihazları sanayii PTT tarafından kuruldu. Bugünden geriye baktığımızda görünen, iletişim ağında Türk sanayiine ait özgün ürünlerin, dolayısıyla fikri mülkiyet payının, hatta yerli üretim oranının giderek ve hızla azalmakta olduğudur. Öyle ki, 1980'li yıllarda %20'lere çıkmış olan fikri mülkiyet payı %3'ün altına gerilemiştir. Olması gereken ise %50'dir. Diğer yandan 1991 yılında 669 milyon \$ olan iletişim cihazları üretimi 2000 yılında 624 milyon \$'a gerilerken, ithalat 189 milyon \$'dan 2463 milyon \$'a çıkmıştır. Bu sonuçlarda ülkemizde sık sık görülen ekonomik krizlerin rolü olmakla birlikte izlenen özelleştirme, sanayileşme ve yabancı sermaye politikalarındaki yanlışların ve bilim ve teknoloji politika eksikliğinin etkisi de küçümsenemez. Bugün ülkemizde iletişim cihazları sanayii yabancı sermayenin kontrolündedir.

Bugün dünyada yaygın iletişim şebekesinde her yeni çıkan hizmet mevcudun üzerine monte ediliyor. Sabit telefon, mobil telefon, çeşitli TV'ler, internet, yeni abonelikler, yeni kimlikler, yeni şifreler gerektiriyor. Geleceğin iletişim şebekesi için bir yakınsamanın gerçekleştirilmesi lüzumlu görülüyor. Yani, bütün iletişim ve eğlence ihtiyaçlarını kapsayan bir şebeke gerçekleşecek. Bu ağın geniş bantlı ISDN (Integral Services Digital Network - Tümüleşik Hizmetler Sayısal Şebekesi) özelliğine sahip, akıllı bir ağ olması gerekiyor. Bu yöndeki gelişmelerde bugün itibariyle geniş mutabakat sağlanmış durumdadır. Yeni şebekenin mimarisi ATM (Asynchronous Transfer Mode)'ye dayanıyor. Böyle bir şebekenin gerçekleşmesi için 20 yıllık bir süre öngörülüyor. ATM bazı açılardan hem POTS (eski telefon servisleri: Plain Old

Telephone Service), hem de paket anahtarlama devrelerle yakınlık gösteriyor.¹

İletişim imkanlarının yaygınlaşması birçok problemi de birlikte getiriyor. İletişim sistemlerinin işlevleri insanların hususilik ve mahremiyeti ve güvenliği ile dengelenmedikçe doğru çalışıyor kabul edilmez. Türk Telekom'un vermiş olduğu iletişim hizmetleri şunlardır; Turpak, ATM, ISDN, VSAT (Very Small Aperture Terminal - çok küçük çaplı uç birim), ADSL (Asymmetric Digital Subscriber Line - asimetrik digital abone hattı), Centrex, TES (Terminal Earth Station - uydu yer sistemi: Santral bulunmayan köy, mezra gibi küçük yerleşim birimlerindeki abonelere santralsiz doğrudan telefon olanağı verir.), TDM (Türkiye Sayısal Data Şebekesi), Kablolu Tv., KTS (Kablosuz Telefon Sistemi), Frame Relay ve IBS (International Business Service - uluslararası iş servisi) vardır.

1. Eğitime Katkı Payı (EKP)

4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A bendine göre 8 yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerinde kullanılmak üzere 1.9.1997-31.12.2002 tarihleri arasında aşağıda belirtilen işlemler ile kağıt ve belgeler için eğitime katkı payı ödenir.²

1. Beyannamelerde

- * Vergi dairelerine verilen beyannamelerden,
- * Belediyelere verilen beyannamelerden,
- * Gümrük idarelerine verilen beyannamelerden,
- * Sosyal sigortalar kurumuna verilen bildirgelerden.

2. Taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtların kayıt ve tescilleriyle, devirlerinde,

3. Spor-Toto, Spor-Loto ve Sayısal Loto oyunları ile At Yarışlarında her 1 bilet için,

4. Silah taşıma ve bulundurma Müsaade Vesikaları ile Kara Avcılığı Ruhsat Tezkerelerinde,

5. Havayolu ve İç Hat Yolcu Taşımacılığında düzenlenen biletlerde,

6. İMKB ve Sermaye Piyasası Kurulu işlemleri üzerinden,
7. Cep Telefonlarında GSM aboneliğinden,
8. Radyo Televizyon Üst Kurulu tarafından Reklam Gelirleri ile birlikte,
9. Tapu işlemlerinden.

Eğitime Katkı Payı ödenmesini gerektiren beyannameler şunlardır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi, KDV beyannamesi, KDV beyannamesi (vergi sorumluları için), Ek (KDV) vergi beyannamesi.

Cep telefonu sahipleri, Türk Telekom A.Ş.'ne ödedikleri aylık sabit tesis ücretleri kadar bir tutarı ayrıca eğitime katkı payı olarak ödeyeceklerdir. Türk Telekom A.Ş.'ne yılda bir defa ödenecek olan katkı payının ilki 1997 Eylül ayı sabit tesis ücretleriyle birlikte, diğerleri de her yılın Ocak ayı ücretleri faturalarına dahil edilerek tahsil edilecektir. Türk Telekom A.Ş., eğitime katkı payını yukarıda belirtilen ayların sabit tesis ücretleri faturalarına dahil ederek tahsil edecektir. 01.01.2002 tarihinden itibaren GSM aboneliği tesis edilecek olanlar, tesis ücretiyle birlikte 5.000.000 TL eğitime katkı payı ödeyeceklerdir. 4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrasında belirtilen başlıca işlemle ve kağıtlar ile bunlar üzerinden ödenen eğitime katkı payı tutarları aşağıdaki gibidir:³

- * Cep Telefonlarının abonelik tesisinde 5.000.000 TL.
- * Cep Telefonu aylık sabit tesis ücretinde Aylık sabit tesis ücreti kadar.
- * RTÜK'na reklam geliri nedeniyle ödenen Üst Kurul Payları Üst Kurul Payı kadar.

1.2. Bazı Kağıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun

Cep telefonu sahipleri adına tahakkuk ettirilen aylık sabit tesis ücretleri kadar yılda 1 defa olmak üzere ayrıca hesaplanan tutar ile adlarına GSM aboneliği tesis edilenlerden 5.000.000 TL; 13.4.1994 tarih ve 3984 sayılı Kanun uyarınca RTÜK tarafından reklam gelirlerinden alınan pay kadar ayrıca hesaplanacak tutarlar; yine başta belirtilen nispi pay cep telefonu işletmecilerine yılda 1 defa (birincisi bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihi takip eden yılda, diğerleri her yılın Ocak ayında) maktu pay ise abone tesis ücreti ile

birlikte; RTÜK'te belirtilen katkı payı ise RTÜK katkı payı ile birlikte taraflarca işlemiden önce ödenir.

Türk Telekom A.Ş.'den abonelik almak isteyen bir kişi 7.000.000 TL telefon tesis ücreti ve 5.840.000 TL Damga Vergisi olmak üzere toplam 12.840.000 TL öder. Damga Vergisi, yasa gereği müşteriden alınıp devlete ödeniyor. Bu vergi nakit olarak alınmayıp, ilk dönem faturasına yansıtılıyor. Abonmanların aylık olarak ödedikleri faturalarda her ay abonman taksiti 5.000.000 TL'dir. Türk Telekom tarafından tahsil edilen tutarın %18'i KDV, %15'i hasılatattan pay, %1'i haberleşme vergisi olarak ilgili kurumlara aktarılmaktadır. Bu %18'lik KDV oranı, 1 Kontör ücretin değeri üzerinden hesaplanır (50.000 TL + KDV). Yine Türk Telekom'un devlete ödemiş olduğu Gelir ve Kurumlar vergisi vardır. Bu vergi oranları belli bir matrihtan sonra artmaktadır.

Cep telefonu açısından baktığımızda, Telsim, Turkcell, Aria ve Aycell gibi şebekelerin olduğunu ve bunlar üzerinde de belirli vergisel sorumluluklar bulunmaktadır. Telsimde varolan vergisel yükümlülükler şunlardır:

* Aylık sabit ücret yoktur. Ücret toplamı kadar KDV matrahı söz konusudur.

* Vergi, harç, fon vs. başlığı altındaki mali yükümlülükler, Maliye Bakanlığı ile Telekomünikasyon Kurumu adına, Telsim tarafından tahsil edilerek ilgili kurumlara aktarılır.

* Cep telefonları üzerinden alınan KDV oranının %18 olduğunu daha öncede belirtmiştim. Özel iletişim vergisi oranı %25'tir. Ayrıca, 574.500 TL kadar TK yıllık kullanım ücreti söz konusudur. 2002 yılına ait TK kullanım, EKP ve özel işlem vergisi yıllık bedelleri 12 taksit halinde aylık faturalara tahakkuk edilmektedir.

Turkcell hattı üzerindeki mali yükümlülükler ise şunlardır:

* Aylık sabit ücret 811.966 TL'dir. Aylık sabit ücret seçilen tarife ve alınan servislere göre aylık olarak tahakkuk edilen tutardır.

* KDV oranı %18, Özel İletişim Vergisi oranı %25 olup; vergiler, harçlar, fonlar toplam 709.828 TL'dir. Bunun içinde yer alan yükümlülükler; 1- özel

işlem vergisi aylık taksit 67.664 TL, 2- eğitime katkı payı aylık taksit 67.664 TL, 3- telsiz kullanım aylık taksiti 574.500 TL.

* Faturada aylık kullanım tutarı, aylık sabit ücret tutarı ve diğer hizmet ücretleri kalemlerinin toplamıdır. Bu tutarın üzerinden KDV hesaplanır. Özel iletişim vergisi, her ay KDV uygulanan tutar üzerinden %25 oranında, Turkcell tarafından devlet adına tahsil edilir.

Cep telefonu işletmecileri ve RTÜK tarafından bu fıkraya göre 1 ay içinde tahsil edilen eğitime katkı payları, ertesi ayın 20.günü akşamına kadar beyan edilerek ödenir. Bakanlar Kurulu bu uygulamalarla ilgili tutarları ayrı ayrı 10 katına kadar arttırmaya yetkilidir. Eğitime katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsilinde, ilgili mevzuat hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında kanun hükümleri uygulanır. Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcileri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların temsilcilikleri hakkında uygulanmaz.

13.4.1994 tarihli ve 3984 sayılı Kanunu uyarınca RTÜK, Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu ile diğer özel radyo ve televizyon kuruluşlarınca elde edilen reklam gelirlerinden pay almaktadır. 3984 sayılı Kanunun 12.maddesinde belirtilen ve Üst Kurulun gelirleri arasında yer alan; reklam gelirlerinden alınacak paylar, yayın izni ve lisans ücretlerinden elde edilen gelirlerin tutarları üzerinden Maliye Bakanı'nın teklifi üzerine Başbakan tarafından belirlenecek kısmı 8 yıllık kesintisiz ilköğretim ve ortaöğretim hizmetlerinde kullanılmak üzere Maliye Bakanlığınca bütçeye özel gelir ve MEB bütçesine özel ödenek kaydedilir.⁴ RTÜK tarafından 01.9.1997 tarihinden itibaren alınacak payın tahsili sırasında, ayrıca bu tutar kadar eğitime katkı payı tahsil edilecektir.

2. Ek Vergiler

Marmara Bölgesi'nde yaşanan deprem felaketi neticesinde ekonomide meydana gelen kayıpları telafi etmek amacıyla hazırlanan 4481 sayılı "17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 26.11.1999 tarih ve mükerrer 23.888 sayılı Resmi Gazetede

yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra çıkarılan bir dizi Bakanlar Kurulu Kararları ile de vergi kanunlarında bazı oranlarda düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerin temel amacı ülkemizin 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde yaşamış olduğu deprem felaketi neticesinde uğramış olduğu ekonomik kayıpların telafi edilmesidir. Bu bağlamda 4481 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler şunlardır:⁵

1. Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi
2. Ek Emlak Vergisi
3. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi
4. Özel İletişim Vergisi
5. Özel İşlem Vergisi

2.1. Özel İletişim Vergisi

4481 sayılı Kanunun 8.maddesine göre 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri (17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen deprem nedeniyle mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde, mücbir sebebin devam ettiği sürece abonelere verilecek ön ödemeli kart satışları dışındaki hizmetler hariç) %25 oranında özel iletişim vergisine tabidir (Bolu, Kocaeli, Sakarya ve Yalova illerinin merkez ve ilçelerindekilere abonelere verilecek hizmetler hariç).

Verginin mükellefi cep telefonu işletmecileri olup; matrahı, KDV'yi oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Özel iletişim vergisi, KDV matrahına dahil edilmez. Bir aya ait özel iletişim vergisi takip eden ayın 15.günü akşamına kadar KDV beyannamesi ile beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenir. Her ay tahakkuk edecek %25 oranındaki özel iletişim vergisi faturalarda gösterilir.⁶

Özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmeyecektir. Ancak, cep telefonu işletmecilerinin verdiği haberleşme hizmetlerinde kullanılan kartların satışını yapanların, özel iletişim vergisi mükellefi olmamaları nedeniyle cep telefonu işletmecilerinin hesapladığı özel iletişim vergisini KDV matrahından indirmeleri söz konusu değildir.

2.2. Özel İşlem Vergisi

Bilindiği üzere 26.11.1999 tarih ve 23.888 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere "Özel İşlem Vergisi" getirilmiştir.

01.12.1999 tarihinde yürürlüğe giren özel işlem vergisinin konusu, 16.08.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrasında yer alan işlem ve kağıtlardır. 16.08.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrasında belirtilen işlemler ve kağıtlar için ödenen eğitime katkı payı tutarı kadar ayrıca özel işlem vergisi ödenecektir. Bilindiği gibi bu kağıt ve işlemlerden eğitime katkı payı tahsil edilmektedir. Özel işlem vergisinde vergiyi doğuran olay eğitime katkı payının ödenmesini gerektiren işlemin yapılması veya bir kağıdın düzenlenerek belirlenen yerlere verilmesidir. Sonuç itibarıyla bir vergi, resim veya harç mahiyetinde bulunmayan eğitime katkı payı uygulamasında, diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harç istisnalarına ilişkin düzenlemeler özel işlem vergisi açısından hüküm ifade edecektir.⁷

Özel işlem vergisinin mükellefi, aynı kanunda belirlenen işlem ve kağıtlar nedeniyle eğitime katkı payı ödemek mecburiyetinde bulunan kişi ve kuruluşlardır. Özel işlem vergisi mükellefiyetinde, diğer kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalara ilişkin düzenlemeler dikkate alınacaktır.

Özel işlem vergisinde vergiyi doğuran olay, eğitime katkı payının ödenmesinin gerektiren bir işlemin yapılması veya bir kağıdın düzenlenerek kanunda belirlenen yerlere verilmesidir. Bu nedenle özel işlem vergisine tabi tutulacak işlem ve kağıtların bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere ait olmasının vergiyi doğuran olay bakımından önemi yoktur. Özel işlem vergisinin miktarı, 16.8.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrası uyarınca ödenen eğitime katkı payı tutarı kadar olacaktır. 01.01.2002 tarihinden itibaren tahsil edilecek eğitime katkı payı 5.000.000 TL ve özel işlem vergisi ise 10.000.000 TL'dir.

4481 sayılı Kanunun 10.maddesine göre cep telefonu faturalarındaki özel

iletişim ve 4306 sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrasında belirtilen iş-
lemler ve kağıtlar için verilen eğitime katkı payı tutarı kadar ayrıca alınan özel
işlem vergilerinin gelir ve kurumlar vergisinde gider olarak kabul edilmesi
mümkün değildir. Bu vergiler kanunen kabul edilmeyen Gider olarak de-
đerlendirilecektir.⁸ Bakanlar Kurulu zel işlem vergisi tutarlarını 4306 sayılı
Kanunun Geçici 1.maddesinin A fıkrasının 13 numaralı bendine bağlı kal-
maksızın ayrı ayrı veya birlikte 10 katına kadar arttırmaya yetkilidir.

Bakanlar Kurulu kararı ile yapılan düzenlemeler şunlardır:⁹

* 01.01.2000 tarihinden itibaren 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı ta-
rifelerde yer alan nispi harçlar %25 oranında arttırılmıştır. (27.11.1999 tarih ve
99/13.644 sayılı BKK)

* 193 sayılı Gelir Vergi Kanununun 94.maddesinde yer alan tevkifat oran-
ları ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddesinde yer alan tev-
kifat oranları arttırılmıştır.

* 13.12.1999 tarihinden itibaren KDV oranları arttırılmıştır. Buna göre %15
oranı %18'e ve özel iletişim vergisi oranı %23'ten %25'e çıkarılmıştır.

* Ayrıca, bu işlerle uğraşan kurumlar, kazancı üzerinden 5422 sayılı Ku-
rumlar Vergisi Kanununun 25.maddesine göre %30 oranında Kurumlar ver-
gisine tabidir. Yine verginin %10'u oranında fon öderler.

3. KDV Kanunu

Türkiye'de KDV'ne tabi yapılan işlemler arasında posta, telefon, telgraf,
teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri de vardır.
KDV'ne tabi faaliyetlerin kanunların ve resmi makamların gösterdiği gerek
zerinden yapılması, bunları yapanların, hukuki statü ve kişilikleri, Türk ta-
biyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni
merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin maliyetini
değiştirmez ve vergilendirmeye engel teşkil etmez.

KDV'nin mükellefleri arasında ise Türk Telekom işletme Genel Müdürlüğü
ve radyo ve televizyon kurumları yer alır. Vergiye tabi bir işlem söz konusu
olmadığı veya KDV'yi fatura ve benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bu-
lunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi

ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödedikleri vergilerin indirim haklarına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.¹⁰

3.1. Özel Matrah Şekli Uygulaması

KDV Kanununun 23.maddesinin (f) bendi hükmünün Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dahil olmak üzere bütün telefon kartı ve jeton satışlarının özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür. Buna göre, perakendeci bayiler tarafından yapılan telefon kartı ve jeton satışlarına ait KDV'nin bayi karına isabet eden KDV'yi de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere telefon kartı ve jeton teslimi yapan kuruluşlar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda perakendeci bayiler belirtilen kapsamdaki telefon kartı ve jeton satışları için ayrıca vergi hesaplamayacaklardır. Öte yandan telefon kartı ve jeton satışları dahil bütün işlemleri özel matrah şekline göre vergilendirilenlerin KDV'si mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.¹¹

II. RADYO ve TELEVİZYON ÜST KURULUNUN VERGİSEL BOYUTU

Bilindiği üzere özellikle 1980 sonrası radyo ve televizyon alanında büyük gelişmeler yaşanmış, yurdun her tarafında yerel, bölgesel ve ulusal yayın yapan televizyon ve radyolar hızla faaliyete geçirilmiştir. Ancak bu alanda yasal bir düzenlemenin olmaması büyük sıkıntılara yol açmıştır.

Radyo ve televizyon yayıncılığının devlet tekelinde olduğu yıllarda, bu tür hizmetlerin vergi yasaları karşısındaki durumu bir özellik veya önem göstermemekte iken, özel işletmecilik anlamında, radyo ve televizyon hizmetlerinin son 15 yıl içinde ortaya çıkmasıyla birlikte, mevcut vergi mevzuatının da 35-40 yıl öncesi, koşullara göre düşünülüp düzenlenmiş olması nedeniyle, uygulamada ortaya pek çok sorun çıkmamakta ve birçok konu hala belirsiz ve çözümsüz durumda bulunmaktadır.¹²

Radyo ve televizyon yayınlarının düzenlenmesi amacıyla 3984 sayılı Radyo ve Televizyon Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun 24.4.1997 tarih ve

21.911 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanunun 5.maddesi ile Radyo ve Televizyon faaliyetlerini düzenlemek amacıyla özerk ve tarafsız bir kamu tüzel kişiliği niteliğinde 'RTÜK' oluşturulmuştur. Kanunun 12.maddesi ile RTÜK finansmanının sağlanması amacıyla Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu ile tüm özel radyo ve televizyon kuruluşlarınca elde edilen brüt reklam gelirlerinden %5 oranında pay verilmesi söz konusu payların elde edildikleri ayı takip eden ay içinde Üst Kurula ödenmesi ön görülmüştür.¹³

1. Radyo ve Televizyon Yayıncılığının Kapsamı

Radyo istasyonları ile ses yayıncılığı, televizyon istasyonları ile de görüntü yayıncılığı yapılmaktadır. Radyo ve televizyon faaliyetini kabaca, canlı ses ve görüntü programları ile hazır ses ve görüntü programlarının, izlemeleri veya dinlemelerini temin amacıyla halka sunulması, yayın arasında veya esnasında yapılacak reklam yayınları yoluyla da reklam verenlerden gelir sağlanması şeklinde tanımlayabiliriz.

Başka bir ifadeye göre ise, üretilen veya hazır alınan veya kiralanan programların çeşitli şekil ve yöntemlerle değerlendirilerek kullanılması ve yayınlaması yoluyla gelir sağlanması faaliyetidir. Radyo ve televizyon işletmelerinde, gelir ve kurumlar vergisi yönünden dönem kar veya kazancının tespitinde dikkate alınacak gider ve maliyetlerin niteliği ve tespit şekli hususunda büyük belirsizlikler ve yoruma açık durumlar mevcuttur.

Herhangi bir mal veya hizmet işletmesinde, dönem karının tespitinde dikkate alınan satılan ticari malın maliyeti (STMM), hizmet maliyeti mamul maliyeti gibi maliyet unsurları radyo-televizyon işletmeleri için geçerli olmaktan ve bunların işletme yapısını kavrayıp cevap vermekten çok uzak durumdadır. Çünkü, bu tür işletmelerde faaliyet, mal veya hizmet sirkülasyonu üzerine değil, üretilen veya temin edilen programların kullanılıp değerlendirilmesi üzerine kuruludur.

İster satın alınsın, ister üretilmiş olsun, duran varlık niteliği taşıyan sesli ve görüntülü radyo ve televizyon programları ve bunları ihtiva eden malzeme ve ortamların maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklarla ilgili vergi uygulamasından hangisine tabi tutulacağının belirlenmesi ise ayrı bir önem arz etmektedir. Zira, maddi duran varlıklar kapsamında fiziki varlık kalemi olarak kabul edilen film ve video kasetleri 180 sıra numaralı VUK Genel Teb-

liğine göre sırasıyla ilk yıl %75 ve %60, ikinci yıl %60 ve %40 oranları uygulanmak suretiyle amortismanına tabi tutulabildiği halde, maddi olmayan duran varlık kapsamında gayri maddi hak olarak değerlendirildiği takdirde, 1.sıra numaralı M.S.U.G.T.'ne göre yararlanma süresi içinde, bu sürenin belli olmaması durumunda ise 5 yıllık sürede, eşit taksitlerle ifade edilebilmektedir.

Öte yandan, ileride yayınlanmak üzere, sözleşmesi önceden yapılarak kiralanan bir kısım program için, sözleşme gereği olarak daha önceden (bazı hallerde 3-4 yıl önceden) belli aralıklarla TL veya döviz cinsinden peşin ödemeler yapılabilmekte ve özellikle döviz cinsinden yapılan ödemelere bağlı olarak, kiralama konusu programın yayınlanacağı zamana kadar oluşan gerçek maliyetin kayıtlara yansıtılmasında yasal engellerle karşılaşmaktadır. Çünkü, yapılan ödeme, dönemsellik ilkesi gereğince gelecek yıllara ait olan peşin kira ödemesi olduğu için, VUK'un 283.maddesi gereğince, her yıl sonu itibarıyla değerlendirme yapılma imkanı da yasal olarak bulunmamaktadır.¹⁴

Radyo-televizyon işletmeciliği, bu alanda faaliyet gösterenlere gerek program üretimleri, gerek hazırlanmış program satın alımları ve gerekse program kiralamaları sırasında Gelir, Kurumlar ve KDV yönünden çeşitli vergisel sorumlulukları da beraberinde getirmektedir. Faaliyetle ilgili ödeme, harcama, aktifleştirme, satın alma vb. aktivitelere bağlı olarak doğan vergisel sorumluluklar ana hatlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı Yönünden

2.1. Program Üretimi veya Satın Alımlarında Sorumluluk

İşletmede üretilen eser veya eser niteliğinde olmayan programlar için yapılmakta olan harcamalar esas itibarıyla duran varlık oluşumuna ilişkin harcamalardan sayılmaktadır. Manevi yada mali hakkı gerçek kişilere ait olan, yani üreticisi veya mirasçısı gerçek kişi olan eserlerin veya hakların program üretimlerinde kullanılmak üzere satın alınması karşılığında ödenen bedeller her ne kadar GVK'nun 18.maddesine göre sahip veya mirasçıları açısından Gelir Vergisinden istisna tutulan serbest meslek kazancı sayılmakta ise de, ödemeyi yapan radyo-televizyon işletmeleri açısından GVK'nun 94/2.maddesi gereğince üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gereken bir ödemedir. Ödeme yapılan şahsın tam mükellef veya dar mükellef olup olmasının gelir vergisi tevkifatı açısından bir önemi de bulunmamaktadır.

Ancak GVK'nun 18.maddesi, meydana getirenlerce veya kanuni mirasçıları tarafından eserlerin yayımlanması, bunlar üzerindeki hakların devir ve temlik veya kiralınması gibi hemen her türlü faaliyeti mükellefiyet ayrımı gözetmesizin serbest meslek kazancı istisnası kapsamında değerlendirmiş olmasına rağmen Kanunun 94/4.maddesi, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla dar mükelleflere yapılan ödemeleri serbest meslek ödemelerinden özellikle ayrı tutmuş ve üzerinden %25 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasını hüküm altına almıştır.

Radio-televizyon işletmelerince program üretimleri için yapılan harcamaların önemli bir bölümü, vergi kanunlarımıza göre belli bir özellik yüklenmemiş ve bu nedenle de özel vergileme rejimine tabi olmayan sıradan maddi duran varlık maliyeti oluşum harcamalarından, aynen yayımlanmak üzere hazır olarak satın alınan programların önemli bir bölümü ise eser niteliği olmayan maddi duran varlıklardan sayıldığından, bunlar için yapılan ödemelerin Gelir veya Kurumlar Vergisi tevkifatı yönünden diğer ödemeler içerisinde yerinin tespiti ve genel hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁵

2.2. Program Kiralamalarında Sorumluluk

Radio ve televizyon işletmelerinde yayınlanan programların önemli bir kısmı ise kiralama yoluyla temin edilmektedir. Gider veya maliyetlerin oluşumu açısından kira ödemelerinin konusu ve ödeme yapılan gerçek veya tüzel kişilerin bir önemi olmadığı halde, gelir-kurumlar vergisi tevkifatı ve KDV sorumluluğu bakımından bu hususlar büyük önem arz etmektedir.

Zira, eser veya eser üzerindeki hakların geçek kişi eser sahibi veya gerçek kişi mirasçılardan kiralınması durumunda yapılan ödemeler, GVK'nun 70/5 ve 70/6.maddeleri gereğince bunlar açısından serbest meslek kazancı sayılmakta olduğundan, dar veya tam mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın, GVK'nun 94/2.a maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğu halde, bunlar dışında kiralınması halinde yapılan ödeme gayri menkul sermaye iradı sayıldığından 94/5.madde hükmüne göre tevkifata tabi olacaktır.

Bu tür faaliyetlerin ticari bir organizasyon içerisinde gerçekleştirilmesi halinde ise kira ödemeleri üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Tam

mükellef kurumlara yapılacak bu türlü ödemeler tevkifata tabi olmadığı halde, dr mükellef kurumlara aynı konuda yapılacak ödemeler KVK'nun 24.maddesi gereğince tevkifata tutulacak, aynı zamanda ister gerçek, ister tüzel kişi olsun, dar mükelleflere yapılacak kira ödemelerinde tevkifat ödemeleri bakımından uluslararası vergi anlaşmaları hükümleri ayrıca ve öncelikle dikkate alınacaktır.

KVK'nun 24.maddesi gereğince yapılacak tevkifatta, yurt dışından kiralanan canlı müsabaka, konser ve yarış programları ayrı bir özellik göstermektedir. Dar mükellef kurumlara yapılan ve KVK'nun 1.maddesinde sayılan kurumlardan olması halinde tevkifata tabi tutulabilecektir. Zira, KVK'nun 24.maddesi dar mükellef kurumlara ait bazı kazanç ve iratların kaynaktan vergilendirilmesi için düzenlenmiş olup, Kanunun 11.maddesinde bunların 1.maddede sayılan kurumlardan olması şartı açıkça aranmaktadır.

Çeşitli uluslararası organizasyonlar ve gayri resmi oluşumlar tarafından organize edilen müsabaka, yarış, konser vb. gibi program kiralamalarındaki muhatap, bazen KVK'nun 1.maddesinde sayılan kurumlardan hiçbirisi olmayabilir. Örneğin U.E.F.A., yapısı ve statüsü gereğince bu kurumlardan hiçbirine benzememekte, ancak oluşumu gereğince çeşitli uluslararası maç ve yarışların yayın hakkını elinde bulundurmaktadır. Bu durumda UEFA ve benzeri organizasyonlardan yapılacak kiralamalar nedeniyle yapılan ödemelerden 24.maddeye göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılamayacaktır.¹⁶

3. KDV Yönünden

Program üretimlerinde kullanılmak üzere gerçek kişilerden satın alınan veya hakları devralınan eserler ile, aynen yayınlanmak üzere satın alınan eser nitelikli programların KDV karşısındaki durumları ise ayrı bir özellik göstermektedir. Sahipleri veya mirasçıları bakımından eser üretme ve değerlendirme faaliyeti eğer arızı bir nitelik taşıyorsa, KDV açısından vergiye tabi faaliyet olarak sayılmayacak, ancak bu faaliyet süreklilik arz ediyorsa, KDV konusuna giren bir faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

GVK'nun 18.maddesinde sayılan serbest meslek faaliyetlerinin sürekli olarak yapılmasının gelir vergisi yönünden istisna edilmiş bulunması bu faaliyeti icra edenlerin KDV açısından mükellefiyet tesis ettirmek, defter tutmak, serbest meslek makbuzu düzenlemek ve KDV hesaplayıp beyan etmek gibi

yükümlülüklerini ortadan kaldırmamaktadır.¹⁷

Her ne kadar Maliye Bakanlığınca yayımlanan 30 no'lu KDV genel tebliği ile GVK'nun 70.maddesinde sayılan mal ve hakların kiralınması, işlemlerinde ayrı ve özel olarak sorumluluk getirilmiş ise de, GVK'nun 18.maddesi kapsamına giren ve serbest meslek kazancı sayılan kiralamalar için 19 no'lu KDV genel tebliğine ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. GVK'nun 70.maddesinde sayılan mal ve hakların kiralınması işlemleri KDVK'nun 1.maddesine göre vergiye tabi olup, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkullerin kiralınması işlemleri ise KDV'den istisna edilmiştir.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 30 no'lu KDV genel tebliği ile, başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlardan kiralınacak mal ve hakların kiralama işlerine ait KDV'nin, kiracılar tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanıp beyan edilmesi hususu düzenlenmiş bulunduğundan, radyo-televizyon işletmelerinin program kiralamalarında bu hususlara da dikkat etmeleri gerekmektedir.

Bu uygulamada, kiralamaların tam veya dar mükellef gerçek kişi veya kurumlar vergisi mükelleflerinden veya mükellef olmayanlardan yapılıp yapılmamasının da bir önemi bulunmamaktadır. Zira KDVK'nun 6.maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi veya faydalanılması vergi için yeterli olmaktadır. Bu durumda, örneğin UEFA'dan yapılan spor müsabakaları yayın kiralamalarında kurumlar vergisi yönünden tevkifat yükümlülüğü bulunmazken, KDV yönünden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp beyan ve ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Diğer yandan uluslararası vergi anlaşmaları KDV'yi kapsamadığından, yurt içinde hesaplanan KDV sorumluluğunu da engellememektedir.

4. Kurul Payı ve Eğitime Katkı Payının Ödenmesine İlişkin Düzenlemeler

Reklam gelirleri Üst Kurul payına ilişkin hükümler Radyo ve Televizyon Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun uyarınca 20.11.1997 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Radyo ve Televizyon Kuruluşları Reklam Yayın İlkeleri ve Usulleri ile Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Ödenmesi Hakkındaki Yönetmelik ile tespit edilmiştir. Daha sonra bu yönetmeliğe dayanılarak bugüne kadar 3 adet Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı Genel Tebliği yayınlanmıştır.

Ayrıca yönetmeliğin 26.maddesindeki yetkiye dayanılarak 2 Ocak 1995 tarih ve 22.159 sayılı Resmi Gâzetede yayımlanan "Radyo ve Televizyon Yayın Kuruluşları Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkındaki 1 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile radyo ve televizyon kuruluşlarının düzenledikleri reklam gelirleri üst kurul payı beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Üst Kurul Payının beyanı ve ödenmesine ilişkin açıklamalar eğitime katkı payı için de geçerlidir.

4.1. Reklam Gelirleri Üst Kurul Paylarının Matrah ve Oranı

Kuruluşlar her takvim ayı içinde yayınladıkları reklamlar nedeniyle tahakkuk ettirdikleri brüt reklam gelirlerinin %5'ini Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı olarak bu gelirlerin tahakkuk ettiği izleyen ay içinde 1 beyanname ile beyan ederek aynı sürede Üst Kurul hesabına ödemekle yükümlüdürler.

Reklam Gelirleri Üst Kurul Payı, brüt reklam gelirlerine Kanunda ön görülen oranın uygulanması ile hesaplanır. Reklam gelirleri, yayımlanan reklamlar karşılığında alınan reklam bedellerinden oluşur. Reklam bedeli verilen reklam hizmeti karşılığında reklam verenlerden her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlar tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder. Verilen reklam hizmetine ilişkin olarak tahakkuk ettirilen vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim vb. adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler bu bedele dahildir. Fatura vb. vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktarda yapılan iskontolar ve KDV bu bedele dahil değildir.

Reklam bedelinin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde reklam bedeli, reklamın türü, süresi, yayınlandığı program ve saati dikkate alınmak suretiyle yayın kuruluşunun diğer reklamlar için uyguladığı bedeldir. Reklam gelirlerinden reklam bedellerinin elde edilmesi amacıyla yapılan giderler indirim konusu yapılamaz.

4.2. Beyannamenin Verilmemesi veya Ödenmemesi

Radyo ve televizyon yayıncılığı yapan kuruluşlar tarafından reklam gelirlerinin beyan edilmemesi halinde, RTÜK tarafından ilgili kuruluşlar verilmemiş olan beyannamelerini vermeleri konusunda ihtar yazısı yazılarak 7

gün içerisinde beyannamelerini vermeleri istenir. Beyannamelerini bu içerisinde vermeyen kuruluşların yayınları durdurulur.

Yayınladıkları reklamlar nedeniyle alınan veya tahakkuk ettirilen reklam gelirlerinin brüt tutarları üzerinden hesaplanan reklam gelirleri üst kurul paylarını ve eğitime katkı paylarını kısmen veya tamamen vadesinde ödemeyen kuruluşlar hakkında 3984 sayılı Kanununun 13.maddesinde belirtilen ihtar ve yayın durdurma cezalarından başka geciken her ay ve kesri için ayrı ayrı olmak üzere 6183 sayılı Kanunun 51.maddesinin verdiği yetkiye göre Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlarda gecikme zammı uygulanır.¹⁸

III. İNTERNET ve VERGİ

1. Elektronik Ticaretin Faydaları ve Karşılaşılan Sorunlar

Elektronik ticaret, telekomünikasyon ağları kullanılarak mal ve hizmet tanıtılması, satılması, ödeme ve dağıtımının yapılmasıdır. Elektronik ticaretin bilgisayar başında, alıcı ve satıcının birbirini görmeden gerçekleşmesi, geleneksel ticaretteki birçok aracıyı devre dışı bırakmakta ve hizmet ticaretinde işlem maliyetlerini düşürmektedir.

Alicılar bilgisayarlarının başında, son derece geniş bir ürün yelpazesinden istedikleri mal yada hizmeti seçip siparişini verebilmekte ve istedikleri ürünleri çok kısa bir süre içerisinde teslim alabilmektedirler. Elektronik ticaret sadece çok uluslu şirketlerin gösterdikleri alanlara, küçük ve orta ölçekli firmaların girmesini de sağlamıştır. Yabancı ülkelerdeki tüketicilere ulaşmak elektronik ticaretle daha kolay ve ucuz hale gelmektedir. Tüketiciler mal ve hizmet ile ilgili bilgilere kolayca ulaşabilmekte ve ürünler arasında karşılaştırmalar yaparak en uygununu seçebilmektedirler. Bu durum ticarete rekabeti arttıracığından fiyatların düşmesini sağlayacaktır. Elektronik ticaret alıcı ve satıcıları elektronik ortamda karşı karşıya getirdiğinden zaman ve personel giderlerinden tasarruf sağlamaktadır.

Günümüzde internetin yaygınlaşmasıyla, özellikle hizmet ithalatı kapsamına girebilecek fiziki olmayan dış alımlar kredi kartı olan herkesin kullanımına sunulmakta; internet kullanıcılarının büyük çoğunluğu da vergi mükellefiyeti bulunmayan nihai tüketiciler olduğu için, vergileme karşısında boşluk mu var sorusu akıllara takılmaktadır.¹⁹

Elektronik ticaretin yukarıda belirtilen faydalarına rağmen bir takım sorunlarla da karşılaşılabilir. Elektronik ticaretin büyük bir kısmı başlangıcından itibaren ABD tarafından gerçekleştirilmektedir. Son 1-2 yıldır ise diğer ülkelerde de gelişmeler göstermektedir. Son birkaç yıla kadar elektronik ticaret büyük oranda ticari işletmeler arasında gerçekleşmesine rağmen, artık nihai tüketicilere de yansımaya başlamıştır.²⁰

Yazılı evrakların kullanılmadığı elektronik ticarete bilgi güvenliğinin önemi daha da artmaktadır. Elektronik ticarete karşılaşılan sorunlardan birisi de ödemelerde kullanılan kredi kartlarının güvenliği sorunudur. Kredi kartlarıyla yapılan ödeme, mevcut ödeme şekilleri içinde elektronik ticaret için en uygunu olarak görülmektedir. Ancak, bu yöntemin doğurduğu güvenlik sorunu elektronik ticaretin gelişmesinde önemli bir engel teşkil etmektedir.

İnternet üzerinden yapılan ticaretin yaygınlaşması ve bunun daha da gelişeceği beklentileri hukuk alanında belli düzenlemelerin yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Hem özel hukuk hem de kamu hukukunda konuyla ilgili bir takım sorunlar mevcuttur. Vergi hukuku veya internet üzerinden yapılan ticaretin vergilendirilmesi yeni düzenlemelere ihtiyaç duymaktadır. Ancak bu sorun sadece bir ülkenin sorunu değil uluslararası bir sorun olarak ele alınmalı ve çözüm de buna göre oluşturulmalıdır.

2. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Elektronik ticaret bu yüzyılın büyük ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahiptir, ancak aralarında vergilemenin de bulunduğu birçok alanda kesinliğin olmaması, gelişmesinin de en büyük engelini beraberinde getirecektir. Elektronik ticaretin vergilenmesinden önce, yapılması gereken, bilginin korunması için yasal çerçevesinin düzenlenmesi ve uzakta yapılan sözleşmelerin güvence altına alınmasıdır. Bu kapsamda elektronik ticareti organize edecek yasal düzenlemelerin ana ilkelerinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar, aşırı düzenlemelerden kaçınılması, ticari hayatın gerçeklerini dikkate alarak, ulusal hedeflerin etkin ve verimli bir şekilde karşılanması olmalıdır.

Buna göre, elektronik ticaretin uygun bir yasal zemine oturtulması için, Borçlar Kanununun sözleşmelere ilişkin hükümleri, Markalar, Tüketicuyu Koruma Telif Hakları ve Vergi Kanunlarında kesinliğin belirlenmesi ge-

rekmetektedir. Yine, elektronik ticarete vergi sisteminin açık, tarafsız ve önceden bilinen bir ortama uydurulması ve yasal kesinliği sağlamanın önemli olduğu AB'ne üye ülkeler arasında tartışılmakta, yapılacak düzenlemelerin geleneksel ticaretle karşılaştırıldığında ek yükler getirmemesine özen gösterilmesi tavsiye edilmektedir.

Elektronik ticarete devlete düşen en önemli görev, büyük ölçüde teknolojik gelişmelere bağlı olan fiziki altyapının oluşturulması ile birlikte kanuni altyapının oluşturulmasıdır. Devlet, elektronik ticaret ile ilgili gereksiz bürokratik düzenlemelerden kaçınmalıdır. Vergileme açısından son derece önemli olan, elektronik ortamda tutulan kayıtların kamu idaresi tarafından kabulü, tanınması ve bu konu ile ilgili diğer noktalara ilişkin ilkelerin devlet tarafından belirlenmesi gerekir.

İnternetin sağladığı kolaylıklar özellikle önemli vergi kolaylıkları sağlayan ülkelerde yürütülen ve müşteri ile ilgili bilgilerin gizliliğine büyük önem verilen kıyı bankacılığını cazip hale getirmektedir. Ancak kıyı bankacılığının yaygınlaşması, ülkelerin gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarının yanı sıra, KDV ile banka ve sigorta muameleleri vergisi hasılatlarında da düşüşlere yol açacaktır.

Elektronik ticaret üzerinden elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesindeki en önemli sorun, ticaretin gerçekleştirildiği web sitesini barındıran sunucu bilgisayarın (web server) ülkeler itibarıyla vergilendirme konumundan kaynaklanmaktadır. Mevcut vergi sistemlerinde, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler ve coğrafi olarak bir yere bağımlılık ve kuruluş yeri gibi kavramlar büyük önem arz etmektedir. Her şeyden önce internet üzerinden yapılan ticareti vergilemenin, idareye ve mükelleflere olan maliyetini düşürmek gerekmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken husus bilgisayarın hangi ülkede olduğudur.²¹

Elektronik ticaretin vergileme konusunda ortaya çıkardığı bazı sorunlar vardır. Bunların başında elektronik ticarete işlem yapan ve vergi mükellefi olan kişinin tanımlanması ve bunların bulunduğu yerin belirlenmesi, elektronik ticari işlemlere ilişkin uygun kayıtların oluşturulmasının nasıl sağlanacağı, elektronik ticaret ortamında vergilerin nasıl toplanması gerektiği, vergi teknolojilerinin nasıl kullanılacağı ve uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanması ile ilgili sorunlar vardır.

Elektronik ticaretin karmaşık yapısı, uluslararası ticaretin yapısını değiştirmektedir ve ülke sınırları ortadan kalkmaktadır. Teknolojik ve ticari koşulların bu derce değişmesinde bile, mevcut vergileme ilkeleri altında (Tam mükellefiyet, Dar mükellefiyet tanımlamaları veya Ticari Kazanç, Serbest Meslek Kazançları gibi gelir unsurlarının nasıl vergilendirilmesi gerektiği) bu ticaretin vergilenmesi mümkündür. Bu ilkeler şunlardır:²²

* Yürürlükte olan ulusal ve uluslararası vergileme hükümleri esas alınmalıdır. Elektronik ticareti vergilemek için yeni vergiler getirilmesinden kaçınılmalıdır.

* Elektronik ticaret, geleneksel ticaret ile aynı derecede mevcut vergilere konu edilmelidir. Vergileme elektronik ortamda yapılan faaliyetler ile geleneksel biçimde yapılan faaliyetler arasında tarafsız kalmalıdır.

* Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve açık olmalıdır. Vergi yükü hem mükellef hem de vergi idaresi için en az düzeyde tutulmalı ve sorunları önceden bilinebilmelidir.

* Vergileme rejimi etkin olmalıdır. Değişikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı içermelidir.

* Son olarak hem ulusal hem de uluslararası düzeyde adaletli olmalıdır.

Vergi mükellefleri , vergisel durumların belirlenmesi konusunda kesinlik isterler. Bu, vergi otoriteleri tarafından bilinen bir gerçektir. Ancak bu kesinlik, yasaların açık ifadesi ile sağlanabilir. Bazı öneriler arasında vergiden bağışık internet veya belli birimlik data içeren bir elektronik mesajın vergiye tabi tutulması bulunmamaktadır. Vergiden bağışık internet tarafsız değildir. Bu, geleneksel piyasalar aleyhine işleyen adaletsiz bir hareket alanı doğuracaktır. Devlet otoritesinin sağlık, eğitim, refah, savunma ve diğer hizmetlerinin yürütülmesinin fiili finansmanına iştirak etmeyecektir.

Elektronik ticaretle birlikte rekabetin artması çok sayıda işlemin ve çok sayıda kişinin izlenmesini ve denetimini fiilen imkansız kılacaktır. Basit bir ifadeyle, yalnızca bir kez vergilendirileceklerini ve yalnızca yasal olarak sorumlu oldukları vergileri ödemelerinin isteneceğini sağlamak üzere vergi otoritelerinin vergi yükümlülerini tanımlamaya gereksinimi bulunmaktadır.

213 sayılı VUK'nun 153.maddesine göre, internette faaliyet gösterecek tüm alışveriş sitelerinin işe başladıklarına dair bildirim bağılı oldukları vergi dairesine vermekle ilgili yükümlülükleri bulunmaktadır. İnternette faaliyet gösterecek web sitelerinin ticari faaliyetleri nedeniyle bağılı oldukları vergi dairelerine yaptıkları işe başlama bildirimlerinde dikkate değer taşıyan husus ilgili web sitesinin iş veya kanuni merkezi önemi taşımaktadır. Bu bilgi son derece önemlidir. Çünkü, yapılan tebligatların ulaşması açısından doğru bilgilendirmeye gereksinim duyulmaktadır. Ayrıca, işe başlama bildiriminin yapılmasıyla birlikte, yeni bir vergiye tabi olmak yada mükellefiyet şeklinin belirlenmesine ilişkin saptamaların yapılması gündeme gelmektedir.²³

3. Türkiye'de Durum

Türkiye'de internet üzerinden elde edilen gelirlerin veya internet üzerinden dış ülkelere yapılan ödemelerin vergilendirilmesi için mevcut mevzuat yeterli gibi görünmektedir. Sorun, gelirin tanımlanmasında değil, bunların kontrolünde ve internet üzerinde dünyada fazla pay sahibi olmamaktan kaynaklanan ithalat fazlasıyla karşı karşıya kalacağımızdır.

Türkiye'de halen internet üzerinden ticaret yapan firmalar mevcuttur ve bu firmaların vergilendirilmesi diğer kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükelleflerinden farklılık göstermemektedir. Bu firmalar da teslim ve hizmetleri karşılığı belge düzenleyecek, KDV hesaplayacak, çalıştırdığı kişiler için muhtasar beyanname verecek, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi beyannamesi verecektir.

Türkiye'de tam mükellefiyete tabi kişilerin internet üzerinden elde ettiği kazançlarının vergilendirilmesindeki en büyük sıkıntı, fiziki işyeri olmadan da gelir elde edebilme kabiliyetinden dolayı, kazanç elde edenlerin takip imkanının zorlaşmasıdır. Bunu için alınabilecek en önemli önlem, Türkiye'de internet sayfa isimlerini veren ODTÜ ile Maliye Bakanlığı'nın işbirliğidir. ODTÜ internet sayfa isim (domain name) başvurularında mükellefiyet belgesi veya vergi numarası isterse, en azından aktif veya potansiyel mükellefler takip edebileceklerini hissetmiş olurlar. Böylece hiç olmazsa sonu tr. ile biten internet sayfa isim (domain name) sahibi şirket yahut kişiler takip edilebilir. Mükellefiyeti olmadığı halde internet üzerinde sayfa açıp bu sayfalarına "link" koyarak başka sitelere ulaşılmasını sağlayan kişiler, bu firmalardan komisyon

geliri şeklinde yurtiçinden veya yurtdışından gelir elde edebilmektedir. Dolayısıyla, ticari faaliyet yapmıyor gözükken kişilerin bile sayfa ismi başvurusu sırasında vergi numarasını bildirmesi gereklidir.²⁴

Türkiye'de 2.sorun, denetim ile ilgilidir. Hasılatların takibi konusunda etkinliğin sağlanabilmesi için, Maliye Bakanlığı ve bankalar arasında bilgi akışı artırılmalı hatta kredi kartları ile ödemeleri Maliye Bakanlığı'nın da izleyebileceği bir sistem geliştirilmelidir. Türkiye için internet yoluyla ticaretin en büyük tehlikesi, birçok ülke için geçerli olan, yurtdışından yapılacak olan aşırı mal ve hizmet ithali ihtimalidir. İnternet üzerinden yapılan mal ve hizmet ithalatının vergilendirilmesinde şu andaki mevzuata göre boşluk yoktur. Sonuçta fiziki mallar yine Gümrük Vergisi'ne tabi olacaktır. Fiziki olmayan teslim ve hizmetler ise GVK'nun 94.maddesi ve KVK'nun 24.maddesi uyarınca dar mükelleflere yapılan ödemeler kapsamında stopaja tabi tutulabilmektedir. Ayrıca söz konusu ödemeler sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyi de gerektirmektedir.

Buradaki tek sorun, mükellefiyeti olmayan kişilerin internette abonelik veya program indirme gibi fiziki olmayan teslimler nedeniyle yurtdışındaki kişi ve kurumlara yaptığı ödemelerden nasıl stopaj yapacağıdır. Zira, KVK'nun 24.madde uyarınca dar mükelleflere ödeme yapıp stopaja tabi tutması gerekenlerin mükellef olma şartı, GVK 94.maddede belirtildiği gibi belirtilmiştir. Yani, dar mükellefler KVK 24 kapsamında ödeme yapan kişinin stopaj yapması için, mükellef olması, şirket olması gibi şartlar mevcut değil, sadece ödeme yapması, muhtasar beyanname vermesi için yeterlidir.

Yurtdışında yapılan ödemelerle ilgili alınabilecek tek önlem, ödemelerin kredi kartı ile yapılmasından dolayı, bankaların topluca stopaj yapma ve sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermeleri düşünülebilir. Bankalar da bu vergileri kredi kartı sahiplerine yansıtacaktır. Ancak her hal ve şartta, kişilerin yurtdışına yaptığı ödemelerde, fiziki mal teslimi yoksa, vergi doğduğu konusunda bilgilendirilmesi, haberdar edilmesi gerekliliği vardır.

İnternette faaliyet gösteren alışveriş sitelerinin vergi mükellefiyetlerinin tesis edilmesinden itibaren, elde edecekleri kazançları belgelemeleri diğer ticaret erbabı yada tüzel kişiliklerden farklılık göstermemekle beraber sektörün özelliği gereği düzenlenecek belgelerin bir şekilde "e-fatura" içeriğinde olması

muhtemeldir. Aslında söz konusu nitelikteki belgeler bir anlamda sanal ortamdan aktarılmalı zorunlu olan belgeler niteliğindedir. Çünkü, henüz yasal düzenlemeler kağıt ortamından başka bir ortama yasallık kazandıramamıştır. Bunun nedeni araştırıldığında, internete dayalı olarak gelişen yeni ekonominin Türkiye'de yeterli ölçüde büyüklüğe kavuşmamasının yanı sıra elektronik belge düzeninin yerleştirilmesinde ve uyumunda mevcut altyapı eksikliğinden kaynaklanan sorunların aşılamaması ileri sürülebilir. Görülüyor ki, internet, vergi gelirlerini tehdit etmektedir.

4. Elektronik Ticarete Gelir Vergisi

İnternet ortamında elektronik ticaretle gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda gelir elde edilmişse gelir elde edenin kimliğine göre, gelir yada kurumlar vergisi söz konusu olabilir. Türk Vergi Sisteminde, belirleyici ölçüt olarak yerleşiklik esası kullanılmaktadır.

GVK'nun 3-8 ve 123.maddeleri ile KVK'nun 9-12.maddelerinde tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesine yer verilmiştir. İnternette ticaret yapmak için web sitesi açan ve bu site aracılığı ile kazanç elde eden gerçek kişilerin gelir vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmaktadır. GVK'yla ilgili maddelerine göre tam mükellef olunması için, yani hem yurtiçi hem de yurtdışında elde edilen gelirler üzerinden vergi alınabilmesi için mükelleflerin Türkiye'de yerleşmiş olmak yada resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve müesseselere bağlı olup bu kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yurtdışında oturan Türk vatandaşı olmak gerekmektedir. İkametgahı Türkiye'de olanlar ve 1 takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadırlar. Ancak internetin sunduğu kolaylık, artık mükelleflere yerlerini değiştirmeden de başka ülkelerin ekonomik faaliyetlerine katılma imkanı sağlamıştır. Bir gerçek kişi herhangi bir devletle iktisadi ilişki kurup söz konusu ülkede oturmuyorsa dar mükellef sayılmaktadır. GVK'nun 6.maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar ve iratlar üzerinden vergilendirilir." Hükmü yer almaktadır. Bunlara göre elektronik ticaret yapan kişinin yerleşik olduğu yerin belirlenmesi güçleşeceğinden, tam mükellef mi, yoksa dar mükellef mi sayılacağı sorun olacaktır. Özellikle uluslararası şirketler bakımından durum daha da karışıktır.

İnternet ortamında sınır ötesi ticaret yapan kişiler bakımından, ikili bir ayırım yapmak gerekir. Türkiye'de yerleşik, yabancı bir ülkedeki müşteriye mal satsa tam mükellef olarak vergilendirilir. Diğer taraftan, satıcının yabancı ülkede, alıcının da Türkiye'de yerleşik olması halinde satıcı sadece Türkiye'de elde ettiği kazançlar sebebiyle dar mükellef olarak vergilendirilecektir. Dar mükelleflerin Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu işyerinde veya söz konusu temsilciler aracılığı ile sağlanması gerekmektedir. İşyeri, VUK'un 156.maddesinde mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, depo gibi ticari, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için ayrılan veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır.

Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi bakımından, elektronik ticaretin gerçekleştirildiği server (sunucu ana bilgisayar) üzerindeki web sayfalarının işyeri sayılıp sayılmayacağı üzerinde durmak gerekir. Çünkü, server istenilen ülkeye konulabilir veya taşınabilir, bilgisayarlara yerleştirilerek belirli aralıklarla değiştirilebilir.

Bilindiği gibi gelir vergisinde verginin matrahı safi kazançtır. Bu çerçevede matrah belirlenirken, hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılan faaliyetle ilgili giderler indirilir. Elektronik ticaretin yukarıda değinildiği gibi farklı yerlerde gerçekleştiriliyor olması, kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların ne kadarının hangi yere ait olduğunun tespitini gerektirmektedir. Bu noktada sadece hukuki değil, teknik problemler de ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticaret yapan firmaların elde ettiği gelirin türünün ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda, ticari kazanç veya gayri menkul sermaye iradı olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Elektronik ticaret yapan satıcının gayri menkul sermaye iradı olarak kabul edilen gelirleri birçok ülkede kaynakta kesinti olarak vergilendirilmektedir. Ancak elektronik ticaret sonucunda elde edilen gelirlerin büyük bir kısmının ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁵

5. Elektronik Ticarete KDV

Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanır. KDV, mal ve hizmet ticareti üzerinden tarh edilen önemli bir tüketim vergisidir. Genel

olarak KDV'ye ilişkin düzenlemeler, mal teslimi ve hizmet itfalarının ülke sınırları içerisinde gerçekleştiği dönemlerden kalmıştır. Elektronik ticarete KDV açısından karşılaşılabilecek problemler, daha çok sınır ötesi faaliyetler bakımından olacaktır. Yürürlükteki haliyle KDV elektronik ticaret üzerinde hayli etkin bir konumdadır. Ancak, yine de uluslararası işlemlerde uygulanabilirliğini arttırmak için KDV Kanunu'nda bazı ekleme ve düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ülkemizde internet aboneliği sırasında kişilerin ödeyecekleri abonelik ücretlerinden %18 oranında KDV alınmaktadır.

KDV'nin konusu bilindiği gibi, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. Malların teslim anında Türkiye'de bulunmaları gerekmektedir. Yani bir Türk vatandaşının yurtdışındaki mal teslimleri vergiye tabi olmazken, yabancı uyruklu bir kişinin ülkemizde yaptığı mal teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir. Hizmet itfalarında ise işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için KDV Kanunu'nun 6.maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, bedelinin Türkiye'de ödenmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder. KDV Kanunu'nda varış ülkesi prensibi benimsenmiştir. KDV, idari masrafları azaltabilmek için malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil satıcılardan tahsil edilmektedir. Ancak elektronik ticarete tüketicilerin uzun soruşturmalara tabi olmaları ve konuyla ilgili yeterli bilgi ve tecrübeden yoksun olmaları bu alandaki problemleri daha da arttırmaktadır.

VUK'nun 253.maddesine göre; bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle 3.kısımında yazılı vesikaları ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Küreselleşme olgusunun yaşandığı günümüz dünyasında hiçbir ülke tek başına hareket edemez. İnternet ortamındaki alışveriş sitelerinin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde tam yükümlüler açısından bir sorun bulunmamaktadır. Fakat, yurtdışı kökenli bir web sitesinin Türkiye'de bulunan bir müşteriye bir mal satması durumunda bu kazancı doğuran işlem Türkiye'de yapılmış kabul edileceğinden bir çifte vergilendirme sorununun gündeme gelmesi olasıdır.²⁶ Özellikle çifte vergilendirmenin söz konusu olduğu tüketim vergileri üzerinde devletlerarası uzlaşmanın sağlanması gerekmektedir. KDV,

AB'nde uygulanan bir tüketim vergisidir. AB ülkeleri elektronik ticaret üzerinden KDV hususunda eş güdümlü hareket etmek suretiyle gerek OECD ülkeleri gerek diğer ülkeler ile birlikte çalışmalara başlamışlardır.

Daha etkin bir vergilendirme için, iş dünyasına uluslararası satışları izlemekte kullanılacak sipariş izleme süreçlerini gerçekleştirecek yazılımları kullanması teşvik edilebilir. Bu yolla yabancı firmaların ülke içinde mükellefiyet tesis ettirilmesine gerek olmayacaktır.²⁷

Elektronik ticaret son yıllarda tüm dünyada oldukça hızlı bir gelişme göstermiştir. Elektronik ticaretin vergi denetimlerini güçleştireceği, vergi kayıp ve kaçagını daha da arttıracığı ortadadır. Birçok dünya ülkesi elektronik ticaretin altyapısını oluşturarak bu sektörde oluşacak pastadan pay kapma çabasındadırlar. Tüm bu gelişmelere rağmen ülkemizde bilgi ekonomisinin yeni gelişmekte olduğu bir dönemde, elektronik ticaret konusunda işletmelerin çok olumlu düşündüğü ve yatırımlarını planladıkları bir ortamda, telekomünikasyon hizmetlerindeki KDV oranı %17'den %25'e yükseltilerek internet erişimi pahalandırılmıştır. Elektronik ticareti vergilendirmeyen devlet, internet erişimini pahalandırmak suretiyle dolaylı bir biçimde vergileme yapmaktadır.

Elektronik ticaretin geliştirilmesi için internet erişimini geliştirecek teknik altyapıyı oluşturmalı ve internet erişimini ucuzlatıcı tedbirler alınmalıdır. İnternet erişimine bağlı olan elektronik ticaretin gelişmesi de vergilendirilebilmesi için uluslararası anlaşmalar da dikkate alınarak gerekli teknik ve vergisel düzenlemeler bir an önce yapılmalıdır.

İnternet, elektronik ticaretin yaşam alanıdır ve bu alanda sayısız web sitesi kurularak yeni pazarlama teknikleri sergilenmeye başlanmıştır. Yürürlükte olan yasal düzenlemelerin en başta geleni ise ticari faaliyetten kaynaklanan işyerinin yada bir işin başladığına dair vergi idaresinin haberdar edilmesi ve mükellefiyet tesis ettirilerek gerçekleştirilen ekonomik hareketliliğin meşru bir düzene oturtulmasıdır. Mükellefiyet tesis ettirilmesi yasal bir kazanç elde edildiğinde işaret etmeyeceğinden bilhassa elektronik ticaretin yoğunlaşması nedeniyle gerek vergi kanunlarında gerekse de ticaret kanunlarında yasal değişikliklere gereksinim duyulmaktadır.²⁸

SONUÇ

4605 sayılı Kanunla 4306 sayılı Yasanın Geçici 1.maddesinde yapılan değişiklikle eğitime katkı payının ve 4481 sayılı Yasanın 8.ve 9.maddelerinde yapılan değişiklikle özel iletişim, özel işlem vergilerinin uygulama süresi 31.12.2002 tarihine kadar uzatılmıştır. GSM aboneliği ve RTÜK tarafından yapılan bazı işlemler gibi kayıt ve işlemlerden 8 yıllım kesintisiz ilköğretim giderlerinde kullanılmak üzere eğitime katkı payı alınması 4306 sayılı kanunla düzenlenmiştir.

Dikkat edilmesi gereken husus eğitime katkı paylarının duruma göre gider veya maliye unsuru olarak yazılabilmesi, özel işlem ve özel iletişim vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulanmasında gider olarak yazılabilmesinin kabul edilemeyeceğidir.

Belli ki dünyanın dört bir yanındaki ülkeler, elektronik ticaretin yasal bir zemine oturtulması konusunda işbirliği yapmak zorunda kalacaktır. Buna karşılık elektronik ticaretin vergilendirilmesinde de tarafsız bir yol bulunması çözümlenmesi gereken sorun ile ilgili bütün taraflar arasında uluslararası işbirliğine gitmeye daha fazla gereksinim duyulacaktır.

Eğer uluslararası anlaşmalarla yeni düzenlemeler yapılırsa, tabii ki bu hükümler geçerli olacaktır. Ama şu anda ülkemizin vergi mevzuatı internet üzerinden ticaretin vergilendirilmesinde herhangi bir eksikliğe sahip değildir. Sadece ek tedbirlere ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

* Alptürk, Ercan, İnternette Alışveriş Sistemlerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler, Yaklaşım Aylık Dergi, Yıl:9, Sayı:107, Kasım 2001, İstanbul.

* Altuncu, Hasan ve Karadağ, Cengiz, İnternet ve Vergi, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:52, Nisan-Mayıs 2001, İstanbul.

* Arslan, Fuat, İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor mu?, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:138, Mart 2000, İstanbul.

* Bahar, Mehmet, Marmara Depremi Sonrası Çıkarılan Vergiler, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:6, Sayı:43, Ekim-Kasım 1999, İstanbul.

* İçten, Neslihan, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem ve Özel İletişim Vergilerinin Hangi İşlem ve Kağıtlardan Alınacağı; Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:50, Aralık-Ocak 2001, İstanbul.

* Maliye Bakanlığı, 4306 Sayılı Kanun Uyarınca Sekiz Yıllık İlköğretim Uygulamaları İle İlgili Yapılacak Bağış ve Yardımlar Hakkında Tebliğ, Vergi, 8/A. Cilt, 1997/23, Ankara.

* Maliye Bakanlığı, Eğitime Katkı Payı Genel Tebliği, Vergi, 8/A. Cilt, 1997/23, Ankara.

* Maliye Bakanlığı, Özel İşlem Vergisi Genel Tebliği, Vergi, 8. Cilt, 1999/39, Ankara.

* Maliye Bakanlığı, Bazı Kağıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanun, Vergi, 2. Cilt, 2001/22, Ankara.

* Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu, Vergi, 7. Cilt, 2001/24, Ankara.

* Maliye Bakanlığı, KDV Genel Tebliği, Vergi, 7. Cilt, 2002/5, Ankara.

* Özdemirci, Abdullah, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:52, Nisan-Mayıs 2001, İstanbul.

* Yalçın, Sedat ve Yaşar, Mehmet, Radyo ve Televizyon İşletmeciliğinin Vergisel Boyutu-1, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:111, Aralık 1997, İstanbul.

* Yalçın, Sedat ve Yaşar, Mehmet, Radyo ve Televizyon İşletmeciliğinin Vergisel Boyutu-2, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:112, Ocak 1997, İstanbul.

* Yıldız, Halit, Radyo ve Televizyon Kurumuna Ödenmesi Gereken Üst Kurul Payı ve Eğitime Katkı Payı İle İlgili İşlemler ve Yeminli Mali.Müşavirlerce Düzenlenecek Raporlar, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:111, Aralık 1997, İstanbul.

* Yücel, Fikret, Türkiye'de İletişimin Öyküsü, Türk Telekom Dergisi, Sayı:6, 2001, Ankara.

NOTLAR

- 1 Fikret Yücel, Türkiye'de İletişimin Öyküsü, Türk Telekom Dergisi, Sayı:6, 2001,s. 19.
- 2 Neslihan İçten, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi ve Özel İletişim Vergilerinin Hangi İşlem ve Kağıtlardan Alınacağı, Gider Kaydedilip, Kaydedilemeyeceği, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, S:50, Aralık-Ocak 2001, s. 81-82.
- 3 Eğitime Katkı Payı Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı - Vergi, 8/A. Cilt, 97/23, s. 1-4.
- 4 Bazı Kağıt ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı alınması Hakkında Kanun, Vergi, 2. Cilt, 2001/22, s. 451-453.
- 5 Mehmet Bahar, Marmara Depremi Sonrası Çıkarılan Ek Vergiler, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:7, s:43, Ekim-Kasım 1999, s. 19.
- 6 Mehmet Bahar, a.g.e., s. 22.
- 7 Özel İşlem Vergisi Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı Vergi, 8. Cilt, 1999/39, s. 1.
- 8 Neslihan İçten, a.g.e., s. 83.
- 9 Mehmet Bahar, a.g.e., s. 24-26.
- 10 Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi, 7. Cilt, 2001/4, s.5-8.
- 11 Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı- Vergi, 7. Cilt, 2002/5, s. 2-3.
- 12 Sedat Yalçın ve Mehmet Yaşar, Radyo ve Televizyon İşletmeciliğinin Vergisel Boyutu-1, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 111, Aralık 1997, s. 21-22.
- 13 Halit Yıldız, Radyo ve Televizyon Kuruluşlarınca Ödenmesi Gereken Üst Kurul Payı ve Eğitime Katkı Payı İle İlgili İşlemler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenecek Raporlar, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:111, Aralık 1997, s. 7.
- 14 Yalçın ve Yaşar, a.g.e., s. 23-30.
- 15 Sedat Yalçın ve Mehmet Yaşar, Radyo ve Televizyon İşletmeciliğinin Vergisel Boyutu-2,Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 112, Ocak 1998, s. 23-25.
- 16 Yalçın ve Yaşar, a.g.e.,s. 25-26.
- 17 Yalçın ve Yaşar, a.g.e., s. 27-29.
- 18 Halit Yıldız, a.g.e., s. 9-11.

- 19 Fuat Arslan, İnternet Vergi Gelirlerini Tehdit Ediyor mu?, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye-Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart 2000,Sayı: 138, s. 41.
- 20 Abdullah Özdemirci, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:52, Nisan-Mayıs 2001, s. 34.
- 21 Abdullah Özdemirci, a.g.e., ş. 35.
- 22 .Hasan Altuncu ve Cengiz Karadağ, İnternet ve Vergi, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:47, Haziran-Temmuz 2000, s. 68-69.
- 23 Ercan Alptürk, İnternette Alışveriş Sitelerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler, Yaklaşım Aylık Dergi, Yıl:9, Sayı:107, Kasım:2001, s. 167.
- 24 Fuat Arslan, a.g.e., s. 44-45.
- 25 Abdullah Özdemirci, a.g.e., s.36-39.
- 26 Ercan Alptürk, a.g.e.,s. 169.
- 27 Abdullah Özdemirci, a.g.e., 39-42.
- 28 Altuncu ve Karadağ, a.g.e., s.70-71.