

# **İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNİN ÖDEMELERİNDE VERGİ KESİNTİSİ VE 17 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **GİRİŞ**

Günümüz dünyasında bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen hızlı gelişmeler, dijital ekonomiyi meydana getirmiştir. Bununla birlikte ticaret de e Ticaret (elektronik ticaret) olarak gelişme göstermiştir. e ticaret internet aracılığı ile geleneksel ticaretin yerini almaya başlamıştır.

İnternet üzerinden yapılan e ticaret; üretim, alım, satım, pazarlama, sipariş, ödeme, tahsilât, reklam gibi faaliyetlerin daha hızlı, kaliteli, daha az maliyetli ve güvenilir olmasını sağlamıştır.

Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında da buna uyum sağlayacak değişikliklerin yapılması ihtiyacını doğurmuştur.

İhtiyaç duyulan konulardan bir tanesi de e ticaret ile ilgili vergi güvenliği müessesesidir. Vergi güvenliği müesseseleri ile beyan esasını desteklemek üzere; verginin aşındırılmasını veya geciktirilmesini önlemek amaçlanmaktadır.

Bu konuda bütün dünyada olduğu gibi Türkiye’de de bir arayış söz konusudur.

Bu konuyla ilgili vergi güvenliğini sağlamak için, 6745 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesine eklenen 7 nci fıkra ile Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanlığı hükümeti), vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmiştir.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin ödemelerinde vergi kesintisinin irdelenmesi, platform konumuzu oluşturmaktadır.

Konu incelenirken, internet ve reklam konusunda kısa bilgiler verildikten sonra ilgili vergi mevzuatından söz edilmekte, daha sonra, 17 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar hakkında bilgi verilmektedir. En sonunda da, tartışmalı konular açıklanmaktadır.

## **I-İNTERNET VE İNTERNET ORTAMINDA YAPILAN REKLAMLAR HAKKINDA GENEL BİLGİ**

## 1.İnternet Hakkında Bilgi

Birden fazla bilgisayarın birbirine bağlanmasıyla oluşturulan yapıya **Bilgisayar Ağı (Network)** denir. Bir ağa bağlı bilgisayarlar ağ yardımı ile birbirlerini görebilir, iletişim kurabilir, veri alış verişi yapabilirler ve kendi bilgisayarlarına bağlı aygıtları paylaşabilirler.

İnternet, birbiriyle tüm dünya üzerinde yayılmış bilgisayar ağlarının birleşiminden oluşan devasa bir bilgisayar ağının adıdır. Telefon hatlarıyla birbirine bağlı bu ağda, kişi ve kuruluşların kullandığı farklı yapıda bilgisayarlar ve bu bilgisayarlarda kullanılan farklı işletim sistemleri bulunabilir. İnternet, bu farklı yapıda bilgisayarların ortak bir dille iletişim kurmasına imkân sağlayarak, üzerlerinde farklı programlar çalıştırılsa bile, kişiler ekranda aynı bilgileri görür ve değerlendirirler.

İnternet, bilgisayar ağlarının birbirine bağlanması sonucu ortaya çıkan, herhangi bir sınırlaması, merkezi kontrol ve yöneticisi olmayan uluslararası bilgi iletişim ağıdır.

## 2-İnternet Servis Sağlayıcıları

Genellikle bir ücret karşılığı İnternet'e erişimi sağlayan bir şirkettir. Türkiye'deki internet sağlayıcılardan bazıları: Turknet, Turkcell, Superonline, Vodafone, Türksat Kablo, D Smart, Türk Telekom dur.

## 3.İnternet Tarayıcısı Hakkında Bilgi

İnternet tarayıcısı, internette yayınlanan belgelerin kodlarını derleyip ekranlara yazı, resim, film ve benzeri görüntülerin gelmesini sağlayan, sunan ve geri iletmek için kullanılan **web browser** olarak da bilinen programlardır. İnternet tarayıcı programlar dijital bilgi kaynaklarına erişmemizi sağlar.

## 4-Dünya ve Türkiye'de İnternet Kullanımı İle İlgili Kısa Bilgiler

2019 Ocak ayı itibariyle;

-Dünya'da 7,6 milyar insan yaşıyor. Türkiye'de 82,4 milyon.

-Dünya nüfusunun % 67'si mobil cihaz kullanıyor. Türkiye'de % 93.

-Dünya nüfusunun % 57'si internet kullanıcısı. Türkiye'de %72.

-Dünya nüfusunun % 45'i sosyal medya kullanıcısı. Türkiye'de 63.

-Dünya nüfusunun % 42'si mobil sosyal medya kullanıcısı. Türkiye'de %53.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> (Kaynak: (Digital ArraundThe World İn 2019)

## **5.İnternet Reklamcılığı Hakkında Bilgi**

Yeni medya olarak isimlendirilen online kanallarda (internet) ürün ve hizmetlerin varlığını bir ücret karşılığında internet kullanıcısı olan potansiyel müşterilere sunmak üzere yapılan tanıtım çalışmalarına internet reklamcılığı denir.

İnternet reklamcılığı aynı zamanda potansiyel müşterilere ulaşmakta kullanılan en etkili yöntemdir.

## **6-İnternet Reklamcılığı Hizmeti**

İnternet ortamında verilen ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmetidir.

## **7-İnternet Reklam Faaliyetlerinin Tarafları**

### **7.1-Reklam hizmeti talep edenler**

Tüzel kişiler, gerçek kişiler, dar mükellefler, markalar vs.

### **7.2- Reklam Hizmeti Verenler**

7.1.1-Dijital alt yapıyı oluşturan firmalar kişiler;

Google, Facebook, YouTube, Yandex vb. sayılabilir

7.1.2-Sosyal medya aktörleri (Fenomenler).;

Blogger, YouTuber, Vlogger, İnfluencer vb. sayılır.

### **7.3-Aracı Kuruluşlar**

Medya planlama ajansları, reklamın içeriğini üreten dijital ajanslar, reklamın sosyal medya yönetimini gerçekleştiren sosyal medya ajansları aracı kuruluşlardır.

Bu kuruluşlar, İnternet ortamında ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmetinin verilmesine aracılık eden gerçek ya da tüzel kişilerdir. İnternet ortamında hizmet verirler.

Aracı hizmet sağlayıcıları, ödemelere ilişkin olarak satıcının/kiralayanın ticari temsilcisi olması sebebiyle ödemeye aracılık edebilir.

## **8-Dünyada ve Türkiye’de Reklam Harcamaları**

Dünyada reklam harcamaları, 2018 yılında 581 Milyar Dolar iken 2019 yılında 604 Milyar Dolar olması beklenilmektedir. 2018 yılında reklam harcamalarının % 41'i dijital reklamlara aittir.<sup>2</sup>

Türkiye'de reklam harcamaları, 2018 yılında 8.2 Milyar lira olup % 28,9'u dijital reklam harcamalarına aittir.<sup>3</sup>

## **9-İnternet Reklamları Çeşitleri**

### **9.1-Arama Motoru Reklamları**

Bu tür reklamlar, dijital alt yapı oluşturulan firmalar tarafından yapılmaktadır.

Bu siteleri kullanarak yapılan aramalar neticesinde çıkan sonuç sayfasında ücretsiz sıralanan sonuçlar ile birlikte reklamlar da yer alır.

Bu firmaların başlıcaları; Google, Yandex, Bing, Baidu, Yahoo olarak sıralanabilir.

### **9.2-Mail Reklamları**

Kişiler ilgili oldukları konulardaki reklamları takip edebilmek amacıyla mail listelerine kaydolurlar. Mailler, mail adreslerine gelir.

En çok kullanılanlar Yandex Mail ve Gmail'dir.

### **9.3.Sosyal Medya Reklamları**

Kişilerin sosyal ağlarında yaptıkları reklam hizmetleridir. En fazla kullanılan sosyal ağlar; YouTube, Facebook, Instagram, LinkedIn, Twitter ve Skype'tır.

## **II-İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNİN ÖDEMELERİNDE VERGİ KESİNTİSİ İLE İLGİLİ MEVZUAT**

### **1-Kanunlar**

#### **1.1-Vergi Usul Kanununda yapılan düzenleme**

7 Eylül 2016 gün ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı "Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun

---

<sup>2</sup> Kaynak: Zenith, Aralık 2018

<sup>3</sup> Kaynak:Reklamcılar Derneği, Deloitte analizi

Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 9'ncu maddesiyle Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesine eklenen fıkra aşığıdaki gibidir.

*"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 tespitinde 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".*

Bu fıkranın maddeye eklenme gerekçesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına yeni adımlar atılacağı, belirtilmiştir.

Bu madde ile birlikte uygulanmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında da aşığıdaki değişiklikler yapılmıştır.

### **1.2-Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenleme**

6745 Sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Vergi Tevkifatı ile ilgili 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 18'nci bent ile;

"Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden" kesinti yapılacağı hükmü getirilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında hangi ödemelerden ve Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesine göre hangi oranda vergi tevkifatı yapılacağı Cumhurbaşkanı kararınca belirlenecektir.

### **1.3-Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenleme**

6745 sayılı Kanunun 65 ncı maddesi ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına

“Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.” kesinti yapılacağı hükmü getirilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin yedinci fıkrasına giren hangi ödemelerden ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 nci maddesine göre hangi oranda vergi kesintisi yapılacağı Cumhurbaşkanı kararınca belirlenecektir.

Aynı hüküm dar mükellefiyette vergi kesintisi ile ilgili 30 uncu maddesinin birinci fıkrasına da eklenmiş bulunmaktadır. Buna göre, 6745 sayılı kanunun 65 inci maddesiyle eklenen(d) bendi ile, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

## **2-Cumhurbaşkanı Kararı**

19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18.12.2018 tarih ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının;

**1'nci maddesinde;** "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılır" hükmü yer almakta,

**Kararın 2'nci maddesinde,** 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12.01.2009 tarihli ve 2009/4592 sayılı BKK eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına 17'nci bent eklenerek Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin 7 nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

"İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15" oranında kesinti yapılacağı belirtilmekte,

**Kararın 3'ncü maddesinde,** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesinti oranları hakkındaki 12.01.2009 tarihli ve 2009/4593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına 15'nci bent eklenmek suretiyle Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin 7 nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

"İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15" oranında kesinti yapılacağı ifade edilmekte,

**Kararın 4'ncü maddesinde;** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi hakkındaki 12.01.2019 tarihli ve 2009/4594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına 11'nci bent eklenerek, Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesinin 7 nci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

"İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden % 0" oranında kesinti yapılacağı yer almakta,

**Kararın 5'nci maddesi ile** de Kararın 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği ifade edilmektedir.

### **III-İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAM HİZMETLERİNİN ÖDEMELERİNDE VERGİ KESİNTİSİ İLE İLGİLİ 17 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ VE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI UYGULAMASI**

#### **1-Kurumlar Vergisi Tebliği Uygulamaları**

15.02.2019 gün ve 30687 Sayılı Resmi Gazete'de, yayımlanan "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)"de yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

#### **1.1-Tam Mükelleflere Yapılan Ödemeler**

**1.1.1-** 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan ve aynı zamanda KVK Md 15 ve GVK Md. 94'te sayılan 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.

**1.1.2-** 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

**1.1.3-**İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden % 0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

**1.1.4-** İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

**1.1.5-**İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere, reklam hizmeti karşılığı ödemeyi yapan KVK Md.15'de sayılanlardan ise vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesinti uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Gerçek kişinin dar mükellef olması durumunda ise Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinin dikkate alınıp alınmayacağı konusu yoruma açık olup bu konu tartışma bölümünde tartışılmaktadır.

**1.1.6-**İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefler % 0, mükellef olmayanlar ise % 15 oranında vergi kesintisine tabidir.

## **1.2 Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler**

**1.2.1-** 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan ve aynı zamanda KVK Md 15 ve GVK Md. 94'te sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Dar mükellef kuruma yapılan ödemelerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinin dikkate alınıp alınmayacağı hususu da tartışma bölümünde ele alınmaktadır.

**1.2.2-** 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.

KVK Md.30'da vergi kesintisi için, GVK 94 veya KVK Md. 15 de sayılanlar koşulu olmadığından vergi kesintisi yapılması konusu tartışma bölümünde tartışılmaktadır.

**1.2.3-**Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin, bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma kesinti yapmakla sorumlu sayılanlar tarafından yapılması durumunda, kesinti oranı % 0'dır.

**1.2.4-** 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. Ancak bu konu da Ç.V.Ö.A. yönünden tartışmalı bir konu olup "tartışma konuları" bölümünde konu tartışılmıştır.

**1.2.5-**İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Bu husus da "tartışma konuları" bölümünde tartışmaya konu edilmektedir.

## **2-Gelir Vergisi Uygulamaları**

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, Gelir Vergisi mükellefi tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kişilere yapacakları ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.

Bu konuda henüz bir Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmamıştır. Genel Tebliğ yayınlanmamış olsa da uygulama 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren devam etmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi dikkate alınarak uygulama örneklerine aşağıda yer verilmektedir.

**2.1-**İnternet ortamında reklam hizmeti veren gerçek kişiye, reklam hizmeti karşılığı ödemeyi yapan GVK Md 94 de sayılanların yapacağı vergi tevkifatı % 15'dir.

**2.2-**İnternet ortamında reklam hizmeti veren aracı gerçek kişiye mükellef olsun ya da olmasın reklam hizmeti karşılığı ödemeyi yapan GVK Md 94 de sayılanların yapacağı vergi tevkifatı % 15'dir. Bu aracının vergi tevkif etmekle sorumlu kişi olmaması halinde reklam hizmeti veren gerçek kişiye yapacağı ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Aracı vergi tevkifatı yapmakla sorumlu ise gerçek kişiye yapacağı ödemelerden %15 vergi tevkif edecektir.

**2.3-**Gerçek kişi sosyal medya fenomenlerinin kendi web sitelerinde yaptıkları reklam hizmetleri için kendilerine yapılan reklam hizmeti karşılığı ödemeyi yapan GVK Md 94 ve KVK Md/15'de sayılanların vergi tevkifatı % 15'dir.

**2.4-** Sosyal medya fenomeninin web sitesinde dar mükellef kurumun reklamı yayınlanıyor ise dar mükellefin tevkifat yapma durumu söz konusu değildir.

## **IV-TARTIŞMA KONULARI**

Yukarda belirtilen mevzuat hükümleri Platformda inceleme konusu yapılarak tartışılmış ve aşağıda belirtilen değerlendirmeler yapılmıştır.

**1-Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesine eklenen 7 nci fıkra ile Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilen yetki kanunilik ilkesi bakımından Anayasa'ya uygunluğu tartışılmıştır.**

Anayasamızın 73 ncü maddesinin 3 ve 4 ncü fıkraları aşağıdaki gibidir.

“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Yukarıda yer alan Anayasa hükmü uyarınca Vergi Usul Kanununun 11 nci maddesine eklenen 7 nci fıkra ile Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilen geniş yetki kanunilik ilkesi bakımından Anayasa'ya uygun olmadığı görüşü ağırlıklı olarak değerlendirilmiştir.

**2-17 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 30.4.11.1.1. kısmında, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmektedir.**

Aynı şekilde, genel tebliğin farklı yerlerinde de dar mükellef kişi ve araçlara yapılan bu tür ödemelerden % 15 vergi tevkifatı yapılacağı açıklanmıştır.

Bilindiği üzere, ülkemiz ile 85 ülke arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yapılmış olup aynı zamanda anlaşma süreçleri devam eden ülkeler de bulunmaktadır.

Konumuzu teşkil eden internet ortamında verilen reklam ve aracılık hizmetleri anlaşma yapılmış ülkelerle yapılmış olabileceği düşünüldüğünde, yapılan anlaşmalarda, genel olarak ticari faaliyet kapsamında (internet ortamında verilen reklam ve aracılığı hizmetinin ticari faaliyet olduğu açıktır.) verilen bu hizmetler Türkiye’de yer alan bir iş yerinde yapılmadıkça mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 35 ve Anayasamızın 90 ncı madde hükümlerine göre, uluslararası anlaşma hükümleri uygulamada önceliklidir.

Diğer taraftan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının son bölümü aşağıda yer alan 23.02.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı özelge de bu yönde görüş belirtilmektedir. Buna göre;

*“İnternet üzerinden reklam verme hizmetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, ABD mukimi şirket Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça bu şirketin yalnızca ABD’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Eğer ABD mukimi şirket Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye’nin, bu işyerine*

*atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. ABD mukimi şirketin internet ortamında reklam verme hizmetini Türkiye'de yer alan sunucular (server) aracılığıyla sunması durumunda da anılan şirketin Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesine göre bir işyeri olduğu kabul edilecektir.”*

Bu nedenle, platformun görüşü de, genel tebliğde bu şekilde düzenleme yapılması gerektiği doğrultusundadır.

**3-Genel Tebliğin 30.4.11.1.1 kısmında, “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.”**denilmektedir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 ncu maddesinde dar mükelleflere yapılacak ödemelerde vergi kesintisi yapacak olanlar GVK 94/1 ve KVK Md.15/1 deki gibi sayılmamıştır. Bu durumda, dar mükelleflere KVK Md.30 da belirtilen kazanç ve iratları sağlayanlar kim olursa olsun vergi kesintisi yapmak zorunda olduğu görüş olarak benimsenmiştir. Yine aynı görüşte, dar mükellefin ülkesiyle Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları varsa kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir.

Platformda bu konuda yapılan tartışma sonucunda Genel Tebliğde, bu yönde görüş belirtilmesi gerekeceği vurgulanmıştır.

**4-Kesinti oranları, tam mükellef kurumlara % 0 olarak uygulanırken Gelir Vergisi Mükelleflerine (mükellef olsun veya olmasın) ve Dar mükelleflere %15 uygulanması vergi prensipleri, vergi tekniği ve Vergi Usul Kanunu 11 nci maddeye eklenen fıkranın konuluş amacı (kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek ) yönünden tartışma konusu olmuştur.**

Bu konuda; Platformda, vergide adalet prensibinin zedelendiği ve bir kısım mükelleflerin kayıt dışılığının nedeni olduğu şeklinde algılanacağı şeklinde görüş ileri sürüldüğü gibi bu görüşe katılmayan aksi bir görüş de ortaya çıkmış bulunmaktadır.

**5- İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinde hizmeti yapana (Dar mükellefler dâhil), ödemeyi yapan %15 oranında gelir veya kurumlar vergisi kesintisi yapmakla sorumludur.**

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanununun 3/2 'nci maddesinde verginin mükellefi (Hizmeti yapan) dar mükellef ise, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile ödemeye aracılık yapanlar verginin ödenmesinden sorumlu olabileceğinden, aynı kanunun 5 nci maddesi gereğince elde edilen hâsılâtın %7,5 i oranında vergi kesintisi yapılır.

Bu durumda olan mükellefler, hem gelir veya kurumlar vergisi ile Dijital Hizmet Vergisini mükerrer (%15+%7,5) vergi ödemiş olup olmadıkları konusu tartışılmış ve bu konuda ortada farklı iki vergi olduğu, dolayısıyla mükerrer vergileme değil, ancak vergi yükünün ağırlığından söz edilebileceği şeklinde bir görüş ortaya çıkmıştır.

