



TÜRKİYE'DE İNTERNET REKLAMCILIĞININ VERGİSEL BOYUTU

TAX DIMENSION OF INTERNET ADVERTISING IN TURKEY

Şeyma DEMİREL

Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü, Denizli/Türkiye

ORCID: 0000-0001-5381-5690



ÖZET

Dijital platformlardan elde edilen kazançlar ve bu kazançların neden olduğu cazibe ve talep yaşadığımız dijital çağın ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile daha da artmıştır. Dijital ekonomi, hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlanan yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanmaması sonucunda bu alanda elde edilen gelirlerin vergilendirme sorunu ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede internet ortamında sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenebilmesi için uluslararası alanda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. İnternet sunucusunun işyeri olarak kabul edilmesi internet reklamcılığının vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. OECD buna ilişkin olarak uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital ortamları kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmiş olup bu konuda çalışmalara başlamıştır. Avrupa Birliği Komisyonu da dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak dijital hizmet vergisinin uygulamasını gündeme getirmiştir. 2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türkiye'de internet ortamında verilen reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenleme getirilmiştir. Daha sonra Mart 2020'de dolaylı bir vergi olan Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına başlanmıştır. Bu çalışmada internet reklamcılığının vergilendirilmesi, uluslararası vergisel düzenlemeler ve Türkiye'de yer alan vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. Buna bağlı olarak internet reklamcılığının vergilendirilmesi açısından birtakım önemli ve adil düzenlemeler yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnternet reklamcılığı, Vergi, İnternet reklamcılığının vergilendirilmesi, Vergileme sorunu, Vergi kesintisi

ABSTRACT

Earnings from digital platforms have increased exponentially, given the impact of the digital age and technological development. Therefore, the demand and attraction of this form of revenue generation has also increased. In terms of the digital economy, location of the provision of the service and the location of income beneficiary may differ. As a result of lack of regulation regarding the activities performed in the digital environment based on geographical boundaries, the challenge of sales taxation for the income obtained in this field has emerged. In this context, certain regulations have been established in the international arena to determine the revenue obtained from internet advertising services offered and the country of taxation authority. The Organisation for Economic Co-operation and Development assert that international tax regulations should be rearranged to include digital environments and has recently launched studies on this issue. The European Union Commission has also raised the issue of Digital Service Tax for the taxation of digital activities. In this study, the taxation of internet advertising is discussed within the framework of international tax regulations and tax laws in Turkey. Accordingly, it was concluded that some important and fair regulations have been applied in terms of taxing internet advertising.

Keywords: Internet advertising, Tax, Taxation of internet advertising, Issue of taxation, Tax deductions

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojiye bağlı gelişmeler neticesinde bugün dünya küçük bir köy haline gelmiştir. Hayatımızı köklü bir biçimde değiştiren bu teknolojik gelişmelerden en önemlisi internet olmuştur. Günümüzde internet birçok alanda etkisini göstermekte ve milyarlarca kişi tarafından kullanılmaktadır. İnternet kullanıcı sayısının bu kadar artması, işletme ve firmaların internette de faaliyet göstermeye başlaması ile yeni pazarlama kavramları ve teknikleri ortaya çıkmıştır. Bu kavramlardan birisi de internet reklamcılığıdır.

Geleneksel yollarla sürdürülen ticaretin dijital ortama, internet ortamına taşınmasıyla beraber mal ve hizmetlerin internet ortamı üzerinden satışının, tanıtımının ve pazarlamasının yapılmasına başlanmıştır. Ticaret anlayışının değişmesi ve internet kullanımının yaygınlaşması, hayatın her alanına etki etmesi, mal ve hizmetlerin pazarlanmasının en önemli aracısı olan reklamları da etkilemiştir. Geleneksel medya araçları ile yapılan reklamların yerine, reklamcılık sektöründe yeni bir kavram olan internet reklamcılığı yer almaya başlamıştır. İnternet reklamcılığı, işletmelerin veya firmalarının ürün ve hizmetlerini çevrimiçi olarak

kullanıcılara ulaştırabildikleri bir reklamcılık türüdür. İnternet ve teknolojideki değişikliklere bağlı olarak zaman içerisinde internet reklamlarının içerik ve yapıları da değişim göstermiştir ve bu değişim devam etmektedir.

İşletme veya firmaların en çok reklam verdiği mecra haline gelmeye başlayan ve fiziki ortamlar yerine tamamen sanal ortamlarda gerçekleşen internet üzerinden verilen reklamların vergilendirilmesinin nasıl olacağı konusu da bu gelişmelere bağlı olarak önem kazanmıştır. Dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda da tartışılan konulardan birisi olmaya başlamıştır. Bu çerçevede, Türkiye’de de 2018 yılından başlayarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İnternet kullanımının artarak devam etmesi, teknolojik gelişmelere bağlı olarak yeni reklam türlerinin ortaya çıkması, geleneksel ticaretin ve reklamcılığın internet ortamına kayması bu alandaki gelirlerin nasıl vergilendirileceği sorununun çözümünü daha da öne çıkartmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu genel olarak Türkiye’de internet reklamcılığının vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Uluslararası boyutu da bulunan internet reklamlarından elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Bu çalışma ile bu konunun Türkiye’de ve uluslararası alanda yapılan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi, durum tespitinin yapılması ve öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası düzeyde internet reklamcılığı ve bu konudaki tartışmalı konular açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türkiye’de internet reklamcılığı ve vergisel düzenlemelerden bahsedilmiştir. Türkiye’de yapılan düzenlemeler mevcut vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İlan ve Reklam Vergisi açısından internet reklamcılığı alanında yapılan düzenlemeler ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Türkiye’deki dijital hizmet vergisinin uygulamasının nasıl olduğu açıklanmıştır. Çalışma, son olarak sonuç bölümünde genel bir değerlendirme ile tamamlanmıştır.

2. ULUSLARARASI DÜZEYDE İNTERNET REKLAMCILIĞINA DAİR SORUNLAR VE VERGİSEL DÜZENLEMELER

Dijital ekonominin kendine has özellikleri ve kolaylıkları hizmetin sunulduğu yer ile yararlanıldığı yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Bu sayede girişimciler daha az maliyetle çalışma imkânı bulabilmekte ve vergi teşvikleri sağlayan ülkelerde konumlanabilmektedir. Sahibi oldukları web siteleri üzerinden ise dünyanın bir ucundan öbür ucuna mal transferi gerçekleştirmekte ya da dijital ortamda hizmet (danışmanlık, pazarlama) sunabilmektedirler. Ekonomik faaliyetin dijital alana yönelmesi işlemlerin internet ortamında ticari olarak yürütülmesine olanak sağlamakla beraber internetin kişisel amaçlı olarak da kullanılması (sosyal medya siteleri, Google hizmetleri gibi) nedeniyle bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan kuruluşların ulusal ya da uluslararası alanda vergilendirilmesinde hangi ülkenin yetkili olduğu, bu yetkinin nasıl ve hangi oranda kullanılacağını gündeme getirmektedir. Bu bölümde ilk olarak internet reklamcılığındaki işyerinin tanımına yönelik tartışmalar ortaya konulmuştur. Sonrasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, mükerrer vergilendirme ve uluslararası anlaşmaların öncelikli uygulanmasına yönelik tartışmalar ele alınmıştır. Dijital ekonominin uluslararası alanda vergilendirilmesi konusu, Avrupa Birliğince yürütülen çalışmalar kapsamında değerlendirilmiştir.

2.1. İnternet Reklamcılığında İşyerinin Tanımına Yönelik Tartışmalar

Teknolojik gelişmeler kişi ve kuruluşlara yerleşik oldukları ülke dışında işyeri açma ve ticari faaliyet gösterme fırsatı sağlamakta, bu sayede faaliyet gösterilen ülkede ikamet etmeden o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı vermektedir. Ticaretin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte bu faaliyetlerden kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyet kriterlerinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören yaklaşımlar; şahsılık ve mülk ilkesidir. Gerek şahsılık ilkesinde gerekse de mülk ilkesinde bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ekonomik işlemin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta ve e-ticarette web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri kabul edilip edilmeyeceği konusu tartışmalarını gündeme getirmektedir (Aytekin, 1998: 4).

Bu çerçevede, bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı yeni imkânlar sonucu oluşan ticaret ortamında yürütülen faaliyetler şirketleri avantaj sağlayacakları ülkelere yöneltmiştir. Geleneksel ticaret kurallarına göre

düzenlenmiş vergi kanunlarında yer alan işyeri tanımı gelişen dünyadaki yeniliklere cevap verme noktasında yetersiz kalabilmektedir.

Konu, Türkiye tarafından imzalanıp kabul edilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında ele alındığında hangi durumlarda elde edilen kazancın işyerinde oluşacağı açıklanmıştır. Model vergi anlaşmasının dijital hizmetler ile ilgili işyeri yorumunda, diğer ülkede işyerinden bahsedilebilmesi için sunucunun ilgili ülkede bulunması gerektiğini şart koşturmuştur. Yabancı şirketlerin Türkiye’de internet sunucusunun bulunmaması durumunda uluslararası anlaşmalar çerçevesinde işyerinin varlığından söz edilemeyecektir. Bu durumda, internet aracılığıyla verilen reklamların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yabancı kurumların Türkiye’de işyerlerinin bulunmaması halinde vergilendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır (Çakmak, 2019).

Öte yandan, sitelerin üzerinde olduğu sunucunun maddi olarak bir ülkede bulunması işyerinin oluşumu açısından yeterli görülmeyle birlikte, sitenin fiili olarak taşınabilme özelliği nedeniyle hizmet sunulan ülkede makul bir süreyle bulunmasının gerekli olduğuna dikkat çekilmiştir. Sunucunun taşınabilme özelliği iyi niyetli olmayan girişimcilerin faaliyetlerini vergi otoritesinden saklamasına ya da vergilemenin yapılmadığı veya daha az oranda yapıldığı ülkelere yönlendirmelerine olanak sağlamaktadır. Bu sakıncaların giderilmesi konusunda OECD tarafından birtakım önlemlerin alındığı ve üye ülkeler ile iş birliğine gidildiği görülmektedir.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı çerçevesinde 2015 yılında kamuoyuna sunulan Aksiyon:1 2015 Sonuç Raporunda¹, mevcut vergi düzenlemelerinin dijital ekonominin oluşturduğu değişimleri kapsamının zorluğuna dikkat çekilmiş ve bu durumun aşılması amacıyla bazı önerilere yer verilmiştir. Yürürlükteki vergi kanunu düzenlemesinde işyeri tanımının fiziki varlıkla özdeşleştirilmesi dijital işlemlerin vergilendirilmesinin önündeki en önemli sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içinde “sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri” durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği fikri ileri sürülmüş ve dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik “önemli derecede ekonomik bir varlık” kavramına yer verilmiştir (Nazalı, 2019).

OECD’nin ‘önemli ölçüde ekonomik mevcudiyete dayalı varlık (significant economic presence)’ın bulunduğu ülkenin dijital işlemleri vergilendirme hakkına sahip olması için bu varlık ölçütünün yeterli koşul olarak kabul edilmesi gerektiği önerisinde bulunduğu görülmektedir.

2.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Mükerrer Vergilendirme ve Uluslararası Anlaşmaların Öncelikli Uygulanmasına Yönelik Tartışmalar

Vergilendirmede esas olan vergiye tabi konu üzerinden bir defa vergi alınmasıdır. Ancak uygulamada vergiye tabi kaynak üzerinden birden fazla vergi hesaplandığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bir vergi idaresi tarafından vergiye tabi konu üzerinden birden fazla vergi mükellefiyetinin oluşturulması ya da merkez ve yerel yönetimler tarafından bir faaliyetin ayrı ayrı vergilendirilmesi durumlarıyla karşılaşmaktadır. Diğer bir durumda ise farklı ülkeler tarafından vergiye tabi kaynağın vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Vergi mükellefinin bir ülkede ikametgâhı; diğer ülkede ise, gelir getirici faaliyeti bulunduğu durumda her iki ülkede de kendini vergi tarhiyatında yetkili kabul etmektedir. Bu sorunun nedeni ise, kanunların uygulanmasında şahsılık ve mülklik ilkelerinin çakışmasından kaynaklanmaktadır. Vergi literatüründe çifte vergilendirme adı verilen bu konu, ÇVÖA çözüme kavuşturulmakta ve mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Global ölçekli şirketler merkezlerinin bulunduğu ülkelerin dışında da faaliyette bulunduğu için bunların vergilendirilmesinde çifte vergileme olayı ile karşılaşmaktadır (Bayar, 2006: 9-11).

Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlemek ve mükellefi net olarak belirlemek amacıyla ve belirli ilkeler dâhilinde karşılıklı olarak düzenledikleri ÇVÖA’da, şahsılık ve mülklik ilkelerini dikkate alırlar. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 3’üncü maddesinde hem uyruklu hem de ikametgâh ilkelerine bağlı vergilendirme yetkisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir (Bayar, 2006: 13-14).

ÇVÖA ülkelerin vergilendirme yetkisini kaynak ülke lehine kısıtlamakta iç hukukta düzenlenen kanun hükmünün uygulamasının önüne geçmektedir. ÇVÖA’nın düzenlenme amacı mükerrer vergilendirmenin

¹<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1617011251&id=id&accname=guest&checksum=59B1683DB0F777C2205F2869B74ADA1A>

önüne geçilmesi ve gelir unsuru üzerinden bir kere vergi alınmasıdır.

OECD'nin Model Anlaşmalarında dijital işlemler açısından sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluşacağı kabul edilmektedir. Küresel ölçekte hizmet sunan firmaların Türkiye'de sağladığı dijital hizmetler ve bu kapsamda verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç niteliğinde olması, ticari kazançların ikili anlaşmaların işyeri (md.5) ve ticari kazanç (md.7) hükümlerine göre sadece kaynak ülkede vergilendirileceği, bu açıdan Türkiye'de server (internet sunucusu) ile ilişkilendirilemeyen bir işyerinin bulunmadığı durumlarda yürürlükteki uluslararası anlaşmalar çerçevesinde dijital ortamda sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen kazançların Türkiye'de vergi konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır (Çakmak, 2019: 4).

Bir başka konu ise, uluslararası anlaşmaların yerel kanunlardan önce uygulanmasıdır. ÇVÖA milletlerarası anlaşma kapsamında nitelendirilebilir. Hem ÇVÖA'lar hem de milletlerarası anlaşmalar ya ülkeler arasında ya da ülke kuruluşları arasında düzenlenmekte ve birtakım yükümlülükler içermektedir. Bu sebeple; ÇVÖA 1982 Anayasasının 90'ıncı maddesi hükümlerine göre hayata geçirilmekte ve uygulanmaktadır. Hukuk sisteminde kanun hükümlerinin uygulanması açısından özel düzenleyici hukuk kuralları genel düzenleyici hukuk kurallarının önüne geçmekte, bir anlamda özel kanun düzenlemesi genel nitelikteki kanun hükümlerinin uygulanmasını engellemektedir. Bu kapsamda, Anayasaya göre milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde değerlendirilmesi ve özel nitelikli kanun düzenlemesiyle yürürlüğe girmesi, bu anlaşmaların vergi kanunlarımıza göre öncelikli olarak uygulanmasına yol açmaktadır (Başak, 2005: 80).

Sonuç olarak uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bu uluslararası anlaşmalarla kanunların değişik maddeler göstermesi halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı, ÇVÖA'nın da bu kapsamda değerlendirileceği ve vergi kanunlarının uygulanmasında uluslararası anlaşmaların (ÇVÖA'nın) üstün tutulacağı, yani öncelikli uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, ÇVÖA'ya göre vergilendirme konusu yapılamayacak bir kazanç unsurunun kaynak devlet tarafından nasıl uygulanacağı konusu net bir şekilde belirlenmemiştir.

2.3. Dijital Ekonominin Uluslararası Alanda Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin hizmetin sunulduğu yer ve yararlanıldığı yerin farklı ülkeler olmasına imkan sağlama, girişimlerin sahip olduğu internet siteleri üzerinden dünyanın bir ucundan diğer ucuna mal transferi gerçekleştirme ve dijital hizmet sunma gibi birtakım özellikleri Avrupa Birliği (AB) ve OECD gibi uluslararası kurumların dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin tanım ve kavramları yeniden belirlemeye yöneltmiş, bu kapsamda Avrupa Birliği Komisyonu bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

2.3.1. Avrupa Birliği Komisyonunun Çözüm Önerisi Kapsamındaki Yasa Taslağı

Avrupa Komisyonu'nun değerlendirmelerine göre, dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiğini, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmadığı ve bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan varlıkların kolayca başka bir yere taşınabilmesinden kaynaklandığı kanısına varılmıştır. Bu nedenle, Komisyon Mart 2018'de 'Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi' konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır.² Bu öneri kapsamında dijital işletmelere Kurumlar Vergisi (KV) uygulanması ile bazı dijital faaliyetlerden sağlanan kazanç üzerinden benzer nitelikte dijital hizmet vergisi alınması görüşü ortaya çıkmıştır (Akçura, 2019: 7). KV konusunda reform niteliğinde kalıcı bir uygulamaya geçilmesi, bu vergilemenin uygulanacağı zamana kadar da geçici önlem kapsamında seçili bazı dijital hizmet gelirlerinden dijital hizmetler vergisi adı altında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, kullanıcı katılımıyla oluşturulan değerlerin esas alındığı seçili bazı dijital işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla dünya geneli ve AB için ayrı ayrı hâsılat tutarlarının belirlenmesi, bu hizmetlerden sağlanan brüt hâsılat tutarları üzerinden %3 oranında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. AB'nin dijital ekonomik faaliyet ve işlemlerin vergilendirilmesine yönelik öneride bulunduğu bu düzenlemeye ilişkin olarak 2018 yılı itibarıyla birlik üyesi ülkelerde öneri paketinde vurgulanan şekilde bir vergilendirme yapılmamıştır (Akçura, 2019: 7).

AB Komisyonu değişen dünyanın yeni iş biçimlerinin oluşturduğu katma değeri mevcut düzenlemelerle kavramanın zorluğu karşısında, bundan sonraki süreçte hizmetten yararlananların etkisinin de dikkate alınmasına vurgu yapmıştır. Buna göre, hizmetin sağlandığı yani katma değer oluşturulduğu yerde vergi ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla kullanıcı esaslı oluşan değerlerin dikkate alındığı seçili bazı dijital işlemlerden sağlanan brüt hâsılatın vergilendirilmesi için 'dijital hizmet

² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf

vergisinin' uygulanabileceği önerisinde bulunmuştur (Akçura, 2019: 8).

2.3.2. Avrupa Birliği Komisyonu'nun Önerisi Kapsamında Dijital Hizmet Vergisi

AB Komisyonu'nun önerisi kapsamında dijital ortamda yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesi amacıyla kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi paketinde yer alan dijital hizmetler vergisinin ayrıntılarına aşağıda yer verilecektir.

Dijital hizmet vergisinin konusunu AB üyesi ülkelerde sunulan sanal reklam hizmetleri, çevrimiçi platformlardaki aracılık hizmetleri ve veri iletim hizmetlerinden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Bu hizmetlerin ayrıntıları şunlardır (Nazalı, 2019: 3);

Reklam hizmeti: dijital ortamlarda kullanıcıları etkilemek amacıyla arama hizmeti sağlayan siteler ile sosyal medya sitelerine yerleştirilen reklamlar dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır. Bu hizmetlerin sunulmasını sağlayan Google, Facebook, Instagram gibi kurumların birlik üyesi ülkeler üzerinden kazandığı reklam gelirinin vergilendirilmesi hedeflenmektedir.

Aracılık hizmeti: dijital ortamda faaliyet gösteren uygulamalar sayesinde hizmetten faydalananların birbirlerini bulması ya da iletişim kurmasına olanak sağlayan veya bunlar arasında mal/hizmet ticaretine olanak sağlayan platform hizmetleri de bu verginin kapsamı alanındadır. Bu kapsamda oluşturulan dijital ortamlar aracılığıyla yolcu ile ulaşım aracını buluşturan UBER ya da kiracı ile konaklama hizmeti sağlayıcısını buluşturan AirBnb gibi uygulamaların vergilendirilmesi düşünülmektedir.

Veri iletim hizmeti: dijital ortamlardaki kullanıcıların davranışları sonucu oluşan verilerin biriktirilmesi ve kullanıcılara ilişkin toplanan içeriklerin bir bedel karşılığında başka birimlere aktarılması hizmeti de dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır.

AB ülkeleri içerisinde yerleşik kullanıcılara sağlanan hizmetlerde gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi açısından, dijital platforma ulaşım sağlayan bilgisayar, mobil cihaz vb.de reklamın bir kere görülmesi durumunda kullanıcının Birliğe üye ülkenin mukimi olduğu kabul edilmektedir. Dijital hizmet vergisi mükellefiyeti açısından AB'de mükellef olmanın koşulu dijital hizmet sağlayıcısının gelirin dünya geneli ve AB için belirlenen tutarların aşılmasıdır. Bu tutarlar, bir vergilendirme döneminde dünya geneli için 750 milyon €, AB için 50 milyon € olarak belirlenmiştir. Vergi konusu yapılacak hâsılatın belirlenmesinde ise birtakım kriterler esas alınmaktadır. Reklam hizmetinin belirli zaman aralığında dijital aygıtta görüntülenme sayısı, dijital platformlar vasıtasıyla yapılan mal alım satımı ya da hizmet sunumunda bu işlemlerin gerçekleştirilme sayısı, dijital platformlara ulaşmak amacıyla açılan hesap sayısı ile bu platformların kullanımı sonucu üretilen verinin iletilme sayısı gibi kriterlerden hâsılat tutarının tespit edilmesinde yararlanılmaktadır. Dijital hizmet vergisine ilişkin tespit edilen hasılatı uygulanacak vergi oranı %3'tür. Bu oran elde edilen hasılatı uygulanacak olup, dijital hizmet vergisini kurumlar vergisinden ayıran nokta burasıdır. Şirketlerin bilanço karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aksine, dijital hizmet vergisinde hâsılat tutarı dikkate alınmaktadır. AB Komisyonu'nun çözüm önerisi kapsamında hazırlanan vergi taslağına ilişkin çıkarılacak kanun vb. yönetsel düzenlemelerin üye ülkelerin iç mevzuat hükümlerine uyumlu hale getirilmesi ve 2019 yılı sonuna kadar bu çalışmaların yapılarak 2020 yılı Ocak ayı itibariyle verginin yürürlüğe girmesi planlanmaktadır. AB genelinde öneri taslağı uygulanmaya başlanamamış olmasına rağmen üye ülkelerden bazıları konuya yönelik kanun teklifleri hazırlayarak yürürlüğe konulması için gerekli çalışmaları yapmaktadırlar (Nazalı, 2019: 3-5).

3. TÜRKİYE'DE İNTERNET REKLAMCILIĞI VE VERGİSEL DÜZENLEMELER

Bilgi ve teknoloji alanlarındaki değişime bağlı olarak internetin yaşamımızın ayrılmaz bir parçası olması sonucunda öne çıkan internet reklamcılığı ile reklamların kontrol altına alınması ve vergilendirilmesine yönelik ülkemizde de birçok düzenleme yapılmaya başlanmıştır. Bu düzenlemelerin neler olduğu yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu (GVK)³, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁴, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)⁵, Vergi Usul Kanunu (VUK)⁶ ve diğer yasal düzenlemeler bağlamında açıklanacak olup devamında ise Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi uygulamasından bahsedilecektir.

³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete (RG)'de yayımlanmıştır.

⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21/06/2006 tarihli ve 26205 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından İnternet Reklamcılığında Kazancın Niteliğinin Tespit Edilmesi

Türk Vergi Sistemi'nde özel durumlar dışında gelirin vergilendirilmesinde elde edilen kazanç ve iratlar esas alınmış, bu kazanç ve iratlar gerçek kişilerce elde edildiğinde gelir vergisine, tüzel kişiliklerce elde edildiği durumlarda ise kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

İnternetin günlük yaşama dâhil olması, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazlarla internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya ortamlarında daha fazla zaman geçirilmesi girişimcileri bu alanlara yatırım yapmaya ve dijital ortamda kazanç sağlamaya yöneltmiştir. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmesinde bazı sorunlar yaşanmakla birlikte son düzenleme (476 sayılı CK)⁷ ile bu sorunların bir kısmı çözüme kavuşturulmuştur. Bu sorunların başında gelen, dijital ortamda gerçekleşen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda elde edilen geliri vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu ve hangi ülkenin egemenlik alanına girdiği hususudur. İnternet ortamında yürütülen reklamcılık faaliyetleri bağlamında verilen reklam hizmetlerinin GVK çerçevesinde vergilendirilmesinde elde edilen kazancın niteliğinin tespit edilmesi önemlidir. Şöyle ki, “edinilen gelirin ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimaddihak bedeli kapsamında değerlendirilmesi, bu geliri vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunu gösterir. Bu kapsamda, gelirin ticari kazanç olması durumunda, gelirin kaynağını oluşturan işyerinin bulunduğu yerde; serbest meslek kazancı olması durumunda hizmetin verildiği yerde; gayrimaddi hak bedeli olması durumunda ise gayrimaddihak bedelinin kullanıldığı yere göre tespit edilerek vergilemeye tabi tutulması” gerekir (Yaltı, 2003: 118-120).

3.1.1. Ticari Kazanç Hükümleri Açısından Değerlendirme

GVK'nın 37'nci maddesi çerçevesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari kazanç, VUK kapsamında GVK'da düzenlenen gerçek ya da basit usule göre tespit edilir. Gerçek usulde ticari kazanç ya bilanço esaslı ya da işletme hesabı esaslarından birisine tabi olarak belirlenir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik Gelir İdaresi'nin özeldeler aracılığıyla açıkladığı pek çok görüşü bulunmaktadır. Bu çerçevede, dar mükellef kurumlara yapılan ‘alan adı (domain name)’ veya sunucu kiralaması ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiş; yine bu kurumlardan satın alınan web sayfası tasarımı hizmetinin ise serbest meslek işleminde olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, dar mükellef kurumlardan ‘web hosting’ diğer bir deyişle web sayfası için alınan sunucu hizmeti’ ve ‘oyun kodları’ alımı karşılığı oluşan harcamaların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Bunlara ek olarak, ‘.com internet siteleri’ aracılığıyla ülkemizde ürünlerini satan dar mükellef kurumların, bu satış karşılığında edineceği gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde, Gelir İdaresinin görüşleri mevcuttur (Akçura, 2019: 5).

Dünyada ve ülkemizde bu tartışmalar sürerken 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya internet ortamında verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (CK)'nın 1 ve 2 'nci maddeleri kapsamında;

VUK'un 11'inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ve KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacağı ve verilen bu reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya bu hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

İlgili düzenleme ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile bu tarz konulardaki hizmeti vericiler ya da internet ortamında sunulmasına aracılık eden kişi ve firmalara yapılan ödemeler üzerinden ödeme yapılan bu kişilerin mükellefiyet durumlarına bakılmaksızın gelir/kurumlar vergisi kesintileri yapılması öngörülmüş, bu çerçevede GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30'uncu maddesinde belirtilenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiğine yer verilmiştir.

476 sayılı CK çerçevesinde internet üzerinden reklamcılık hizmeti verilmesi ile buna aracılık eden kişi ve

⁷ 18.12.2018 tarihli 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

kurumlara yapılan reklam ödemelerinde GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilenler tarafından yapılacak vergi kesintisi;

- ✓ Gerçek kişilere ödenenlerde %15,
- ✓ Mükellef olmayanlara ödenenlerde %15,
- ✓ Tam mükellef kurumlara ödenenlerde %0,
- ✓ Dar mükellef kurumlara ödenenlerde %15 oranında yapılacaktır.

Youtuberlar'ın internet ortamında verdiği reklam hizmetleri nedeniyle Google tarafından yapılan ödemelerden elde edilen gelirlerin 476 sayılı CK'ya göre vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi tarafından bir özelge verilmiştir. Bu özelgeye göre; gerçek bir kişinin internet sitesi alanında yani Youtuber'ın kendisine ait Youtube kanalında yayınlanan reklamlar karşılığında Google tarafından ödenen tutarlar için 476 sayılı CK'ya göre vergi kesintisi yapılmamakta olup, bu gelirlerin ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'in görüşü çerçevesinde Blogger, Youtuber ve Influencer gibi sosyal medyada takipçisi olan kişilere Google, Facebook gibi kurumlar (takipçi sayısı, videonun izlenme sayısı vb. kriterlere göre) tarafından ödenen gelirler ile doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlardan edinilen gelirlerin ticari kazanç şeklinde değerlendirilmesi ve bu gelirlerin verilecek GV beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bahsi geçen sosyal medya 'fenomenlerince' doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlar tarafından ödenecek reklam bedelleri üzerinden yapılacak stopaj tutarlarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilmesi mümkündür (476 sayılı CK'den aktaran Aydemir ve Bakaç, 2020: 279).

3.1.2. Gayrimaddi Hak Bedeli Açısından Değerlendirme

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç hükümleri açısından ele alındığı bir önceki bölümde açıklandığı üzere, reklam hizmeti verilmesi ticari faaliyettir ve bu gelirler 476 sayılı CK'ya göre vergi kesintisine tabidir. Ancak, verilen reklam hizmetine ilişkin olarak hizmet alıcısı ile düzenlenmiş bir anlaşma kapsamında yapılan ödemelerin niteliğinin reklam bedeli olarak değil de gayrimaddi hak bedeli olarak belirlenmesi durumunda, yapılacak bu ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve bu gelir üzerinden vergi kesintisi yapılamayacaktır.

OECD Model Anlaşması ve ÇVÖA'nın 12'nci maddesinde gayrimaddihak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Model vergi anlaşmasına göre, dijital ürünlerin firma karı veya gayrimaddihak bedeli olarak nitelendirilmesine yönelik açıklamalar maddede sayılmıştır. Bu çerçevede, gayrimaddi hak bedelleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Karaca, 2006: 88-89);

- ✓ Download yoluyla tekrar üretim hakkı satın alınan ürünler,
- ✓ Açıklanmamış teknik bilgi kullanımı,
- ✓ Telif hakkı içeren dijital ürünler

Bu kapsamda, OECD tarafından elektronik ticarete tabi gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin (hosting hizmeti, internet web sitesi, reklam faaliyetleri gibi) bir kısmı ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiş, bir kısmı da (telif hakkı içeren dijital ürünler, açıklanmamış teknik bilgi kullanımı gibi) gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiştir. Netice olarak, reklam hizmeti verilen hizmet alıcısı ile bir anlaşma yapılmaması durumunda internet sitesinde verilen reklam hizmetlerinden elde edilecek gelirlerin ticari kazanç olarak dikkate alınması gerektiği benimsenmiştir.

3.1.3. Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirme

Kişisel web sayfasına Google reklam alanları yoluyla reklam verilmesi, eğitim amaçlı internet üzerinden dijital materyal hazırlama faaliyeti, internet ortamında platforma sahip olmak vb. işlemlerde faaliyetin ticari kazanç-serbest meslek kazancı kapsamında ele alınıp elde edilen kazancın vergilendirilmesine yönelik gelir unsurunun tespit edilmesinde faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığına odaklanmak gerekmektedir.

Serbest Meslek Kazancının tanımlandığı GVK'nın 65'inci maddesi; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" olarak tanımlanmıştır.

Bir web sitesinin tasarlanıp, programlanması işlemi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bilgisayar programının hazırlanması için ilmi ve mesleki bilgi gerekmekte ve bu alanda ihtisasa yani uzmanlığa dayandığından dolayı bu işlem karşılığında elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı biçiminde sayılması doğru bulunmaktadır. Bir başka yönden, web sitesi tasarımı ile bu sitenin işletilmesi faaliyetleri birbirinden farklı süreçler olması nedeniyle sitenin tasarımı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilirken web sitenin işletilmesinden edinilen gelirinse ticari kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesinde faaliyetin ticari bir organizasyon kapsamında ve devamlı olarak yapılması bununla birlikte bahsi geçen web sitelerine alınan reklamlar karşılığında edinilen kazançların da ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi ve ticari kazanç esaslarına tabi vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. (Özcan, 2010: 141-142).

Yurtdışı internet sunucusu üzerinden yayın yapan web sitesinde fotoğraf, karikatür çalışma ve çizimler ile sanat görsellerinin yayınlandığı web sitesindeki Google reklam alanlarından elde edilen kazancın niteliğinin belirlenmesine ilişkin olarak GİB'in 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı öznelgesi bulunmaktadır. Gelir İdaresi'nin ticari kazanç ile serbest meslek kazancı ayırımına ilişkin olarak vermiş olduğu bu öznelgesine göre, ticari faaliyetin genel olarak emek sermaye organizasyonuna dayandığı, bu faaliyetin gerçekleştirilmesinde kazanç sağlama niyet ve kastı aranmamakta ancak, faaliyetin gerçekleştirildiği organizasyonun genel anlamda kazanç sağlama potansiyeline sahip olmasının gerektiği buna karşın, serbest meslek faaliyetinin ana niteliği kazancın şahsi çalışma, bilimsel ve mesleki bilgi veya ihtisas gerektiren faaliyetlerden elde edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu faaliyetin bağımsız bir organizasyonda işverenden bağımsız şekilde kişisel sorumluluklar çerçevesinde kişilerin kendi adlarına yapması da gereklidir. Buna göre, web tasarım faaliyeti elde edilen gelirin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, ayrıca yurtdışı internet sunucusu üzerinde yayın yapan web sitesinden elde edilen gelirin Türkiye'de yerleşik kişi tarafından elde edilmesi nedeniyle tam mükellefiyet esasına göre kazancın tamamı üzerinden beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.1.4. Mükellefiyet Esaslarına Göre Konunun Değerlendirilmesi

Dünyada ve Türkiye'de mükellefler iki esas ilkeye göre vergilendirilmektedirler. Bunlar, şahsılık ve mülkîlik ilkeleridir. Şahsılık ilkesinde, ülkeler vatandaşlarının hem ülke sınırları içinde hem de ülke sınırları dışında gerçekleştirdikleri her türlü faaliyeti vergiye tabi tutarken, mülkîlik ilkesinde ise sadece kendi ülke sınırları içinde ikamet eden ve o ülkede yaşayıp gelir elde edenleri vergilendirmektedirler. Tam ve dar mükellefiyet esaslarında vergilendirme bahsi geçen iki ilke çerçevesinde yapılmaktadır.

Elektronik ticaret ve bu alanla bağlantılı olarak internet ortamında yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak tam ve dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi esaslarına bu bölümde yer verilecek, tam ve dar mükellef kurumların vergilendirilmesi esaslarına ise KVK başlığı altındaki bölümde yer verilecektir.

3.1.4.1. Tam mükellef gerçek kişilerde vergilendirme

Tam mükellefiyette mükelleflerin yerleştikleri, faaliyetlerini yürüttükleri, işyerlerinin bulunduğu ülkede elde ettikleri gelirleri ile bu ülke sınırları dışındaki diğer tüm ülkelerden elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergisel işlemlere tabi tutulmaktadır.

Gerçek kişilerde tam mükellefiyete göre vergilendirme biçimi, yerleşiklik esasına dayanmaktadır. Tam mükellefiyette dikkate alınan yerleşiklik, bir ülkede ikametgâh etmek ya da bir takvim yılında belirli bir süre o ülkede yaşamak şeklinde kural altına alınmıştır. Fiziksel anlamda bir ülke içinde belli bir sürede bulunma koşulunun yerleşikliğin tespit edilmesinde kıstas olarak dikkate alınmasının nedeni, "kişinin zamanını geçirdiği yer ile gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu" düşüncesidir (Çak, 2002: 89).

İnternetin günlük hayatta daha çok yer alması sosyal medyaya ilgiyi artırmış, sosyal medya fenomenleri kişi ve kurumlara ait reklamları kendilerine ait sitelerde yayınlanmaya ve buralardan gelir elde etmeye başlamışlardır. Sosyal medya fenomenlerinin, gerçek ve tüzel kişilere ait reklamları sosyal medya hesapları üzerinden yayınlamaları faaliyetinin reklam verme hizmeti olduğu, süreklilik arz ettiği ve belli bir organizasyon yapısı gerektirdiğinden GV'ye tabi tutulması, elde edecekleri gelir üzerinden Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplayarak beyan etmeleri gerektiği düşünülmektedir. Öte yandan, 476 sayılı CK ile yapılan düzenlemeyle birlikte bu fenomenlerinin vergi mükellefiyetlerinin olup olmadığı dikkate alınmadan elde ettikleri kazançlardan kesinti yapılması, vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemli bir gelişme olarak

görülmektedir (Türkay, 2019: 6).

Gelir İdaresi'nin konuya ilişkin vermiş olduğu bir özelgesinde, sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda devamlı olarak reklam hizmeti verilmesi bu gelirler için GV mükellefiyetini gerektirmekte, reklam hizmetinin devamlı olarak verilmemesi halinde ise mükellef olmaya gerek bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, Türkiye'de ikamet eden-yaşayan Blogger, Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenleri tam mükellef gerçek kişi sayılacağından, bu kişilerin sosyal medya hesaplarında reklam yayınlanması karşılığında elde ettikleri gelirlerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte, ayrıca, bu kişilere yapılan reklam ödemeleri üzerinden ödemeyi yapan tam mükellef kurumlar tarafından %15 oranında GV kesintisi yapılması gerekmektedir.

3.1.4.2. Dar mükellef gerçek kişilerde vergilendirme

Dar mükellefiyet esaslı mükelleflerin yaşadıkları ülkelerin dışında yürüttükleri faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri kazançlar açısından yalnızca bu gelirleri ile limitli olmak üzere, bu gelirleri kapsayacak şekilde kişinin yaşadığı ülke tarafından vergilendirilmesidir.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilme esaslarına GVK'nın Mükellefler ve Mevzuu (md. 6), Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi (md. 7) İşyeri ve Daimî Temsilci (md. 8) başlıklı 6, 7 ve 8'inci maddelerinde yer verilmiştir. GVK'nın 6'ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği" belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet esasında ülkeler vatandaşları olup olmamasına bakılmaksızın kendi sınırları dâhilinde gerçekleşen iktisadi faaliyetleri vergiye tabi tutulabilmektedirler. Dar mükellefiyete tabi olanların uyuğu ve ikametgâhının bir önemi bulunmamaktadır. Burada öncelik taşıyan durum gelir getirici faaliyetin ülke sınırları içerisinde yapılmasıdır. E-ticarette dar mükelleflerin tespit edilmesi ticari kazancın vergilendirilmesi açısından önemlidir (Çak, 2002: 91).

Ülkemizde yerleşik olmayan dar mükellef gerçek kişilerin yalnızca ülkemiz içinde edindiği kazanç ve iratlar çerçevesinde vergilendirileceği hükmü ile ticari kazancın elde edilmesinde kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması ya da daimi temsilci buldurması ve kazancın bu yerlerde ya da bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlı olarak, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'den elde edecekleri reklam geliri üzerinden 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu çerçevede, Blogger, YouTuber, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerinin yurtdışında yaşaması ve bu kişilerin sosyal medya hesaplarında Türkiye'de yerleşik olanlar tarafından verilen reklamların yayınlanması halinde, söz konusu fenomenler GVK'nın 6 ve 7'nci maddelerine göre dar mükellef gerçek kişi olarak kabul edileceğinden bunlara yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tam mükellef kişi ve kurumlar tarafından reklam ödemeleri üzerinden kesilen vergi tutarları muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenecek, ayrıca ödenen reklam bedelleri üzerinden %18 oranında hesaplanan KDV de sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname ile bildirilip, ödenecektir (KDV Genel Tebliği'nden aktaran Coşar, 2019)

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

KVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen kurumların (Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadî Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler, İş Ortaklıkları) kazançlarının KV'ye tabi olduğu, 3'üncü maddesinde, "1'inci maddede sayılan kurumların tam ve dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellefiyet esasına göre hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların ise dar mükellef esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği" hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın 15'inci maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14594 sayılı Kararnamenin eki karara aşağıdaki bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %0 oranında kesinti yapılması gerektiği belirtilmiştir.

476 sayılı CK'nın 4'üncü maddesi uyarınca;

'İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi

yapılacaktır.’

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁸ kapsamında; KVK’nın 15’inci maddesinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapılmasında kimler tarafından vergi kesintisi yapılacağı tek tek belirtilmiş olmasına karşılık Kanunun 30’uncu maddesinde kimlerin vergi kesintisi yapacağı ayrıca belirtilmemiş, aksine “ilgili maddede sıralanan kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı” hükmüne bağlanmıştır.

Bu çerçevede, KVK’nın 15’inci maddesinde “vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, 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 ile belli büyüklükteki çiftçilerin maddede belirtilen ödemelerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları” belirtilmiştir.

476 sayılı CK ile KVK’nın 30’uncu maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki karara ilgili bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %15 kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

İnternet üzerinden reklam hizmeti verenler ile hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapılacak reklam ödemelerinde hizmeti verenin tam mükellefiyete tabi kurum olması halinde uygulanacak stopaj oranı %0’dır. Tam mükellef kurum tarafından sağlanan aracılık hizmetinde, ödemenin hizmetin sağlanmasına aracılık eden tarafından, hizmeti sunan dar mükellef kuruma yapılması halinde ödenen bu tutar üzerinden %15 oranında vergi stopajı yapılması gerekmektedir (Türkey, 2019: 6).

3.2.1. Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

KVK’nın 1’inci maddesinde sayılan kurumların, kazançlarının KV’ye tabi olduğu, kurum kazancının GV’nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmiştir. Tam ve dar mükellefiyetin tanımının yapıldığı Kanunun 3’üncü maddesinde, “kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.

KV Genel Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Nolu Tebliğ’in⁹ “15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi başlıklı bölümünde; “KVK’nın 15’inci maddesinde belirtilen “vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.” Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise “tam mükellef bir kurumdaki aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri” bulunmamaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde, tam mükellef kurumlar tarafından gerek tam mükellef (Türkiye’de ikamet eden) gerekse dar mükellef (yurtdışında yaşayan) Blogger, YouTuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerine yapılacak reklam ödemesi tutarları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, dar mükellef kurum kapsamında olan Google, Facebook vb. firmalara da reklam ödemesi yapılması sırasında %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, internet ortamında reklam geliri elde edenin tam mükellef kurum olması veya bu hizmetin sunulmasına aracılık eden bir kurum olması durumunda yapılacak ödemeler üzerinden %0 kesinti yapılacaktır. Tam mükellef kurumların kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunduğu için 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde bu kurumlara yapılacak ödemeler vergi kesintisi dışında bırakılmıştır.

3.2.2. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere KVK’nın Tam ve Dar Mükellefiyet başlıklı 3’üncü maddesinde yer verilmiş, maddenin (2) bendinde “dar mükellefiyette, Kanunun 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği” belirtilmiştir.

476 sayılı CK’nın 3’üncü maddesi ile KVK’nın 30’uncu maddesine eklenen bent hükmü çerçevesinde, “dar

⁸ KV Genel Tebliği (Seri No:1) 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

⁹ KV Genel Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Nolu Tebliğ 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

mükellefiyete tâbi kurumlara maddede belirtilen kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından, kurumlar vergisi kesintisi yapılması” öngörülmüş, bu kapsamda internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

KV Genel Tebliği’ne (Seri No:1) 17 Seri Nolu KV Genel Tebliği ile eklenen ‘30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi’ başlıklı bölümünde;

“Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

... Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.”

Yurtdışı kurumlardan reklam hizmeti alınması durumunda vergi stopajının yapılıp yapılmayacağı konusunda, reklamı alınan kurumun yerleşik olduğu ülkeyle düzenlenmiş olan ÇVÖA hükümleri kapsamında olay ele alınmalıdır. İnternette yayınlanan reklamlar niteliği gereği ticari faaliyettir, ticari kazançların vergilendirilmesi hakkı da anlaşmalar gereği işyerinin bulunduğu ülkeye verilmiştir, bununla birlikte vergiye tabi tutulacak tutar anlaşma hükümleri gereğince işyerinden elde edilen kazançla sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, yurtdışındaki kurumun reklam hizmetini Türkiye’deki bir işyeri aracılığıyla vermesi durumunda vergileme yetkisi Türkiye’de olacak ve ödeme yapılan tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılabilecektir. Öte yandan, Vergi İdaresi’nce sanal alanların da işyeri olarak kabul edilmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılırken bu durumun da dikkate alınması gerekmektedir (PWC Vergi Bülteni, 2018).

Türkiye’de bulunan tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurum statüsünde olan Google, Facebook vb. firmalardan internet ortamında reklam hizmeti alınması ve bu kurumlara alınan reklam hizmeti nedeniyle nakden veya hesaben ödeme yapılması halinde KVK 30’uncu madde gereği %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, ülkemizde ikamet etmeyen Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerinin hesaplarında Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurumların reklamların yayınlanması durumunda bu kişilere yapılan ödemelerden %15 oranında kesintisi yapılmak zorunludur.

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

KDVK’nın Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler başlıklı 1’inci maddesinde, “Türkiye’de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi olduğu”, ayrıca madde bendinde sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin de vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Kanunun 6’ncı maddesinde ise, “işlemlerin Türkiye’de yapılmasından maksadın, malların teslim anında Türkiye’de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği” belirtilmiştir.

Herhangi bir olayın KDV konusuna girebilmesi için bu olayın Türkiye Devleti’nin egemenlik sınırları içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. KDVK 6’ncı madde de bu faaliyetlerin Türkiye’de gerçekleştirilmesinin şartları açıklanmıştır. Bu kapsamda ticari, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemler ile ithalat ya da maddenin 3’üncü bendinde belirtilen diğer faaliyetlerden doğan işlemleri yapanların milliyeti veya hukuksal durumuna bakılmaksızın KDV’ye tabi olacaktır (Maç: 6).

Uluslararası ticaret alanında çoğu ülke tarafından uygulanan varış yeri ülkesince vergileme prensibi Türkiye tarafından da benimsenmiştir. Mal veya hizmetler tüketime konu edildikleri ülkede vergilendirilmeye konu edilmektedir. Bu kapsamda, ihracat yapan ülkeler satışlarında KDV istisnası uygulamakta, ithal edilen mal ve hizmetler için ise KDV tahsilâtı yapılmaktadır (Eralp, 2015: 55).

İnternet reklamcılığının KDV kapsamında vergilendirilmesi hususu, yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri ve yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetleri kapsamında ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Yurtdışı mukimi kişi ve kuruluşların reklam alanlarının (web sitelerinin) kullanılması ya da kiralama hizmeti alınmasında, hizmetten Türkiye’de yararlanılması nedeniyle, yurtdışı firmalara yapılan reklam ödemeleri

KDV'ye tabi olacaktır. Bu nedenle, "Facebook vb. sosyal medya sitelerinde yayınlanan reklam bedellerinin Türkiye'deki şirketlerce ödenmesinde, ödemeyi yapan şirket sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan edecek ve ödeyecektir" (KDV Genel Tebliği'nden aktaran Coşar, 2019).

Yurtdışındaki müşterilere verilen reklam hizmetlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak; Türkiye'de yer alan sunucu (server) bilgisayarlar üzerinden yer sağlayıcılık (hosting) hizmeti verilmesi ya da web sitesindeki alanların yurtdışı müşterilere internet üzerinden kiralanarak reklamlarının yayınlanması işlemi yabancı kuruluşlara internet üzerinden verilen bir hizmet biçimidir. Bu işlemler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

3.4. Vergi Usul Kanunu Açısından

Türk Vergi Sistemi'nin usul hükümlerini düzenleyen VUK vergi mükelleflerinin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülük ve ödevlerine ilişkin düzenlemeler ile şekilsel ve usule yönelik hükümleri içermektedir. VUK'da yer verilen söz konusu ödevler bildirim, defter tutmak, belge düzenine uymak, defter ve belgelerin muhafazası ve ibraz edilmesi, beyanname ve bildirimlerin verilmesi ile elektronik cihazların kullanılması olarak özetlenebilir.

✓ *Fatura ve Gider Pusulası Düzenleme Yükümlülüğü:* Yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri, Türkiye'de işyeri ve daimî temsilcisi bulunmayan yurtdışı kurumların reklam alanlarının kiralanması ya da web sitelerinde reklam alanı tahsis edilmesi şeklinde görülmekte ve bu kuruluşlara yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla reklam hizmeti alımı nedeniyle yapılan ödemenin belgelendirilmesi yurtdışı kurum tarafından düzenlenecek faturanın varlığını gerektirmektedir. Netice olarak, yabancı ülkedeki bir firmadan alınan reklam hizmetine ilişkin kayıtların tevsik edilmesinin 253 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne¹⁰ göre zorunlu olması nedeniyle, yurtdışı kuruluştan alınan belgenin hizmetin alındığı ülke mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olması ve ülkemiz vergi kanunları açısından ispat edici bir belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetlerinde ise, VUK'un 231/5'inci maddesine göre fatura düzenlenmesi gerekir. Bu faturanın hizmet verilen kurum adına 7 gün içinde düzenlenmesi ve elde edilen gelirin kayıtlara dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak belirtilen süre içerisinde fatura düzenlenmez ise VUK'un 353'üncü maddesi çerçevesinde özel usulsüzlük cezasına hükmolunacağını unutulmaması gerekmektedir.

✓ *E-Fatura düzenlemesi ve E-Arşiv uygulamasına geçme yükümlülüğü:* İnternet ortamında reklam hizmeti sağlayan kişi ve kuruluşların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları nedeniyle fatura düzenleme ve beyanname verme gibi yükümlülüklerinin yanı sıra 509 sıra nolu VUK Genel Tebliği¹¹ uyarınca e-Fatura düzenleme ve e-Arşiv uygulamasına tabi olma gibi bazı yükümlülüklerle de uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle internet ortamında reklam hizmeti sağlayanların 1 Temmuz 2020 tarihinden başlayarak e-Fatura uygulamasına geçmeleri ve internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet araçlarının 1/1/2020 tarihine kadar e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmesi ve bu tarihten sonra düzenlenecek faturaların e-Fatura ya da e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Günümüz dünyasında değişen ticaret koşulları nedeniyle, evde, ofiste hatta yolculuk esnasında ya da dünyanın en ücra köşesinde akıllı telefon, tablet veya bilgisayarlarla internet ulaşımı ile alıcı ve satıcı aynı ortamda bir araya gelmeksizin ticaret yapılabilmektedir. Gelişen teknoloji sonucu yeni alışveriş ortamları oluşturulmuş ve ticaret hayatı dijital ortamlar üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Doğal olarak sanal ortamında alıcı ve satıcının birbirini görmeksizin yapmış olduğu satış işleminde güven unsuru önem kazanmaktadır. Ayrıca hızlı biçimde değişen ticaret dünyasında alınan kararların da çabuk alınması hızlı hareket edilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Bunun sağlanması için taraflar arasında düzenlenen sözleşmeler de dijital ortamlara taşınmıştır. Eskiden kâğıt ortamında yazılı olarak düzenlenen sözleşmeler artık internette bazen bir kutucuğun işaretlenmesiyle bazen de elektronik imza ile imzalanmak suretiyle düzenlenmeye yani akdedilmeye başlanmıştır. Kanunî zorunluluk, olarak sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi bir yana, sözleşmenin unsurlarından biri olan tarafların imzasının sözleşmede var olması gerekmektedir. İnternet ortamında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi'ne-(DV) tabi tutularak vergi hesaplanabilmesi için parasal bir tutar içermesi ve elektronik imzayla imzalanmış olması da gerekmektedir. Ayrıca düzenlenen sözleşmenin birden

¹⁰ 253 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği 22/01/1997 tarihli ve 22885 sayılı RG'de yayınlanmıştır.

¹¹ 509 sıra nolu VUK Genel Tebliği 19.12.2019 tarih ve 30923 sayılı RG'de yayınlanmıştır

fazla nüsha olması durumunda her bir örnek sayısı adedince (2 örnek ise 2 katı) verginin hesaplanıp ödenmesi gerektiği belirtilmektedir. (Karyağdı ve Taş, 2014: 1).

Ayrıca, internet ortamında düzenlenmiş olan her sözleşme için DV hesaplanmamaktadır. Elektronik imza ile imzalanarak düzenlenmiş olan sözleşmenin DV'nin konusuna girebilmesi için, elektronik imzanın güvenli elektronik imza kullanılarak 'Elektronik İmza Kanunu'na' uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu koşulları barındırmayan bir belgenin sırf dijital ortamda imzalanmış olmasından dolayı DV'ye tabi tutulması gerektiği ileri sürülemez. İnternet sağlayıcılarının sunduğu hizmet kapsamında satış koşullarını açıklayan bir sözleşme veya paralı üyelik uygulamalarını içeren üyelik sözleşmesi için internet sayfasında bulunan kutunun tıklanması nedeniyle onaylanmış kabul edilen bu işlemin internet sitesindeki kutucuğun onaylanması işlemi güvenli elektronik imza kullanılarak yapılmış bir işlem olarak değerlendirilmediği için sözleşme sayılmayarak damga vergisine tabi tutulmaması gerektiği belirtilmektedir. (Elele, 2013).

3.6. Reklam ve İlan Vergisi Açısından

Belediye Gelirleri Kanunu'nun (BGK) 12 ile 16'ncı maddeleri İlan ve Reklam Vergisi'ne ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanunun 12'inci maddesine göre; "Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu; Kanunun 13'üncü maddesinde, ilan ve reklam vergisinin mükellefi yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar da dâhil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişiler olduğu; ilan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenlerin, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu oldukları" hüküm altına alınmıştır.

Günümüzde tanıtım hizmetleri yalnızca dergi ve gazetelerde yer alan reklamları kapsamamaktadır. Çoğu firma, kurum ve kuruluş kendi internet sitelerinde faaliyetlerini, ürünlerini, üretim alanlarını, tesislerini ve kapasiteleri de dâhil olmak üzere kendileri hakkındaki birçok konuyu alıcıları, rakipleri ve kamuoyuyla paylaşmakta, bir nevi pazarlama faaliyeti yürütülmektedir. Bunların yanı sıra, işletmeler dijital ortamlarda faaliyet gösteren firmalara reklam vererek tanıtım ve ilanlarını da yaptırmaktadırlar (Öğredik, 2006: 1).

İnternet sitelerinde yapılan reklamların vergiden istisna olduğuna ilişkin Kanun'da bir düzenleme bulunmaması nedeniyle şirketlerin web sitelerinde yaptıkları reklam faaliyetlerinin vergiye tabi olması gerektiği düşünülmektedir. Ancak verginin konusuna tabi olacağı düşünülen internet sitesindeki reklam işlerinin hangi tarifede ve oranda yapılacağına yönelik kanunda kesin bir düzenleme bulunmamaktadır. Netice olarak, ilan ve reklam vergisi internet siteleri yoluyla firmaların tanıtım ve reklam faaliyetleri konusunda kesin bir açıklama olmaması, hangi kriterler dikkate alınıp vergilendirme yapılacağı ve beyana tabi tutulacağının belirtilmemesi nedeniyle vergilendirmenin kanunilik kriteri de dikkate alındığında bu konunun vergilendirme alanının dışında kaldığı düşünülmektedir (Öğredik, 2006: 4).

Günümüzdeki hızlı dijital dönüşüm ticaret hayatında önemli değişikliklere neden olmuş, işletmeler klasik yöntemlerle birlikte dijital ortamda reklam ve pazarlama yöntemlerini de kullanmaya başlamışlardır. BGK içerisinde düzenlenen ilan ve reklam vergisinin internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergilendirilmesini kapsayacak hükümler içermemesi (Kanunun 1981 yılında yasalaşmış olduğu da düşünüldüğünde) nedeniyle, bu hizmetler verginin konusu dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, ilan ve reklam vergisinde yapılacak bir düzenleme ile internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergiye tabi tutulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

3.7. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

Ülkemizdeki Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulaması 7194 sayılı Kanun'la¹² yapılan düzenleme ile 1 Mart 2020 tarihinden itibaren uygulamaya başlanmıştır. 20 Mart 2020 tarihli DHV uygulama genel tebliğinde¹³ verginin uygulanması ile usul ve esaslarının nasıl tespit edileceğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

DHV'nin konusu genel başlıklar itibarıyla, Türkiye'de dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, sesli, görsel veya dijital bir içeriğin dijital ortamda satışı, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi ile dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen gelirler, şeklinde özetlenebilir.

DHV'nin mükellefi (md.3/1); "Dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam

¹² 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 05/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete (RG)'de yayımlanmıştır.

¹³ <https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>

mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan işyeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesi DHV mükellefiyetine tesir etmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre, Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Ancak, DHV mükellefiyeti açısından birtakım gelir eşikleri ile istisnalar belirlenmiş ve bu gelir sınırlamaları kanunda vergiden Muafiyet ve İstisnalar başlığıyla 4’üncü maddede açıklanmıştır. Bu çerçevede, “Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olan” (md.4/1) işletmelerin gelirleri DHV’ye tabi değildir.

Vergi muafiyetin sona ermesi için maddede belirtilen hadlerin her ikisinin de aşılması gerekmektedir. Muafiyeti sona erdiren diğer bir durum ise Bakanlıkça belirlenen bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında doğru olarak yerine getirilmemesidir.

Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan işletmelerce; “İlgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat” DHV’nin matrahını oluşturmaktadır. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacak, vergi fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen matrah üzerinden %7,5 vergi oranı” uygulanmak suretiyle DHV hesaplanacaktır. “Hesaplanan DHV’den herhangi bir indirim yapılamayacaktır.” (md.5)

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan DHV beyannamelerinin “bire aylık dönemleri kapsayacak şekilde mükellefler tarafından izleyen ayın son gününe kadar verilmesi ve verilen bu beyannameler üzerinden hesaplanan vergi tutarlarının beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Öte taraftan, ödenen DHV tutarları mükellefler tarafından ayrıca verilen GV ve KV beyannamelerinde matrahtan gider olarak indirilmesi mümkündür.” (md.6)

DHV’yi beyan etmemenin cezası Kanun’un 7’nci maddesinde vergi güvenliği başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda DHV beyannamesinin verilmemesi ile ödeme sorumluluğunun zamanında gerçekleştirilememesi durumunda dijital hizmet sağlayıcısına ya da Türkiye’deki yetkili temsilcisine (mükellefe) VUK’da belirtilen tebligat yöntemleri, elektronik posta ya da diğer tüm iletişim araçları ile uyarıda bulunulur. GİB’in internet sitesinden ilanı yapılan bu konuya ilişkin olarak, mükelleflerce 30 gün içinde beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde sağladıkları hizmetlere ilişkin erişimin engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı’na karar verilir. Bakanlıkça hizmet sağlayıcılarına bildirilen engelleme kararları bildirimden itibaren 24 saat içerisinde yerine getirilir. Söz konusu yükümlülükler yerine getirilince erişim engeli kaldırılır (Erarslan, 2019). Özetle, Türkiye’de dijital ortamda hizmet sunan işletmelerin elde ettikleri kazançları için mükellefiyet kaydı yaptırılmaması ve buna bağlı olarak beyanname verilmeyip vergi ödenmemesi nedeniyle bu kurumların (Facebook, Instagram, YouTube, Twitter gibi) sağladıkları hizmetlere erişim ya da ulaşım imkânının ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir.

Son olarak Türkiye’de uygulanmaya başlayan DHV’nin bütçedeki yerine bakıldığında ise; 2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda DHV’ye yönelik bir bütçe tahmini yer almasa da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan bilgilere göre 2020 yılının Nisan-Kasım döneminde dijital hizmet vergisi gelirleri 951 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu rakam, dijital hizmet vergisi mükelleflerinin ilgili dönemde Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri hasılatın 12,6 milyar TL’nin üzerinde olduğunu göstermektedir (Küpeli, 2021).

4. TARTIŞMA ve SONUÇ

İnternetin günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmesi, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazların kullanımına bağlı internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya platformlarına olan ilgi dijital ortamın kazanç cazibesini artırmıştır. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda bu alanda elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda tartışmalı konulardan birisi olmaya başlamıştır. Bu nedenle, ülkelerin kendi egemenlik alanlarında gerçekleştirilen dijital faaliyetleri vergilendirme yönünde düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 2018 yılında dijital hizmet sağlayan yabancı kurumlara KDV beyannamesi verme zorunluluğu getirilmiş, 2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmış ve Mart 2020 tarihinde dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi amacıyla Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına başlanmıştır.

Teknolojik gelişmeler, girişimcilere yerleşik oldukları ülke dışında ikamet etmeden ve sabit bir işyeri olmaksızın ticari faaliyette bulunma, o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı sağlamakla birlikte bu faaliyetlerin vergilendirilmesi sorununu da ortaya çıkarmıştır. Mükellefiyet kriterinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören hem şahsılık hem de mülkîlik ilkesi yaklaşımında bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ticari faaliyetin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta, web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalarını gündeme getirmektedir.

Türk vergi mevzuatında, ticari kazancın bir işyeri, daimî temsilci veya iş merkezi aracılığıyla yürütülen faaliyetlerden elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Uluslararası mevzuatta işyerinin tanımı OECD Model Vergi Anlaşmaları ile ÇVÖA'da yapılmış, fiziki mekânları tarif eden işyeri tanımının yanı sıra, dijital işyerinin tanımına da yer verilmiştir. Bu çerçevede, internet sitesinin tek başına işyeri olarak dikkate alınamayacağı, bu siteyi barındıran ya da siteye erişim imkânı veren sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluştuğu kabul edilmektedir.

Ancak sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin varlığının kabul edilmesi ve buna bağlı olarak ise vergilendirme yetkisinin o ülkeye verilmesi dijital ortamda verilen reklam hizmetlerinde hizmetten yararlanan ülkelerin vergilendirme yetkisini kısıtlamakta ve çokuluslu şirketlerin lehine bir düzenleme olduğu görülmekte. OECD'nin konuyla ilgili olarak 2015 yılında kamuoyuna sunduğu 1 nolu BEPS Aksiyon planının sonuç raporunda, mevcut vergi düzenlemelerinin dijital ekonominin oluşturduğu değişimleri kapsamasının zorluğuna dikkat çekilmiş, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içerisinde 'sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri' durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği görüşü ileri sürülmüş, dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik 'kayda değer derecede ekonomik bir varlık (significant economic presence)' kavramına yer verilmiştir. Bu önemli derecede ekonomik varlık kavramının belirlenmesinde gelir, kullanıcı ve dijital esaslı kriterler verilse bile bu kavramın adil bir şekilde uygulanabilmesi için uluslararası vergi hukukunda net bir şekilde belirlenmeli ve ona göre düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Dijital ekonomi, hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlanan yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Çokuluslu şirketlerin yerleşik olmadıkları ülkelerde dijital ortamda işyeri-daimî temsilci bulundurmadan hizmet sağlamaları birçok ülkeyi kendi egemenlik sahasındaki kazançların vergilendirilmesi amacıyla harekete geçirmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'de 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede, internet ortamında reklam hizmeti sağlayan tam ve dar mükellef gerçek kişilerle dar mükellef kurumlara yapılacak reklam hizmeti ödemelerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması, tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden ise kesinti yapılmamasına yer verilmiştir.

Yürürlükteki vergi mevzuatı ile Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA hükümlerine göre, dar mükellef kurumların gelirlerinin Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilmesinin vergi anlaşmalarında değişiklik yapılmadığı sürece mümkün olamayacağı, reklam gelirlerinin hizmeti sunan kurumun yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirileceği düşünülmektedir. Burada 476 sayılı CK ile ÇVÖA hükümlerinin çatıştığı ve 476 sayılı CK kapsamında dar mükellef kurumlara yapılacak %15 geçersiz olduğu görülmektedir. Bu açıdan uluslararası alanda internet sunucusunun bulunduğu ülkede vergilendirme yetkisinin belirli şartlar ile sınırlandırılması ve bu dar mükellef kurumların sunduğu hizmetten yararlanan ülkeye de belirlenecek bir oran üzerinden vergilendirme yetkisi getirilmesi gereklidir.

AB ve OECD; İnternet sitesi aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet sunumu sonucu elde edilen kazancın sadece sitenin fiziksel olarak bulunduğu ülkede vergilendirilmesinin adil olmadığı, internet sitesi aracılığıyla sunulan hizmetten yararlananların bulunduğu ülkede de katma değer oluştuğu, bu nedenle katma değer oluşumuna katkı sağlayan kullanıcıların mukimi ve mükellefi oldukları ülkede yaratılan katma değer kavranarak vergiye tabi tutulması yeni düzenlemelerin yapılmasını gündeme getirerek bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

AB Komisyonu Mart 2018'de "Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi" konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır. Komisyon öneri paketi kapsamında yaptığı araştırmada, "dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiği, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmaması ve dijital varlıkların başka bir yere

kolayca taşınabilmesinden kaynaklandığı sonucuna varıldığı” belirtilmiştir. Bu çerçevede, AB üyesi ülkelerde yaşayanlara internet ortamında sunulan hizmetlerde elde edilen gelirin ilgili ülkeler tarafından vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla, AB Komisyonu kalıcı reform olarak düşünülen kurumlar vergilemesinin yapılacağı zamana kadar kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi kapsamında geçici önlem olarak Dijital Hizmet Vergisinin (Digital Services Tax) uygulanması tavsiyesinde bulunmuştur. Ancak geçici önlem olarak birçok ülkede yürürlüğe giren bu verginin uygulanmasına yönelik henüz olumlu bir dönüt bulunmamaktadır. Bu süreç için verginin uygulamaya başladığı ülkelerde 5-7 yıl arası gibi bir süreçteki etkilerini incelemek gerekir.

Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmış, dijital ortamda hizmet sağlayıcı işletmelerin tam veya dar mükellef olması, GV veya KV kapsamında mükellef olup olmaması ya da dar mükellef dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisinin bulunup bulunmaması vergi mükellefiyeti açısından önem taşımamakta, kanunda belirtilen sınırların üzerindeki verginin konusuna giren işlemlere ilişkin hâsılat tutarlarından % 7,5 oranında DHV hesaplanmaktadır.

Türkiye’deki DHV uygulamasında küresel ölçekli şirketlerin kazançlarının kavranarak vergilendirilmesinin hedeflendiği, bu kapsamda belirlenen gelir eşikleri ile yerel şirketlerin internet üzerinden faaliyet göstererek elde ettikleri gelirlerin vergi dışı kalmasının sağlandığı, bir bakıma kanun düzenlemesinde yerel şirketlere yönelik korumacı bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir.

Ülkemizde dijital hizmetler ve bu bağlamda internet reklamcılığının vergilendirilmesi konusunda son iki yılda yapılan düzenlemeler ile bu alandaki kayıt dışılığın azaltılması ve sektördeki gelirin kavranmasına yönelik önemli adımlar atılmış, dünya ile paralel çözümler geliştirilmiştir.

2019 yılında yapılan düzenleme ile internet ortamında sağlanan reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenlemeye yönelik çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu düzenleme ile vergi mükellefiyeti bulunmayan sosyal medya fenomenlerinin (Blogger, YouTuber, Influencer gibi) elde ettikleri gelirler stopaj yoluyla da olsa vergilendirilmek suretiyle bu sektördeki kayıt dışılığın önlenmesinin yanı sıra yüksek miktarda gelir elde eden sosyal medya fenomenlerinin vergiye tabi tutulması vergi adaletini de olumlu yönde etkileyecektir. Bu anlamda söz konusu uygulama kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında atılmış önemli bir adım olarak görülmektedir.

Çağımızda sürekli gelişim gösteren ve çeşitlenen teknolojik gelişme ve uygulamalar dünyada olduğu gibi ülkemizde de yakından takip edilmekte, uluslararası düzenleyici kurumların önerileri çerçevesinde düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kapsamda hayata geçirilen DHV uygulamasıyla, dijital hizmet sağlayıcısı firmaların ülkemizdeki faaliyetlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu verginin oranının yüksek olması (%7,5), verginin hâsılat üzerinden hesaplanması, bununla birlikte bu firmaların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmamasına rağmen KDV mükellefiyetine tabi olmaları ve %18 oranında hesaplanan KDV’nin beyan edilmesi zorunluluğu bu sektördeki küresel firmaların kazançlarını gizlemelerine ve bu gelirlerin beyan dışı kalmasına yol açabilecek.

EXTENDED ABSTRACT

The growing centrality of the internet as an indispensable part of the daily life, and the spread of internet use in connection with the popularization of smart phones, tablets, and portable devices, as well as interest in the social media platforms, have led to significant changes in traditional advertising and marketing methods and strategies. In an environment of intense and fierce competition, enterprises now appear to prefer internet advertising over conventional advertising approaches because of its advantages. Internet advertising is a type of advertising through which firms and enterprises convey the merits of their products and services to end users online. The removal of physical barriers in the world of digital activities has raised challenges regarding the methods by which these advertising activities should be subjected to taxation. Regarding this issue, the concept of the digital workplace has been primarily used in the international arena and the country in which the internet servers that host such advertising are located has been deemed to have the tax authority. The acceptance of the internet server as a digital workplace is handled within the scope of the Double Taxation Prevention Agreements, and the physical presence of the internet server in a country is considered sufficient for the establishment of a business. Notably, due to the ease of server mobility, it is necessary to be established in the country where the service is provided for a reasonable period. In addition, the OECD prepared a report on the reorganization of international tax regulations to include digital transactions and the taxation of

multinational companies, which incorporates the concept of significant economic assets. Another report prepared by the OECD on the subject stated that every country could subject digital transactions performed in its own sovereign area to temporary tax until an international consensus is reached. In contrast, the European Commission, considered the “Fair Taxation of the Digital Economy” issue on the agenda in March 2018 and prepared a proposal package. Within the scope of this proposal, it was stated that the application of corporate tax for digital businesses and the collection of taxes in the form of digital services tax from selected digital service income as part of a temporary measure until formal taxation is applied was appropriate. As with similar bodies in other parts of the world, the national authorities in Turkey pay close attention to this challenge and consider the possibilities of identifying and levying taxation fees for digital advertising. Recent legal arrangements over the past two years to impose taxes upon internet advertising and digital services endeavor to ensure that the revenue generated through these activities is subjected to tax-payment and that previously undeclared revenue is officially recorded. These efforts are in alignment with international initiatives. In examining these regulations, first, in 2018, foreign institutions that provide digital services are obliged to submit VAT returns. In 2019, within the scope of decision 476; a regulation was established, leveraging a 15% tax deduction from payments made for advertising services provided on the internet. This regulation requires that the payment of advertising services be made in full and is limited to individual taxpayers that provide advertising services in the internet environment and to limited taxpayer corporates. The deduction of this tax can be considered an important development for ensuring the tax security of the revenue from digital services and internet advertising services within the borders of the country. Application of the Digital Service Tax began in Turkey in March 2020, which is 7.5 % and includes the taxation of internet advertisement. The Digital Service Tax, which entered into force within the scope of the recommendations of international regulatory authorities, represents an important step toward reducing the informality of internet advertising and establishing the meaningful valuation of income in the sector.

KAYNAKÇA

- Akçura, A. (2019, Nisan). ‘Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye’nin Pozisyonu.’ Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilelendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx>
- Aydemir, R. ve Bakaç S. (2020, Mart-Nisan). ‘Youtuber’lık faaliyeti ve Vergisel Boyutu’, Mali Çözüm Dergisi, 158: 265-285
- Aytekin, G. (1998). Elektronik Ticaret, (No: 157). Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları, Ankara.
- Başak, L. (2005). ‘Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü’, Vergi Sorunları Dergisi, 201: 79-91.
- Bayar, İ. (2006). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Coşar, A. (2019). ‘Sosyal Medya (İnternet) Reklamlarına %15 Stopaj Geldi’, Erişim adresi: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarımız/abbascosar/050/>
- Çak, M. (2002). ‘Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. İstanbul Ticaret Odası’, No: 2002/6, Erişim adresi: https://docplayer.biz.tr/990981-dunyada-ve-turkiye-de-elektronik-ticaret-ve-vergilelendirilmesi.html#show_full_text
- Çakmak, T. (2019, Ocak). ‘İnternet Reklamlarına Yeni %15 Stopaj Vergilemesi: Nasıl Hareket Etmeli?’, Erişim adresi: <https://www.kpmgvergi.com>
- Elele, O. (2013). ‘İnternet Sitelerinde Onaylanan Sözleşmelerde Damga Vergisi’, Erişim adresi: <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Ekonomist&publicationNumber=42&publicationYear=2013&publicationId=1534531>
- Eralp, Ö. (2015). ‘İnternet Reklamcılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi’, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erarslan, H. (2019). ‘Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi’, Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232>
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr>.

Karaca, D. (2006). 'Avrupa Birliği'nde E-Ticaret Kavramı, AB'de ve Türkiye'de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar, Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi', Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karyağdı, N.; & Taş, B. (2014, Nisan), İnternette 'Tıklanan' Sözleşmenin Damga Vergisi, ICT Media Dergisi, 52: 77-82. Erişim adresi: <https://vergialgi.net/internette-tiklanan-sozlesmenin-damga-vergisi>

Küpeli, C. (2021, Ocak). 'Bir Yıllık Geçmişle Dijital Hizmet Vergisi', KPMG Vergi Bülteni, Erişim adresi: <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmetvergisi>

Maç, M. KDV Uygulaması. E-Kitap, Erişim adresi <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf>

Nazalı, E. (2019, Haziran). 'Daimî İşyeri' Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği', Erişim adresi: <http://www.mondaq.com/turkey/x/816814/Corporate+Tax/Daimi+yeri+Konseptinin+DijitalHizmetlerde+levsellii>

Öğredik, G. (2006, Mayıs). 'İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar ile Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bir Bakış', Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 29: 1-4. Erişim adresi: <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf>

Özcan, Z. (2010). 'Kişisel Web Sitesinde Yayımlanan Reklamlar Karşılığında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi', Vergi Sorunları Dergisi, 265: 141-142.

PWC Vergi Bülteni, (2018). 'İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmet Bedellerine Stopaj' Erişim adresi: <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/internet-ortaminda-verilen-reklam-hizmet-bedellerine-stopaj.html>

Türkay, İ. (2019, Şubat). 'İnternette Reklam Hizmeti Verenlere Aracılık Edenlere Yapılan Ödemelerde Stopaj', Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 182: 4-6.

Yaltı, B. (2003). Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul.