

İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF ADVERTISING SERVICES VIA THE INTERNET



Neslihan COŞKUN KARADAĞ*

ÖZ

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine yapılan yatırımlar her geçen gün artmaktadır. Mevcut vergi yasaları, internet ortamında oluşan bu gelirleri tam anlamıyla kavrayamamaktadır. Başlangıçta önemsenmeyen vergi geliri kaybına neden olan bu durum, günümüzde Google, Facebook, YouTube gibi küresel çapta faaliyette bulunan işletmelerin uluslararası vergi rekabetinin avantajlarından yararlanarak vergi yükünü azaltma eğilimleri başta olmak üzere, sosyal medya aktörlerinin (YouTuber, Influencer gibi) vergisiz kazanç elde etmelerine imkan tanıdığı için vergi kaybını arttırmıştır. Diğer taraftan geleneksel yollarla yapılan reklam faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergi kapsamında olması, internet üzerinden yapılan reklam faaliyetleri lehine vergi rekabeti oluşturarak vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Gerek gelir kaybı endi-

ABSTRACT

Investments in advertising services are increasing day by day. Existing tax laws cannot fully comprehend these revenues generated on the Internet. This situation, which caused a loss of tax revenue in the beginning, but now global tenders such as Google, Facebook, YouTube, etc., mainly focusing on reducing tax burden by taking advantage of international tax competition and social media actors (such as YouTuber, Influencer) increased tax loss because they allowed them to earn tax-free income. On the other hand, income from advertising activities carried out by traditional means is covered by tax, creates a tax competition in favor of advertising activities on the Internet negatively affects tax justice. Both the concern of loss of income and the tax competition against the traditional advertising activities led the countries to taxation studies. In Turkey, with the Presidential Decree, no. 476, it

* Doç.Dr., Çukurova Üni., Maliye Bölümü, ncuskun@cu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0215-0486.

Coşkun Karadağ, N. (Mayıs 2019). İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 236, (74-89).

şesi, gerekse geleneksel reklam faaliyetleri aleyhine oluşan vergi rekabeti, ülkeleri vergilendirme çalışmalarına sevk etmiştir. Türkiye’de, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat uygulaması getirilmiştir. Bu çalışmada, diğer ülkelerin uygulamaları da göz önünde bulundurularak değerlendirilmeler yapılacak, öneriler sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İnternet, Dijital Reklam Hizmetleri, Sosyal Medya Fenomenleri, Vergilendirme.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H26.

GİRİŞ

Günümüzde toplumsal, ekonomik, kültürel, teknolojik, ticari vb. alanda hızlı değişimlerin gerçekleştiği bir süreç yaşanmaktadır. Bu değişimlerin en büyüğü 21.yy damgasını vuran sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş ile sağlanmıştır. Bu değişim sürecinin temel dinamikleri 20. yy sonlarında bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişmeler olmuştur. Bilişim teknolojileri olarak beraberce anılan bu teknolojiler küreselleşme ile birlikte yeni ekonomi veya dijital ekonomi olarak adlandırılan düzeni meydana getirmiş, bu ekonomik düzenin ticaret platformunu ise elektronik (dijital) ortam oluşturmuştur. Bu ortamda yapılan ticaret ise elektronik ticaret (e-ticaret) olarak isimlendirilmiştir.

E-ticaret bilişim teknolojilerinin ürünü olan internet ile günümüzdeki şeklini almıştır. Geleneksel e-ticaret araçları olarak bilinen telefon, faks, televizyon, elektronik fon transferi (EFT), elektronik veri değişimi (EVD) gibi iletişim araçları ile yapılan ticaretin tüm özelliklerini bünyesinde barındıran internet 1960’larda ABD Savunma Bakanlığı’nın bir araştırma projesi ile “keşfedildiğinde” hiç şüphesiz bugün yarattığı

etkilere sebep olacağı tahmin bile edilemezdi. Günümüzde internet aracılığıyla yapılan e-ticaret kapsamında; mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi, üretim planlaması yapılması ve üretim zinciri oluşturulması, tanıtım, reklam ve bilgilendirme, sipariş verilmesi, elektronik ortamda üretimin izlenmesi, elektronik ortamda sevkiyatın izlenmesi, elektronik para ile ilgili işlemlerin yapılması, doğrudan tüketiciye pazarlama, sayısal imza, elektronik noter vb. güvenilir üçüncü taraf işlemleri, sayısal içeriğin anında dağıtılması, anında bilgi oluşturulması ve aktarılması, fikri mülkiyet haklarının transferi gibi çok çeşitli aktivitelerin gerçekleştirildiği görülmektedir. E-ticaret üreticilere, daha geniş ölçekte pazarlama yapabilme ve pazara girişteki engellerin azaltılması ile birlikte artan rekabet koşullarında ticaret yapma imkanı sunmuş, bilginin anında ve sürekli ulaşılabilir olması, karşılıklı etkileşime açık ve daha zengin olmasının yanında mesafeleri ortadan kaldırması sayesinde maliyet ve zaman tasarrufu sağlayarak önemli avantajlar sağlamıştır. Buna paralel tüketiciler de, kaliteli ve ucuz mal ve hizmeti küresel düzeyde tercih ederek satın alma, yeni ürün ve hizmetleri takip edebil-

me imkanına kavuşmuştur.¹ Akıllı telefon, tablet gibi taşınabilir teknolojilerin internete erişimi mobil hale getirmesi ve aplikasyon uygulamaları ile işlemi daha da basite indirgemesiyle birlikte, üretici ve tüketici açısından sayılan tüm bu avantajlar maksimum düzeye çıkmış, muazzam gelişmelere vesile olmuştur.² Bu gelişmelerle yeni iş yapma biçimleri, faaliyet alanları, şirket türleri, aracı kuruluşlar ve bunlara paralel yepyeni meslekler ortaya çıkmıştır. Google, Google+, Blogger, Facebook, Twitter, YouTube, Yahoo, Instagram, Foursquare, WhatsApp, SnapChat, LinkedIn, Skype, Pinterest³ gibi sanal dünyaya özgü global sosyal platformlar ve sosyal medya ortamları ile dijital işletmeler yukarıda sayılan işlemlerin yapıldığı mecralar olarak geniş kullanıcı kitlesi ile hayatın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.

Sektörün ulaştığı büyüklük ve büyüme hızı, dijital ortamda yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirmesi konusuna ülkelerin daha fazla önem atfetmesine sebep olmuştur. Aslında bugün geline nokta e-ticaret ve vergilendirilmesi konusunda en yoğun tartışmaların yaşandığı 1990-2005 tarih aralığında yapılan tespitlerin ne kadar doğru olduğunu kanıtlamaktadır. Çünkü e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda mevcut vergi mevzuatlarının kavrayamadığı, o gün bir sorun olarak görülen vergilendirme yetkisinin tespiti, daimi işyeri kavramı, kimlik-

lerin ve işlemlerin gizli kalabilmesi, download edilebilir dijital ürünlerin ve fiziki varlığı bulunmayan dijital işletmelerin varlığı bugün de ortak zeminde çözüm bulunabilmiş sorunlar değildir.⁴ Ancak şu bir gerçek ki, zaman geçtikçe e-ticaretin oyun, oyuncular ile kuralları daha anlaşılır ve belirgin hale gelmektedir. Bu sebeple devletler mevcut vergi yasalarında zaman içinde yaptıkları düzenlemelerle bu alanı vergilendirme çalışmaları başlatmıştır. Vergilendirme işlemlerinin idari ve teknik boyutu ise e-devlet uygulamaları ve gelişen vergi teknolojileri ile sağlanmaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini elektronik ortama kaydırması başlangıçta önemsenmeyen küçük vergi kayıplarına neden olmuştur. Ancak günümüzde devletlerin vergi kaybı sektör büyüklüğüne paralel bir şekilde artmaktadır. Çünkü elektronik ortam, mevcut mevzuatın vergileme alanı dışında kalmasının yanında, hem fiziki varlığa sahip işletmelerin hem de dijital işletmelerin uluslararası alanda vergi planlaması yaparak, vergi cenneti veya vergi rekabeti uygulayan ülkelere matrahlarını kaydirmalarını kolaylaştırmıştır. Bugün birçok devlet dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi için çalışmalar yapmakta ya da kısmen de olsa vergilendirmektedir.

Ülkemizde de bu gelişmeler paralelinde vergi kanunlarında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

¹ Detaylı bilgi için Bkz. Neslihan Coşkun, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslar Arası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2003.

² Hatta akıllı telefon, tablet vb. araçlarla yapılan e-ticaret, e-ticaretten bağımsız fakat benzerlikleri olan bir ticaret biçimini ifade etmek üzere m-ticaret (mobil ticaret) şeklinde isimlendirilmeye başlanmıştır (Bkz.Nazlı Kübra Çelik, Mobil Ticaretin Vergilendirme Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Gazi Akademi Sosyal Bilimler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı, s.334-347). Ancak mobil cihazlarla yapılan elektronik işlemlerin, tıpkı telefon, faks, televizyon gibi geleneksel e-ticaret araçlarıyla yapılan işlemlerde olduğu gibi, e-ticarete araç teşkil eden yeni bir teknolojik ürün olduğu kabul edilmelidir. Zira e-ticaret bilgi ve iletişim teknolojilerinin birbirini beslemesi ile gelişmekte ve büyümektedir.

³ Bu ağların bir kısmı ses, görüntü, metin paylaşımına yönelikken, bir kısmı metin paylaşımı kullanmaktadır. Ayrıca sayılan sosyal ağ ve medya ortamları her ülkede kullanılmamaktadır (Yener Lütfü Mert, Dijital Pazarlama Ekseninde Influencer Marketing Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt.6, Sayı, 2 Eylül 2018, s.1305).

⁴ Bkz.Dibakar Panigrahi ve Susil Kumar Sarangi, Legal and Taxation Issues in Online Marketing in India-A Case Study, International Journal of Scientific Engineering and Applied Science, Vol.2, Issue.2, February 2016, s.75-80.

md.11/7'de belirtilen yetki çerçevesinde alınan ve 19.12.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 1.1.2019 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanan internet üzerinden verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmasına ilişkin son düzenleme ele alınacaktır. Bu amaçla öncelikle 476 sayılı Kararla yapılan düzenlemenin mali gerekçesini oluşturması sebebiyle sektör büyük-lükleri verilecektir. Daha sonra diğer ülkelerin bu konuda yaptığı düzenlemeler ve planlamalar kısaca açıklanarak, ülkemizdeki yeni düzenleme değerlendirilecektir.

1- İNTERNET ve DİJİTAL REKLAM SEKTÖRÜ

1.1- Dijital Reklam Faaliyetleri

Günümüzde dünyanın en güçlü medya aracı olarak, web 3.0 teknolojisiyle internet gösterilmekte hem reklam hizmeti verenler hem de alanların önem atfetmesine neden olmaktadır.⁵ Türkiye gibi sosyal medyanın aktif kullanıldığı ve yüksek kullanım oranına sahip ülkelerde sosyal medya işletmeler için pazarlama faaliyetleri ve yeni müşteri kitlesine ulaşım için önemli bir araç

haline gelmiştir.⁶ Blogger, YouTuber, Vlogger ve-ya Influencer aracılığıyla hedef kitleye doğrudan ulaşım pazarlama ve reklam harcamalarının etkinliğini arttırarak daha yüksek yatırım getirisi sağlamaktadır.⁷

İşletmelerin Facebook, Twitter, Instagram, YouTube gibi sosyal ağlar üzerinden yaptıkları pazarlama ise sosyal medya pazarlaması olarak isimlendirilmiştir.⁸ Geleneksel reklam anlayışında ünlü kişilerin TV, radyo veya gazeteler aracılığıyla yaptıkları reklamlar, sosyal medyada hem ünlü kişiler hem de sosyal medyada tanınmış kişilerin tavsiye pazarlama (ağızdan ağıza pazarlama, viral pazarlama, influencer pazarlama olarak da adlandırılan) uygulamalarına bırakmıştır. Bu pazarlama şekli geniş tüketici kitlesini etkilme özelliğine sahip ünlüler, Blogger, YouTuber, Vlogger, Fenomen, Influencer gibi sosyal ağlarda takipçisi çok sayıda olan kişiler ekseninde gerçekleştirilmektedir.^{9, 10}

Dijital reklam hizmeti faaliyetlerinde; bir tarafta reklam hizmetini talep eden marka, aracı kuruluşlar olarak medya planlama ajansları,¹¹ dijital ajanslar,¹² kreatif ajanslar veya sosyal medya ajansları¹³ yer alırken, diğer tarafta ün-

⁵ Alev Aslan, "Sosyal Ağlar ve Online (Çevrimiçi) Reklam Üzerine Bir Değerlendirme" 1. Uluslararası İletişimde Yeni Yönelimler Konferansı, İstanbul Ticaret Üniversitesi İletişim Fakültesi, 4-5 Mayıs 2017, İstanbul.

⁶ Koçak Alan ve diğerleri, 2018:536

⁷ Aslan, 2017:232.

⁸ Mert, 2018: 1306

⁹ Mert, 2018:1301.

¹⁰ Sosyal medyada pazarlama faaliyetleri ve reklam sürecinin işleyişi ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Yener Lütfü Mert, Dijital Pazarlama Ekseninde Influencer Marketing Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt.6, Sayı, 2 Eylül 2018; Özge Alışarlı ve İhsan Eken, Yeni Medyada Ürün Yerleştirme: Youtube'da Paylaşım Yapan Fenomenler Üzerinden Kampanya Süreci, 1. Uluslararası İletişimde Yeni Yönelimler Konferansı, İstanbul Ticaret Üniversitesi İletişim Fakültesi, 4-5 Mayıs 2017, İstanbul. Bu çalışmalardan birincisinde profesyonel dijital ajans başkanları ile yapılan röportaj, ikincisinde ise fenomenlerle yapılan röportajdan elde edilen bilgiler değerlendirilmiştir.

¹¹ Medya planlama ajansları, markalar adına reklam satın alması yapan, bir çok markayı aynı anda temsil eden, minimum maliyetle maksimum reklamı almak amacıyla olan ve ciddi bir bütçe ile yönetilen işletmelerdir (Alışarlı ve Eken, 2017:161).

¹² Dijital ajanslar, reklam stratejisini yazan, içeriği üreten, markanın söylemlerini belirleyen işletmelerdir (Alışarlı ve Eken, 2017:161).

¹³ Sosyal medya ajansları, marka adına sosyal medyada kimin neyi söyleyeceğini, marka adına bir soru veya tepki geldiğinde ne cevap verileceğini belirleyen kısacası markanın sosyal medya yönetimini gerçekleştiren işletmelerdir (Alışarlı ve Eken, 2017:161).

lüler, Blogger, YouTuber, Vlogger, Influencer gibi sosyal medya aktörleri yer alır. Google, Facebook, YouTube gibi işletmeler ise tüm bu faaliyetleri yapabilmeyi dijital altyapısını sağlamaktadır. Dijital reklam yatırımları içinde ifade edilen parasal büyüklükler bu aktörler üzerinden gerçekleşmektedir.

1.2- Sektör Büyüklükleri

"We are Social ve Hootsuite" tarafından hazırlanan 2018 yılı Global Dijital Raporu'na¹⁴ göre, toplam dünya nüfusunun (7 milyar 593 milyon kişi) %53'ü (4 milyar 21 milyon kişi) interneti kullanmakta, %68'i (5 milyar 13 milyon kişi) ise mobil cihaz kullanmaktadır. Yine aynı çalışmaya göre dünya nüfusunun %42'si aktif olarak sosyal medyayı kullanmakta, %39'u ise sosyal medyayı mobil cihazlar aracılığıyla kullanmaktadır. Global sosyal platformlardan dünya genelinde en çok kullanılanı 2 milyar 17 milyon kişi ile Facebook'tur. Bunu sırasıyla YouTube, WhatsApp, FB Messenger, Wechat, Instagram, Twitter, Skype, LinkedIn, Snapchat vd. izlemektedir. Facebook'a kullanıcılarının %88'i mobil cihazlarla erişim sağlamaktadır. Türkiye'de ise 81 milyon nüfusun %67'si (54 milyon 300 bin kişi) internet kullanıcısı, %51'i (51 milyon kişi) aktif sosyal medya kullanıcısı, %54'ü (44 milyon kişi) aktif mobil sosyal medya kullanıcısıdır.¹⁵ Bu rakamlar elektronik ortamda yapılacak işlemlerin

potansiyelini ortaya koyması açısından oldukça önemlidir. Çünkü kar maksimizasyonu ve sürdürülebilir büyüme hedefinde olan işletmeler bu potansiyele dayanarak tüketici kitlesine ulaşabilmek için reklam, pazarlama ve satış faaliyetlerini bu mecralara kaydırmış/ kaydırmak zorunda kalmıştır. Nitekim dijital ortamın sunduğu bu potansiyelin cazibesi dijital reklam yatırımlarına yapılan harcamaları önemli ölçüde arttırmıştır.¹⁶ Dünyada 2014 yılında 488,2 milyar dolar olan toplam medya ve reklam yatırımların, 2019 yılında 602,9 milyar dolar olarak gerçekleşeceği tahmin edilmiş, toplam medya yatırımlarının ise %37'sinin dijital medya yatırımlarına yapıldığı, dijital büyüme payını ağırlıklı olarak yazılı basın ve televizyondan aldığı tespit edilmiştir. Türkiye'de ise, Reklamcılar Derneği ve Deloitte'un ortaklaşa yaptığı çalışmaya göre 2017 yılında 10.7 milyar TL olarak gerçekleşen toplam medya ve reklam yatırımlarının %25,9'unu dijital medya ve reklam yatırımları (bir önceki yıla göre %19,7'lik bir artışla) oluşturmuştur. Geleneksel medya ve reklam araçlarından biri olan basın yoluyla yapılan yatırımlar %9,9'luk bir gerilemeyle büyük bir düşüş yaşamış, en büyük pay halen televizyona ait olsa da bir önceki yıla göre artış oranı %4,2 de kalmıştır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de dijital medya yatırımlardaki büyüme payının ağırlıklı olarak yazılı basın ve televizyondaki düşüşle kompanse edildiği belirtilmektedir.¹⁷

¹⁴ Global Digital Report 2018. (<https://digitalreport.wearesocial.com/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

¹⁵ Digital in 2018 in Western Asia. (<https://dijilopedi.com/2018-turkiye-internet-kullanim-ve-sosyal-medya-istatistikleri/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

¹⁶ Bu konuda tüm dünyada yapılmış bütünlük bir çalışmaya rastlanılmamış olmakla birlikte ulaşılan istatistiklerden Emarketer'ın yaptığı bir araştırmada dünya genelinde 2015 yılında reklam verenler 2014 yılına göre %6'lık bir artış göstermiş ve yaklaşık 600 milyar \$'lık reklam harcaması yapmışlardır. Aynı araştırmada yapılan harcamalar Toplam Medya Yatırımı, Dijital Medya Yatırımı ve Mobil Medya Yatırımı şeklinde üç kategoride incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, toplam medya yatırımlarının içinde dijital ve mobil reklam yatırımlarının önemli ölçüde artma eğiliminde olduğu, mobil medya yatırımlarının 2018 yılında 158.55 milyar \$ tutarına ulaşacağı belirtilmiştir (Dünya Reklam Yatırımları (2015-2018 Tahminleri)). (<http://www.goclickdigital.com/blog/dunya-reklam-yatirimlari-2015-2018-tahminleri/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

¹⁷ (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/technology-media-telecommunications/RD%20Medya%20ve%20Reklam%20Yatirimlari%202017%20Raporu.pdf>).

Yine başka bir çalışmaya göre, Internet Advertising Bureau Türkiye (IAB) tarafından açıklanan AdEx-TR sonuçlarına göre 2017 yılı Türkiye dijital reklam yatırımları, 2016 yılına göre % 15,5 oranında artarak 2.163 Milyon TL'ye ulaşmıştır.¹⁸ Dijital reklam yatırımları içinde en büyük payı 1.410 milyon TL ile programatik reklamlar oluşturmaktadır. Bunu sırasıyla display reklam yatırımları (gösterim ya da tıklanma bazlı, video reklam yatırımları ile native reklamlar-1.223 milyon TL), mobil reklam yatırımları (1.093 milyon TL), arama motoru reklam yatırımları (815 milyon TL), sosyal medya reklam yatırımları (340 milyon TL), ilan sayfaları reklam yatırımları (103 milyon TL) ile e-posta ve in game advertising reklamları (17.8 milyon TL) izlemiştir. Bir önceki yıla göre reklam harcamalarındaki artış %81,89' luk payla mobil reklam yatırımlarında gerçekleşmiştir.

eMarketer tarafından yapılan bir başka çalışmaya göre, ABD'de 2018 yılı dijital reklam gelirlerinin %56,8 ini Google ve Facebook tarafından elde edilmiştir.¹⁹ 2018 yılında Facebook reklam gelirlerinin %92'si mobil cihazlarla elde edildiği kaydedilmiştir.²⁰ Business Insider tarafından yapılan tahmine göre YouTube'ın 2015 yılı reklam geliri 8 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam 2010 yılı tahmininden 8 kat daha fazladır.²¹ YouTube'ın ABD'de 2015 yılında 2.24 milyar dolar olan net reklam gelirleri 2018 yılında 3.96 milyar dolara ulaşmıştır.²² Instagram'ın 2018 yılında dünya geneli net reklam gelirinin 6.84 milyar dolar,²³ Twitter'ın ise 3.93 milyar dolar²⁴ ol-

duğu tahmin edilmiştir. İstatistikler göstermektedir ki, bu oran ve rakamlar artma eğilimindedir.

2- İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri Vergilendirilmeli midir?

Dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi konusunda başlangıçta değişik fikirler ileri sürülmüştür.²⁵ Ancak neticede geleneksel ticareti vergilendiren mevcut vergi mevzuatının dijital ortamda gerçekleştirilen işlemleri kapsamına alacak şekilde düzenlenerek vergileme yapılmasının, tarafsızlık ve adalet ilkeleri açısından uygun olacağı fikri benimsenmiştir.

Geleneksel medya ve reklam araçları ile yapılan işlemler mevcut mevzuata göre vergilendirilmekte ve devlete gelir sağlanmaktadır. Dijital medya ve reklam araçları ile yapılan işlemlerin ise geleneksel yollarla yapılan işlemlere yaklaştığı noktalarda mevcut vergi mevzuatına göre vergilendirileceği açıktır. Başka bir ifade ile vergi mevzuatında boşluk bulunmayacaktır. Vergi mevzuatı bakımından; fiziki varlığa sahip reklam talep eden marka bir vergi mükellefi olarak vergilendirilmektedir. Eğer hizmeti sunan dijital reklam hizmeti veren bir ajans ise o da vergi mükellefi olarak vergilendirilmektedir. Reklam hizmetini sunan ajans, hizmet talep eden markanın ödeme yaptığı esnada fatura kesmek ve defterlerine yansıtmak zorundadır. Gelir veya ku-

¹⁸ (<https://www.iabturkiye.org/iab-turkiye-2017-yili-dijital-reklam-yatirimlarini-acikladi>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.

¹⁹ (<https://www.emarketer.com/content/google-and-facebook-s-digital-dominance-fading-as-rivals-share-grows>).

²⁰ (<https://www.statista.com/statistics/462370/share-of-mobile-facebook-ad-revenue/>).

²¹ (<http://www.businessofapps.com/data/youtube-statistics/#3>).

²² (<https://www.statista.com/statistics/289660/youtube-us-net-advertising-revenues/>).

²³ (<https://www.statista.com/statistics/448157/instagram-worldwide-mobile-internet-advertising-revenue/>).

²⁴ (<https://www.statista.com/statistics/271337/twitters-advertising-revenue-worldwide/>).

²⁵ Bunlardan öne çıkanları; dijital ortamın bir serbest ticaret bölgesi olarak değerlendirilmesi ve vergilendirilmesi, "bit vergisi" uygulanması, mevcut vergi mevzuatına göre vergilendirilmesi, mevcut vergi mevzuatı ve vergi anlaşmalarında gerekli değişikliklerin yapılarak vergilendirilmesidir (http://www.huk.gov.tr/turkce/yorum_makale/elektronik_tic.htm (02.01.2003))

rumlar vergisi bakımından da gelir getirici işlemi beyannameye yansıtma yükümlülüğüdür. Dijital reklam ajansı ise Blogger, YouTuber, Vlogger, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerine ödeme yaparken gider pusulası düzenleyerek giderini belgelendirebilmektedir ya da medya fenomeninin şahıs işletmesinin varlığına veya işin devamlılığına dayalı vergi mükellefiyeti söz konusu ise (yapılan faaliyetin süreklilik arz etmesi halinde elde edilen gelir ticari kazanç, ara sıra yapılması halinde ise arazi ticari kazanç olarak kabul edilecektir) kendisi fatura kesebilmekte ve gelirene yansıtabilmektedir. Bu konuda Maliye Eski Bakanı Naci Ağbal'ın yaptığı bir açıklamada, internet siteleri ve sosyal medya üzerinden para kazananların gelir idaresine başvurarak mükellefiyet tesis etmesi gerektiği ve vergisini ödemesi gerektiği, vergi kanunlarında internet üzerinden elde edilen kazançlarla ilgili bir boşluk bulunmadığı, devamlılık arz eden faaliyetlerden oluşan kazancın vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiş, kazancın Türkiye sınırlarında elde edilmesi halinde, yurt dışında faaliyet gösteren elektronik ticaret platformlarının da Türkiye'de vergi mükellefi olacağı ve vergisini ödeyeceği ifade edilmiştir.²⁶ İdarenin aynı gerekçelere dayalı olarak verdiği özelemler de mevcuttur.²⁷

Dijital pazarlama ve reklam sürecinde vergilendirme konusunda yaşanan sıkıntı, işleme taraf olanların mevcut mevzuata göre mükellef olmaması halinde ortaya çıkmaktadır ki bu sorun, reklam veren firma veya reklam ajanslarında değil, sosyal medya fenomenlerinde kendini gös-

termektedir. Yukarıda ifade edildiği gibi, firmalar vergi mükellefi olarak vergisini ödemektedir. Vergi kanunlarıyla kendine yüklenen ödevleri yerine getirmeyenler hakkında VUK'a göre cezai işlem yapılacağı aşikardır. Ancak önemli boyutta ücret ödemelerinin yapıldığı,²⁸ mevzuata göre vergi mükellefiyeti ve elde ettikleri gelirin niteliği konusunda tereddüt yaşanan Blogger, YouTuber, Vlogger, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerin vergi kanunları karşısındaki durumunun açıkça düzenlenmemesi bu kişiler lehine vergiye dayalı rekabet avantajı yaratarak, devleti gelir kaybına uğratmaktadır.²⁹ Dijital reklam ajansı yöneticilerine göre; YouTube video paylaşımlarında bu rakamların 50.000-60.000 TL'ye kadar çıkabildiği, Instagram'da bir post paylaşımının 20.000-25.000 TL civarında olabildiği belirtilmektedir.³⁰ Mevcut mevzuatımız çerçevesinde, ekonomik verilere göre açıklık sınırında seyreden asgari ücretin açıkça vergilendirilip, bahsi geçen gelir grubunun vergi mevzuatı karşısındaki belirsizliği nedeniyle farklı yorumlara mahal vermesi, gelirlerin vergi dışı bırakılmasına ve adalet prensibinin zedelenmesine yol açmaktadır. Maliye Eski Bakanı'nın yaptığı açıklamaya dayanarak vergi idaresinin bu konuda boşluk ve tereddütün olmadığı görüşünü benimsediği görülse de, vergilemede kanunilik, belirlilik ve açıklık ilkeleri gereğince piyasada oluşan görüş farklılıklarının³¹ yapılacak açık bir düzenleme ile giderilmesi daha uygundur.

Diğer yandan, IAB Türkiye Dijital Reklamın Ekonomiye Katkısı Araştırması'na (2017) göre, dijital reklama yapılan her 1 TL'nin milli gelire

²⁶ "İnternet Üzerinden Kazanç Sağlayan Herkes Vergi Mükellefi Olacak" 11 Nisan 2018. (<https://www.trthaber.com/haber/ekonomi/internet-uzerinden-kazanc-saglayan-herkes-vergi-mukellefi-olacak-360011.html>).

²⁷ Bkz. GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.16.01-GVK 94-885 Sayılı Özelge, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK 1-2/6 Sayılı Özelge.

²⁸ Mert, 2018:1320

²⁹ "Dijital Reklam Endüstrisindeki Vergi Düzenlemesi Adil Rekabet Getirecek" 20.12.2018 (<https://www.iabturkiye.org/dijital-reklam-endustrisindeki-vergi-duzenlemesi-adil-rekabet-getirecek>).

³⁰ Mert, 2018:1320

³¹ Bkz.Mert, 2018:1320

yansımasının 17.2 TL olarak gerçekleştiği dikkate alınırsa, katma değeri bu kadar yüksek olan bir sektörün vergi dışı kalması haksız rekabetin oluşumuna sebep olacaktır.³²

Neticede, vergilemedeki mali amaç ile gelecekteki reklam faaliyetleri ile dijital reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunda verginin tarafsızlığı ve adalet ilkesi internet ortamında yapılan reklam işlemlerini boşluk bırakmadan ve tereddüt yaratmadan vergilendirmeyi gerektirir.

2.2- Bazı Ülke Uygulamaları

Günümüzde dijital ekonominin bilinen büyük firmaları (Google, Facebook vb.) global ölçekte faaliyet yapan en karlı firmalardır. Bu devasa firmaların düşük oranda vergi ödedikleri bilinen bir gerçektir. Bu firmaların düşük vergi ödeyebilmesi, finansal planlamalarını uluslararası boyutta gerçekleştirmeleri ve uluslararası vergi rekabetinin avantajlarından yararlanmalarına bağlanmaktadır. Buna ilaveten bir başka görüş ise, standart mali araçların bu platformlar ve bu platformlardan toplanan gelirler üzerinde ters veya beklenmeyen etki yaratabildiğini ileri sürmektedir.³³

Dijital ekonomide çok çeşitli işletme modelleri olmasına rağmen, birçoğu gelir sağlamak için reklamlara güvenmektedir. Bu işletmeler; bir tarafta web kullanıcılarına hizmet sağlayanlar, diğer tarafta elektronik ortamda satış yapanlara reklam alanları sunan işletmelerdir. Bu işletme modelinde, web kullanıcıları ihtiyaç duydukları

ürünlere yönelik oluşturulan reklamlarından fayda sağlarlar. Elektronik ortamda satış yapanlar ise, özellikle web kullanıcılarından toplanan kişisel bilgilere dayalı geniş platformlarda uygun teknoloji ile en uygun hedef kitleye reklam kampanyaları yürütebilirler. Colin- Colin (2013), web kullanıcılarından toplanan kişiselleştirilmiş bilgiye dayalı işletme faaliyetlerinin yarattığı katma değerin yüksek olduğunu belirtmektedir. Bu bakış açısıyla, kişisel veri toplayan dijital platformun (Google, Facebook gibi) spesifik bir vergi ile vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürer. Bir diğer grup ise, dijital platformların ana gelir kaynağını reklam gelirlerinin oluşturması sebebiyle, online reklam gelirleri üzerinden spesifik bir verginin alınması gerektiğini belirtmektedir.³⁴

Ülke uygulamalarına bakıldığında farklı uygulamaların mevcut olduğu görülmektedir. ABD’de 21 Ekim 1998 tarihinde imza edilen, daha sonra yürürlük süresi 3 defa uzatılan ve 11 Şubat 2016’da Amerikan parlamentosundan geçirilerek daimi hale getirilen Internet Tax Freedom Act (ITFA) ile federal ve federe düzeyde internet erişiminin vergilendirilmesine (tax on the internet access) engel getirilmiş, ayrımcı vergilemeyi (bir vergisi, e-mail vergisi, vb.) yasaklamıştır.³⁵

İngiltere, Avustralya ve İspanya’da “Google Vergisi” ya da “divided profit tax-kar payı vergisi”³⁶ adı ile internet hizmetlerine vergi uygulanmaktadır. Bu ülkelerde Google vergisi, dijital ortamlarda yapılan işlemlerle vergisiz ortama

³² “Dijital Reklam Endüstrisindeki Vergi Düzenlemesi Adil Rekabet Getirecek” 20.12.2018 (<https://www.iabturkiye.org/dijital-reklam-endustrisindeki-vergi-duzenlemesi-adil-rekabet-getirecek>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

³³ Bourreau, M., Caillaud, B., Nijs, R.D, Dijital Platforms, Advertasing and Taxation, Taxation and the Digital Economy: A Survey of Theoretical Models, Final Reports, February 26, 2015, s.2.

³⁴ Bourreau, M., Caillaud, B., Nijs, R.D, Dijital Platforms, Advertasing and Taxation, Taxation and the Digital Economy: A Survey of Theoretical Models, Final Reports, February 26, 2015, s.2.

³⁵ Internet tax freedom Act, 108th US Congress, Public Law 435, From the U.S. Government Printing Office. (<https://www.congress.gov/108/plaws/publ435/PLAW-108publ435.htm>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

³⁶ Google Tax, Amazon Tax veya Facebook Tax gibi isimlerle de anılmaktadır. Pakistan’da ve Macaristan’da “Internet Taxes”, İtalya’da “Web Taxes”, Hindistan’da “Equilization Levy”, Uganda’da “Sosyal Medya Vergisi-Excise Duty”, şeklinde isimlendirilmektedir.

kaydırılan matrahların vergi kapsamına alınması için uygulanan bir vergidir. Örneğin, İngiltere’de bir nevi vergi cenneti olarak kabul edilen dijital ortama kayan kazançlar üzerinden %25 oranında vergi stopajı yapılmaktadır. Bu uygulama ile İngiltere Hazine Bakanlığı’nın tahminine göre 2017-2018 döneminde yıllık 350 milyon pound gelir sağlanacaktır.³⁷ Benzer vergilerin Macaristan, Uganda İtalya, Pakistan, Fransa, Bhutan Krallığında da uygulandığı görülmektedir.

Doğrudan dijital reklam gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemenin Hindistan tarafından yapıldığı görülmektedir. Hızla büyüyen dijital dünyada en çok faydayı dijital reklam geliri elde eden ve daimi işyeri Hindistan dışında olan Google, Facebook, Twitter, LinkedIn gibi işletmelerin sağladığı gerçeğinden hareketle denkleştirici yükümlülük şeklinde uygulanmaktadır. Hindistan’da bu vergi; online reklam hizmetlerinden, herhangi bir şekilde dijital reklam alanı sağlanmasından, online reklam amacıyla yapılan herhangi bir hizmetten ve hükümet tarafından belirlenecek diğer hizmetlerden alınacaktır, Hindistan’da reklam hizmetini alan tam mükellef bir kurum tarafından, dar mükellef kuruma (daimi işyeri Hindistan dışında olan Google, Facebook gibi işletmelere) yapılan ödemelerde gayrisafi tutar üzerinden %6 oranında stopaj yapılacaktır. Eğer ödeme Hindistan’da yapılıyorsa veya ödeme yapılanın daimi işyeri Hindistan’da ise vergiden istisna olacaktır. Stopaj yoluyla ödenen vergi beyan esnasında hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.³⁸

2.3- Türkiye’de İnternet Hizmetlerinin Vergilendirilmesine Yönelik Düzenlemeler

2.3.1- İnternet Erişiminin Vergilendirilmesi

26.11.1999 tarihli 4481 sayılı Kanunun 8.

maddesinde yer alan “31.12.2003 tarihine kadar uygulanmak üzere her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri (17.8.1999 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.” hükmü ile internet erişimi vergi kapsamına alınmıştır. Daha sonra bu hüküm 25.12.2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanunun 45. maddesiyle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. maddesine eklenerek kalıcı hali getirilmiştir. İlk düzenlemede %25 olan vergi oranı Gider Vergileri Kanunu’nda yapılan düzenleme ile; cep telefonu görüşmelerinde %25, sabit telefon görüşmelerinde %15, veri ve internet hizmetlerinde %5 olacak şekilde üç farklı oran belirlenmiştir.

28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 10. maddesi ile yapılan değişiklikle birlikte 01.01.2018 tarihinden itibaren özel iletişim vergisi oranları tüm hizmetlerde geçerli olmak üzere %7,5 olarak yeniden belirlenmiştir. Aynı Kanunla bu oranı sıfıra kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Bu değişiklikle birlikte veri ve internet erişiminde ise %5 olan oranın %7,5’a yükseltilmiştir. Bu değişikliğin nedeni, Telekom hizmetlerinin vergilendirilmesindeki karmaşık yapıyı ortadan kaldırmak ve cep telefonu görüşmelerinin artık WhatsApp, Face Time vb. uygulamalar aracılığı ile gerçekleştirilmesi olarak belirtilmiştir.³⁹

Kısaca; Türkiye’de internet erişim hizmetleri %7.5 oranında dolaylı vergi olan özel iletişim vergisine tabidir.

³⁷ (https://en.wikipedia.org/wiki/Google_tax). Erişim tarihi: 10 Mart 2019.

³⁸ “What is Google tax? Do you know?”. (<https://www.quora.com/What-is-Google-tax-Do-you-know>). Erişim tarihi: 11 Mart 2019.

³⁹ “Özel İletişim Vergisi’nin Evrimi”. (<https://medium.com/@verdigneiyibak/%C3%B6zel-i%CC%87leti%C5%9Fim-vergisinin-evrimi-fc7a8ad856e5>). Erişim tarihi: 01 Ekim 2018.

2.3.2- Türkiye’de İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

07.09.2016 tarihli 6745 sayılı Kanunun 9.maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi kesenlerin sorumluluğu” başlığını taşıyan 11.maddesine aşağıda ifade edilen 7.fıkra eklenmiştir. Buna göre;

“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitiinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Cumhurbaşkanı’na verilen yetkiye dayanarak çıkarılan 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ve Eki’nin 1.maddesine göre; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda GVK’nın 94.maddesi ile KVK’nın 15 ve 30.maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593, 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında değişiklik yapılmıştır. Kararın uygulama esasları ise 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile açıklanmıştır.

2.3.2.1- Kimler Stopaj Yapmak Zorundadır?

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilere, internet ortamında reklam hizmeti almaları halinde bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verene ve hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden stopaj yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bu sayılanların dışında kalan kişi veya kurumların Karar kapsamında stopaj yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Karara göre, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere bu hizmetlere ilişkin olarak yapılacak ödemelerden, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacaktır.

2.3.2.2- Vergi Kesintisi Oranları ve Uygulama Esası nedir?

476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile getirilen düzenlemenin uygulama esaslarına ilişkin 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de olası durumlar dikkate alınarak yapılan açıklamalar, aşağıda başlıklar halinde izah edilecektir.

2.3.2.2.1- İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden veya Reklam Hizmetini Veren Gerçek Kişi Olması Halinde Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik, 94. madde kapsamında yapılan ödemelerde % 15 oranında stopaj uygulaması yapılacaktır. Bu

kapsamda *tam veya dar mükellef gerçek kişiler ile mükellef olup olmadığına bakılmaksızın hizmeti veren veya hizmete aracılık edenlere* yapıla-

cak internet reklamı bedeli ödemelerinden %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Uygulama esası aşağıda şematize edilmiştir.

Tablo 1: Gerçek Kişilere Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Hizmet Alan		İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden		İnternet Ortamında Reklam Hizmetini Veren
İnternet üzerinden reklam hizmetini alan GVK 94. ve KVK 15.madde kapsamında stopaj yapma yükümlülüğü bulunan gerçek kişi veya kurum	Ödeme %15 vergi kesintisi	Gerçek Kişi ise -Tam ya da dar mükellef -Mükellefiyeti var ya da yok	Vergi Kesintisi Yapma Yetkisi Bulunan Gerçek Kişi Tarafından Yapılan Ödeme %15 vergi kesintisi	Gerçek Kişi ise -Tam ya da dar mükellef -Mükellefiyeti var ya da yok

Kaynak: 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

İnternet üzerinden yapılan reklam hizmetlerinin sürekli olması halinde faaliyet ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği açıktır.⁴⁰ Aslında bu düzenleme ile gelirleri yüksek miktarlara ulaşan Blogger, YouTuber, Vlogger, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu kişilerin gelir vergisi mükellefiyetinin olmasının ya da olmamasının, tam ya da dar mükellef bulunmalarının vergi kesintisi yapılması bakımından bir önemi yoktur.

2.3.2.2.2- İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden veya Reklam Hizmetini Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. madde-

sinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklikle, 15. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde % 0 oranında stopaj uygulanacaktır. Vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunanlar, *tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında* bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmak durumundadır. Vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmayanların, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmaları söz konusu değildir.

⁴⁰ 5.7.2011 tarihli, B.07.1 GiB. 4.34.16.01-GV6-94-885 Sayılı Özelge

Tablo 2: Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Hizmet Alan		İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden		İnternet Ortamında Reklam Hizmetini Veren
İnternet üzerinden reklam hizmetini alan GVK 94. ve KVK 15.madde kapsamında stopaj yapma yükümlülüğü bulunan gerçek kişi veya kurum	Ödeme → %0 vergi kesintisi	Tam mükellef Kurum ise	Ödeme → %0 vergi kesintisi	Tam mükellef Kurum ise

Kaynak: 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Ancak internet ortamında reklam hizmetine aracılık eden veya internet ortamında reklam hizmetini veren kişinin gerçek kişi olması halinde tam ya da dar mükellef mükellef olup olmalarına, mükellefiyetinin bulunup bulunmamasına bakılmaksızın stopaj yapılacağı açıktır.

2.3.2.2.3- İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden veya Reklam Hizmetini Veren Dar Mükellef Kurum Olması Halinde Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. madde-

sinde yer alan *dar mükellefiyete tabi kurumların* vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1.maddesinin 1.fıkrasına eklenen 15 numaralı bent ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Tablo 3: KVK 30.Madde Kapsamında Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

Hizmet Alan		İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden veya İnternet Ortamında Reklam Hizmetini Veren (KVK md.30)
İnternet üzerinden reklam hizmetini alan GVK 94. ve KVK 15.madde kapsamında stopaj yapma yükümlülüğü bulunan gerçek kişi veya kurum	Ödeme → %15 vergi kesintisi	Dar Mükellef Kurum ise

Kaynak: 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tebliğ'in ilgili hükmünde, 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.1) bölümünde yer alan kişi ve kurumlar⁴¹ tarafından, kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerin kesinti yoluyla vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Bu düzenlemedeki amaç, Google, Facebook, YouTube gibi merkezi Türkiye dışında bulunan işletmelerin, Türkiye'de faydalanan reklam hizmetlerine karşılık yapılan ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmesini sağlamaktır. Ülkemizde yapılan düzenlemenin bu boyutu, daha önce açıklanan Hindistan'da uygulanan sisteme benzemektedir.

renlerin veya bu hizmete aracılık edenlerin tam mükellef kurum (kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar) olmaları halinde, bunlara yapılacak ödemeler üzerinden %0 oranında stopaj yapılacaktır. Hizmete aracılık edenin tam mükellef kurum olması fakat hizmeti verenlerin dar mükellef olması ve ödemenin de hizmete aracılık eden aracılığıyla yapılması halinde, hizmete aracılık edene yapılan ödemeler üzerinden ödemeyi yapanlarca %0; hizmete aracılık eden tarafından hizmeti veren dar mükellefe (veya gerçek kişi ise gerçek kişilere) yapılan ödeme üzerinden de hizmete aracılık edenlerce %15 oranında stopaj yapılacaktır.

2.3.2.2.4- İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Edenin Tam Mükellef Kurum, Reklam Hizmetini Veren Gerçek Kişi veya Dar Mükellef Kurum Olması Halinde Vergi Kesintisi

İnternet ortamında reklam hizmetini ve-

Tablo 4: Ödeme Yapılanın Tam Mükellef Kurum, Dar Mükellef Kurum ya da Gerçek Kişi Olması Halinde Vergi Kesintisi

Hizmet Alan	Ödeme	İnternet Ortamında Reklam Hizmetine Aracılık Eden	Ödeme	İnternet Ortamında Reklam Hizmetini Veren
İnternet üzerinden reklam hizmetini alan GVK 94. ve KVK 15.madde kapsamında stopaj yapma yükümlülüğü bulunan gerçek kişi veya kurum	→ %0 vergi kesintisi	Tam mükellef Kurum ise	→ %15 vergi kesintisi	Dar mükellef kurum veya gerçek kişi ise (tam ya da dar mükellef-mükellefiyet var ya da yok)

Kaynak: 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

⁴¹ 03.04.2007 tarihli 26482 Sayılı RG. yayımlanan 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.1. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar başlığını taşıyan bölümünde kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek veya vakıflar, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunduğu hükmü yer almaktadır.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa da, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Dolayısıyla, yukarıda sayılan kişi ve kurumlar bu tarihten itibaren internet ortamında verilen reklam hizmeti bedeli olarak yapacakları ödemeler üzerinden belirlenen oranlarda gelir veya kurumlar vergisi stopajı yapacak ve muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan ederek ödeyeceklerdir.

SONUÇ

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin sektörel büyüklüğünün artması, vergilendirme çalışmalarını önemli hale getirmiştir. Bu konuda dünyada değişik yaklaşımlar benimsenmiş, Google Vergisi, Web Vergisi, Facebook Vergisi, vb. isimlerle anılmak üzere vergilendirme çalışmaları yapılmıştır. Türkiye’de de internet erişimi hizmet bedeli üzerinden %7.5 oranında özel iletişim vergisi alınmaktadır. Bunun yanında, kanuni dayanağını 213 sayılı VUK’un 11/7.fıkrasından alan, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ve Eki’nin 1.maddesine göre; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır. Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan bu düzenlemenin Hindistan’daki düzenlemelere paralel olduğu dikkati çekmektedir.

Yapılan düzenlemenin temel hedefi vergi mükellefiyeti bulunmayan Blogger, YouTuber, Influencer, Vlogger gibi sosyal medya fenomenlerinin vergilendirilmesini sağlamaktır. Diğer bir amaç ise Google, Facebook, YouTube gibi Türkiye’de

kanuni veya iş merkezi (permanent establishment-daimi işyeri) bulunmayan dar mükellef kurumlardan alınan reklam hizmetlerine karşılık yapılan ödemelerin vergilendirilmesidir.

Yapılan düzenlemenin başarılı bir şekilde uygulanmasını engelleyecek e-ticarete özgü bir takım güçlüklerin olduğu ortadadır. Öncelikle , internet ortamında yapılan işlemlerde kimliklerin ve işlemlerin gizli kalması mümkündür. Bu vergilendirmeyi olumsuz etkileyecektir. Diğer yandan, sosyal medya fenomenlerinin kullandığı ürünün reklam amaçlı olup olmadığını tespit etmek her zaman mümkün olamayabilir. İkincisi, daimi işyerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı stopaj yapıp yapılmayacağını etkileyecektir. Dar mükellefin şube, acenta veya temsilcilikler aracılığıyla Türkiye’de gelir elde etmesi vergi kesintisine mani değildir ancak dar ya da tam mükellef olup olmadığı önemlidir. Dijital işletmelerde daimi işyerinin ne olduğu sorun olduğu gibi, nerede olduğunu tespit etmek ayrı bir sorundur. OECD’nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planlarında elektronik ortamda daimi işyeri kavramı yeniden ele alınıp değerlendirilse de, gerçekleştirilen işlemlerin çeşitliliği soruna kesin çözümü güçleştirmektedir. Öte yandan işlemin gerçekleştirildiği ülkeler arasında imza edilmiş bir çifte vergilemeyi önleme anlaşması mevcut ise uygulanacak mevzuatta anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Görüldüğü gibi mükellefiyetin tespitinde yaşanan bu güçlük 476 Sayılı Kararla yapılan düzenlemenin uygulanmasını etkileyecektir.

Uygulanması başarısı zaman içinde görülecek olan bu düzenleme ile, özellikle gelirleri yüksek miktarlara ulaşan sosyal medya fenomenlerinin vergi kapsamına alınması vergi adaletini olumlu etkileyecektir.

KAYNAKÇA

- Aslan A. (2017). “Sosyal Ağlar ve Online (Çevrimiçi) Reklam Üzerine Bir Değerlen-

- dirme” 1. Uluslararası İletişimde Yeni Yönelimler Konferansı, İstanbul Ticaret Üniversitesi İletişim Fakültesi, 4-5 Mayıs 2017, İstanbul.
- Bourreau, M., Caillaud, B., Nijs, R.D, Dijital Platforms, (2015). Adverting and Taxation, Taxation and the Digital Economy: A Survey of Theoretical Models, Final Reports.
 - Dibakar Panigrahi ve Susil Kumar Sarangi (2016). “Legal and Taxation Issues in Online Marketing in India-A Case Study”, International Journal of Scientific Engineering and Applied Science, Vol.2, Issue.2, February 2016, s.75-80.
 - Digital in 2018 in Western Asia, (<https://dijilopedi.com/2018-turkiye-internet-kullanim-ve-sosyal-medya-istatistikleri/>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
 - Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK 1-2/6 Sayılı Özelge.
 - İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 05.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.16.01-GVK 94-885 Sayılı Özelge,
 - Global Digital Report 2018, (<https://digital-report.wearesocial.com/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
 - Internet Tax Freedom Act, 108th US Congress, Public Law 435, From the U.S. Government Printing Office, (<https://www.congress.gov/108/plaws/publ435/PLAW-108publ435.htm>) Erişim tarihi: 17 Mart 2019.
 - Çelik N.K, (2017). “Mobil Ticaretin Vergilendirme Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Gazi Akademi Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı, s.334-347.
 - Coşkun N. (2003). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Alanındaki Uluslar Arası Gelişmelerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara.
 - Aışarlı Ö. ve Eken İ. (2017). “Yeni Medyada Ürün Yerleştirme: Youtube’da Paylaşım Yapan Fenomenler Üzerinden Kampanya Süreci”, 1. Uluslararası İletişimde Yeni Yönelimler Konferansı, İstanbul Ticaret Üniversitesi İletişim Fakültesi, 4-5 Mayıs 2017, İstanbul.
 - Mert Y.L, (2018). “Dijital Pazarlama Eksekinde Influencer Marketing Uygulamaları”. Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi, Cilt.6, Sayı, 2.
 - 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
 - Dünya Reklam Yatırımları (2015-2018 Tahminleri), (<http://www.goclickdigi-tal.com/blog/dunya-reklam-yatirimlari-2015-2018-tahminleri/>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
 - “Dijital Reklam Endüstrisindeki Vergi Düzenlemesi Adil Rekabet Getirecek” 20.12.2018 (<https://www.iabturkiye.org/dijital-reklam-endustrisindeki-vergi-duzenlemesi-adil-rekabet-getirecek>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
 - “İnternet Üzerinden Kazanç Sağlayan Herkes Vergi Mükellefi Olacak” 11 Nisan 2018, (<https://www.trthaber.com/haber/ekonomi/internet-uzerinden-kazanc-saglayan-herkes-vergi-mukellefi-olacak-360011.html>). Erişim tarihi: 03 Ocak 2019.
 - “Özel İletişim Vergisi’nin Evrimi”, (<https://medium.com/@verdigineiyibak/%C3%B6zel-i-%CC%87leti%C5%9Fim-vergisi-nin-evrimi-fc7a8ad856e5>). Erişim tarihi: 01 Ekim 2019.
 - “What is Google tax? Do you know?”, (<https://www.quora.com/What-is-Google-tax-Do-you-know>). Erişim tarihi: 11 Mart 2019.

- (<http://www.businessofapps.com/data/youtube-statistics/#3>) Erişim tarihi: 10 Mart 2019
- (https://en.wikipedia.org/wiki/Google_tax). Erişim tarihi: 10 Mart 2019
- (<https://www.emarketer.com/content/google-and-facebook-s-digital-dominance-fading-as-rivals-share-grows>) Erişim tarihi: 11 Mart 2019
- (<https://www.iabturkiye.org/iab-turkiye-2017-yili-dijital-reklam-yatirimlarini-acikladi>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2019.
- (<https://www.statista.com/statistics/271337/twitters-advertising-revenue-worldwide/>) Erişim tarihi: 09 Mart 2019
- (<https://www.statista.com/statistics/289660/youtube-us-net-advertising-revenues/>) Erişim tarihi: 09 Mart 2019
- (<https://www.statista.com/statistics/448157/instagram-worldwide-mobile-internet-advertising-revenue/>) Erişim tarihi: 10 Şubat 2019
- (<https://www.statista.com/statistics/462370/share-of-mobile-facebook-ad-revenue/>) Erişim tarihi: 10 Şubat 2019
- (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/technology-media-telecommunications/RD%20Media%20ve%20Reklam%20Yatirimlari%202017%20Raporu.pdf>) Erişim tarihi: 10 Şubat 2019
- (http://www.huk.gov.tr/turkce/yorum_makale/elektronik_tic.htm). (02 Ocak 2003).
- İlgili Kanunlar ve Mevzuatı