

DİJİTAL REKLAM KAVRAMI ve VERGİSEL BOYUTLARI

CONCEPT OF DIGITAL ADVERTISEMENT AND ITS TAX DIMENSIONS



Oğuzhan ARMAĞAN*

ÖZ

Çalışmamızda dijital reklam kavramına, yıllar itibariyle gelişimine ve ekonomiye katkısına yer verilmiştir. Dijital reklamcılıkta paydaşlardan olan yayıncıların gelirleri ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Katma Değer Vergisi açısından reklam gösterimlerinin yapıldığı yere göre yurtiçi ifa veya istisna durumları açıklanmıştır. Yurtiçi mukim reklam firmalarının KDV mükellefiyeti olmayan yayıncılardan aldıkları reklam hizmetine ilişkin KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi yönünde kanaatimiz açıklanmıştır. Çalışmamızın sonunda kayıt dışılığın engellenmesi yönünde öneriler sunulmuştur. 19.12.2018 Tarih ve 476 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelerde uygulanacak vergi kesintilerine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Reklam, AdSense Gelirleri, Sorumluluk, Ticari Kazanç

JEL Sınıflandırması Kodları: M31, 033

ABSTRACT

This study deals with the concept of digital advertisement, its development and contribution to the economy year by year. The income derived by advertisement publishers is considered as business income. Domestic advertising and exceptional situations in terms of value added tax are clearly explained. In our opinion, resident advertisement businesses which receive advertisement services from those who are not VAT taxpayers, are responsible for withholding VAT from their payments made to non-resident advertisement publishers.

Keywords: Digital advertisement, AdSense revenues, responsibility, business income

JEL Classification Codes: M31, 033

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, oguzhanarmagan@hotmail.com.tr, ORC-ID: 0000-0002-7706-3822
Armağan, O. (Şubat 2019). Dijital Reklam Kavramı ve Vergisel Boyutları, *Vergi Raporu*, 233, (162-175).

GİRİŞ

İnternetin gelişmesi ile birçok kavramın yeniden tanımlanma ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacın gerekçesi ise, kimi zaman bir kavramın gelişen durumlara cevap vermemesi, kimi zaman da kavramın yeni durumlara göre evrilmesidir. Tüm bu değişim, kavramların yeniden yorumlanması, bilgi toplumunda zorunlu olarak karşımızda durmaktadır. İnternet ve bilgi teknolojileri kullanılarak veya bunlar esas alınarak oluşan, statik bir görünümünden ziyade dinamik bir yapının olduğu, klasik kavramlar ile açıklanması zor olan, hareket kabiliyeti yüksek, emeğin teknoloji ile iç içe geçtiği bir kavram olan dijital ekonominin yapı taşlarından biri olan dijital reklamcılık da reklam denilen kavramın dinamik bir biçimde yeniden farklı bir boyutta tanımlanmasıdır. Dijital ekonominin ivmesinin dijital reklamcılık ile her geçen gün farklı bir boyuta ulaştığını söylemek mümkündür. Reklam, Türk Dil Kurumunca; *“bir şeyi halka tanıtmak, beğendirmek ve böylelikle sürümünü sağlamak için denenen her türlü yol”* olarak tanımlanmıştır.¹ Reklamcılık; tellalardan, çığırtınlardan, tabelalardan, markalardan, görsel, işitsel, hem görsel hem de işitsel evrimin-

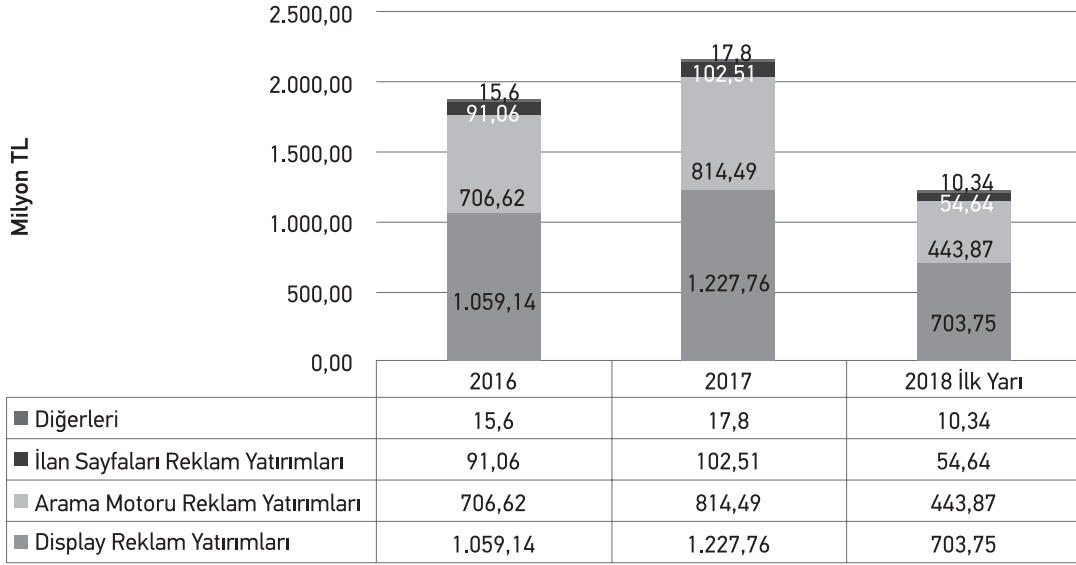
den sonra ekranlarımızda, cep telefonlarımızda, tabletlerimizde yerini bularak her an maruz kaldığımız bir kavrama dönüşmüştür. İnternetin gelişiminin tüm sınırlarını kullanan reklamcılık sektörü bireyleri kendisine maruz bırakarak; ekonomik değer üreten ve ekonomik değerden pay almak isteyen kişi ve kurumları paydasında toplamaktadır.

İAB (Interactive Advertising Bureau) Türkiye tarafından yayınlan AdEx-TR 2018 ilk yarı sonuçlarına göre display reklam yatırımları 2018’in ilk 6 ayında yüzde 14 büyüyerek 703,75 milyon TL’ye ulaşmıştır. Bu kategoride en büyük payı 499,91 milyon TL ile gösterim ya da tıklama bazlı reklam yatırımları almıştır. Video reklam yatırımları yüzde 27’lik büyümeyle 155,61 milyon TL olarak gerçekleşirken, native reklam yatırımları ise 48,23 milyon TL’ye ulaşmıştır. İlan sayfa yatırımları 54,64 milyon TL’ye; e-posta ve In-game advertising kategorisi toplamı ise 10,34 milyon TL’ye erişmiştir. Arama motoru reklam yatırımları 443,87 milyon TL’ye toplamda dijital reklam yatırımları ise 1.212.60,00.-TL’ye ulaşmıştır.² Yıllara göre dijital reklam yatırımları tabloda gösterilmiştir:

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bfd2057646860.87524410 Erişim Tarihi: 27 Kasım 2018

² İAB Türkiye, AdEx-TR 2018 İlk Yarı <https://www.iabturkiye.org/UploadFiles/Adex/Adex%202018%201yy%20BB11102018105956.pdf> Erişim Tarihi: 07 Aralık 2018

DİJİTAL REKLAM YATIRIMLARI



Kaynak: İAB Türkiye Dijital Reklam Yatırımları Verileri.

İAB Türkiye tarafından hazırlanan Dijital Reklamın Ekonomiye Katkısı Araştırması modelleme verilerinin ışığında ortaya çıkan sonuçlardan birincisi 2015 yılında Türkiye'deki dijital reklam yatırımlarındaki %1'lik büyümenin, milli geliri 450 milyon TL büyüten bir etkiye sahip olduğudur ki aynı yılda dijital reklam yatırımlarının istihdama doğrudan ve dolaylı katkısı 1,26 milyon kişi olmuştur. Ayrıca araştırmanın bir diğer sonucu da ülkemizde yapılan 1 TL'lik dijital reklam yatırımının, milli gelire 17,2 TL olarak yansımış olmasıdır.³

Dijital reklamın hızla büyümesi, milli gelir, istihdam, e-ticaret gibi birçok alanı etkilemiş ve etkilemeye devam etmektedir. Dijital reklam yatırımların sürekli artma eğiliminde olması, reklamcılara, web tasarımcılarına, programcılara varana değin birçok alanı ve kişiyi/kurumu etkilemektedir. Çalışmamızda girizgâh olarak verilen

dijital reklam yatırımları ile etkileri sektörün büyüklüğünü, artış eğilimini göstermektedir.

Çalışmamızda dijital reklamın etkilediği alanlardan olan yayıncılara, reklam verenler ile yayıncıları buluşturan platformlara, işleyiş tarzlarına, gelirin nasıl ve ne şekilde elde edildiğine değinilerek vergisel boyutları izah edilmeye çalışılacaktır.

1- DİJİTAL REKLAM KAVRAMI

Dijital reklam; internet altyapısına sahip telefon, tablet, bilgisayar gibi platformlarda; her çeşit web sitelerinde veya uygulamalarda karşımıza çıkan; görüntülü, sesli, animasyonlu geleneksel reklamdan farklılaşan reklamlardır. Dijital reklam kategorisinde programatik ya da doğrudan alım ile, tüm masaüstü, mobil tarayıcı ve app/oyun platformlarında yer alan: tüm gösterim ve tıklama bazlı banner (reklam) ve rich-media

³ İAB Türkiye Dijital Reklamın Ekonomiye Katkısı Araştırması Mayıs 2017, https://www.iabturkiye.org/UploadFiles/Reports/IAB%20Türkiye_DREK05072017164528.pdf, Erişim Tarihi:10 Aralık 2018

reklamları(etkileşimli), görüntü ve ses reklamları Native / branded içerik - marka mesajını, farklı mecralarda tüketicinin okuma/izleme akışını bölmeden sunan tüm ücretli reklamlar, arama motoru yayıncı ağındaki reklam çalışmaları da yer almaktadır. Sosyal medyada yayınlanan reklamlar da dijital reklamlara dahildir.⁴ Dijital reklamın unsurlarından display reklam; görüntülü/banner reklam olarak da adlandırılmaktadır. Bu reklam türünde web sitesi açıldığında (Floating Advertising tipi model) veya sayfalar arasında geçiş yapıldığında (Interstitial tipi Model), reklam alanlarına gelindiğinde büyüterek ekranı kaplayan ve sonrasında küçülen (Advertising Conver tipi model) reklamlardır.⁵ Display reklamlara göre yerleştirildiği platformun içeriği ile uyum halinde olan yeni ve yenilikçi format ise native (doğal) reklamlardır.⁶ Diğer bir unsuru arama motoru reklamlarıdır ki bu da arama motorlarında yer alan reklam alanları ve bu arama motorları üzerinde çıkan arama sonuçlarında uygun ve kullanıcıyı siteye çeken, siteye ve sonuca tıklamasına teşvik eden reklamlardır.⁷ Kısaca dijital reklamlar gerek web sitelerinde gerekse video paylaşım sitelerinde sıklıkla gördüğümüz çoğu zaman “reklamı atla” seçeneğine tıklamadan ya da kapatma işaretine basmadan devam eden, maruz kaldığımız reklamlardır.

Dijital reklamlarda genel olarak işleyiş şu şekildedir: Web sitesi sahipleri veya Youtuber veya gamer olarak da adlandırılan video paylaşımcısı (gerçek kişi veya kurum olabilmektedir) web sayfalarında veya hazırlamış oldukları video içeriklerinde reklam yayınlayabilmek için reklam veren-

ler ile yayıncıları buluşturan (Google adsense ve benzeri sitelere) platformlara başvurarak reklam kodu almakta ve reklamlar yayınlanmaktadır. Bu reklam kodlarını sayfalarında reklam alanlarına yerleştirmekte ve çeşitli şekillerde gelir elde etmektedirler. Yayıncıların yayınladıkları reklamlar karşılığında tıklanma başına gelir/Earnings per click (EPC), ziyaretçi başına gelir/ Earnings per visitor (EPV) veya reklam dayanak yapılarak yönlendirilen her kayıt veya satıştan belli komisyon alınması şeklinde gelirler ile siteye alınmış reklam ile üye olunması durumunda üye başına alınan tutarlar gibi kalemler ile yayıncıların gelirini oluşturmaktadır. Reklam verenlerde, web sayfalarından veya videolarda gösterilen reklamların geri dönüşü oldukça bedel ödemektedirler. Örneğin reklam verenler gösterim başına (CPM (Cost per Mile)), tıklanma başına (CPC: (Cost per Click)) kayıt başına (CPL (Cost per Lead)) eylem başına (CPA (Cost per Action)) satış başına (CPS (Cost per Sale)), sipariş başına CPO (Cost per Order) ödeme yapmaktadırlar. Bu ödemeler de yayıncıların gelirini, reklamların istenilen amaca ulaştığını göstermektedir.

Çalışmamızın devamında yayıncılar ile reklam verenleri buluşturan platformlara yer verilerek işleyiş tarzlarına ilişkin örnekler ile gelirin oluşumu anlatılmaya çalışılacaktır.

1.1- Google AdSense ve Benzeri Reklam Siteleri

Reklam verenler ile yayıncıları buluşturan platformlardan en bilineni Google AdSense'dir. Bundan başka aynı şekilde hizmet veren Youtube

⁴ Reklamcılar Derneği, Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları Reklamcılar Derneği Raporu 2017, Mart 2018, <http://rd.org.tr/www/rd/assets/doc/RD-medya-ve-reklam-yatirimlari-2017-Raporu.pdf> Erişim Tarihi:10 Aralık 2018

⁵ Uğur Uğurcan, Display Reklam nedir? Ne işe Yarar? <https://www.ugurugurcan.com/display-reklam-nedir-ne-ise-yarar/> Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018

⁶ ReklamStore, Kullanıcı Deneyimini Bozmayan Doğal Reklamlar, <https://www.reklamstore.com/tr/native/> Erişim Tarihi:10 Aralık 2018

⁷ <https://www.webtures.com.tr/blog/etiket/arama-motoru-reklamciligi/> Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018

Adsense, Reklam Store, Wordego, Admatic, Gittigidiyor, Linkwise, DGMAX gibi reklam verenler ile yayıncıları buluşturan Google alternatifi reklam firmaları da bulunmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında Google AdSense ve benzeri reklam firmalarının işleyişine ilişkin özet bilgiler verilecektir.

Google AdSense, reklam verenler ile yayıncıları buluşturan en güvenilir reklam şirketi olarak kabul edilmektedir. Sistemin işleyişi ise; web sitesi sahipleri reklam geliri elde etmek için Google AdSense'e başvurmakta, AdSense hesabı oluşturmakta ve kabul sonrasında reklam alanlarında reklamları yayınlamaya başlamaktadır. Google AdSense, web sitesi sahiplerine sundukları çevrimiçi içerik üzerinden para kazanmaları için bir yol sunmaktadır. AdSense, web sitesi içeriği ve ziyaretçilere göre metin reklamlar ve görüntülü reklamları optimize ederek çalışmaktadır. Reklamlar, ürünlerini tanıtmak isteyen reklam veren tarafından oluşturulmakta yayıncılar reklam kodlarını sayfalarındaki reklam alanlarına yerleştirmektedir. Reklam verenler, reklamlarını yayıncıların göstermesi için teklif vermekte bir nevi açık artırma ile yayıncılar hem kazançlarını hem de hangi reklamları yayınlayacaklarına karar vermektedir.⁸ Bu aşamada kazanç tıklama başına maliyet ile hesaplanmaktadır. Tıklama başına maliyet (TBM) yayınlanan reklam her tıkladığında kazanılacak tutardır. Her reklamın TBM'si reklam veren tarafından belirlenmektedir.⁹ TBM ile rekabet halinde olan 1000 Gösterim Başına Maliyet ise 1000 reklam gösterimi olduğu takdirde kazanabilecek tutarı ifade etmektedir.¹⁰ Netice itibarıyla reklam verenler yayıncıların sayfala-

rında yer alan reklam alanlarına reklamlarını vererek geri dönüş oranında, reklam görüldüğünde veya tıkladığında maliyete katlanmakta ve bu geri dönüşler yayıncının gelirini oluşturmaktadır. AdSense'de ödemeler aylık olarak yapılmaktadır. Kazanç/gelir 200,00.-TL'ye ulaşıldığında ödeme yapılmaktadır.

Diğer bir reklam firması ise linkwise'dir. Yayıncılar ve reklam verenler linkwise ortaklık ağına kaydolmaktadırlar. Yayıncıların yayınladıkları reklamlar sonucunda reklam verene yönlendirmiş olduğu trafik kaynaklı satış veya kayıt gibi aksiyonlara dönüştüğünde her dönüş için komisyon alınmaktadır.¹¹ Aynı türde hizmet veren bir diğer firma Reklam Store ise bireysel mükellefiyet kaydı olmayan (faturasız) yayıncılara ödemelerinde %20 kesinti uygulamaktadır.¹² Kurumsal mükellefiyet kaydı olan (faturalı) yayıncılar ise kazançları üzerinden %18 KDV hesaplayarak Reklam Store'a fatura kesme zorunluluğuna tabidirler.¹³

Reklam firmaları, tutar olarak belli eşikler geçildiğinde reklam verenlerden almış oldukları tutarlardan kendi paylarını alarak kalanını yayıncıya ödeme olarak sunmaktadırlar.

Netice itibarıyla yayıncılar ve reklam verenleri buluşturan reklam firmaları, reklam verenlerin reklamlarını web sayfalarının reklam alanlarında yayınlanmasına bir nevi aracılık ederek yayıncıların kazanç elde etmelerini sağlamaktadırlar. Reklam veren açısından, reklamın tıklanması, gösterimi, kayıt olunması, satış yapılması veya sipariş alınması durumları gerçekleştiğinde reklam başarıya ulaşmış olmaktadır. Dolayısıyla yayıncıların kazanç elde etmesi, reklamın tıklanmasına, gösterilmesine, reklam sonucunda satış

⁸ https://support.google.com/adsense/answer/160525?hl=tr&ref_topic=1628432 Erişim Tarihi:11 Aralık 2018

⁹ <https://support.google.com/adsense/answer/32725?hl=tr> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018

¹⁰ https://support.google.com/adsense/answer/18196?hl=tr&ref_topic=19363 Erişim Tarihi:11 Aralık 2018

¹¹ <https://linkwi.se/tr-tr/yayincilar/yayinci-pazarlama-kaynaklari/yayinci-pazarlama-sss/> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018

¹² <https://support.reklamstore.com/l/tr/yayinci-odemeleri/bireysel-faturasiz-yayincilar-nasil-odeme-alir> Erişim Tarihi: 11 Aralık 2018

¹³ <https://support.reklamstore.com/l/tr/yayinci-odemeleri/kurumsal-faturali-yayincilar-nasil-odeme-alir> 11 Aralık 2018

yapılmasına, ön sipariş alınmasına, kayıt olunmasına bağlı olarak değişmektedir. Bahsi geçen durumlar olmadığı sürece kazanç elde edilememektedir. Çalışmamızın özünün yitirilmemesi amacıyla örnek olarak belirlediğimiz reklam şirketlerine ilişkin genel olarak değinilmiştir. Esasında tüm firmaların çalışması birbirine yakın veya benzerdir. Çalışmamızın bu bölümünde ve önceki bölümünde belirtildiği üzere yayıncıların elde etmiş oldukları kazancın/gelirin elde edilmiş şekli değişmemektedir. Özünde gelirin oluşumu, web sayfalarında reklam hizmeti vermeleri ve geri dönüşlere (tıklanma, gösterim, satış gibi) bağlıdır. Bu noktada bilinen veya aynı olan durumları tekrar yazma gereği duyulmadığından diğer reklam firmalarına değinilmemiştir. Çalışmamızda dijital reklamcılığın öncüsü ve en bilineni olan Google AdSense üzerinden açıklamalara devam edilecek, gerekli durumlarda diğer reklam firmalarına da değinilecektir.

2- VERGİSEL DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın bu kısmında yayıncıların sayfalarında yayınlamış oldukları reklamlar esas alınarak elde ettikleri kazançlara ilişkin gelirin unsurları açısından tespiti yapılarak Katma Değer Vergisi kapsamındaki hükümler ile yayıncıların mükellefiyet tesisi sonrasında Vergi Usul Kanunu hükümlerince karşılaşılabilecekleri cezai müeyyideler yer verilecektir. Ayrıca reklam verenlerin Katma Değer Vergisi kanununun 9. maddesindeki sorumluluk müessesesi ile 19.12.2018 Tarih ve 476 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararıyla getirilen sorumluluğa değinilerek, öneriler sunulacaktır.

2.1- Yayıncılar Açısından Değerlendirme

Çalışmamızın bu kısmında yayıncıların gelirlerinin hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirileceği,

Katma Değer Vergisi kapsamındaki değerlendirmeler ile yayıncıların mükellefiyet tesis ettirmeden reklam verme hizmetini yapmaları durumunda vergi incelenmesine alınması ile beraber karşılaşılabilecekleri cezai müeyyideler açıklanacaktır.

2.1.1- Gelir Vergisi Açısından Değerlendirme

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun¹⁴ 1. maddesinde gelirin tanımı yapılmış, 2. maddesinde geliri unsurları tadadı olarak sayılmış ve müteakip maddelerde mükellefiyete ilişkin bilgiler verilmiştir. Mezkûr kanunun 2. maddesinde sayılan ticari kazançla ilişkin hükümler 37. ve müteakip maddelerde belirtilmiştir. GVK'nın 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilerek ticari kazancın genel bir tanımlaması yapılmış, 7 bent halinde sayılan kazançların da ticari kazanç olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Mezkûr maddede geçen ticari ve sınai faaliyet tanımı kanunda yapılmamıştır. Bir faaliyetin; emek-sermaye özelliği, devamlılık özelliği, organizasyon özelliği, hacim özelliği, gelir ve kazanç potansiyeline sahip olma şartlarına/özelliklerine sahip olması ticari faaliyet olarak addedilmesi sonucunu doğuracaktır.¹⁵ Bir faaliyetin ticari organizasyona sahip olması gerekmektedir ki; sermaye tahsis edilmesi, işyeri açılması, personel istihdam edilmesi, Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirimde bulunulması, ilgili vergi dairesine açılışın bildirilmesi, yoklama yaptırılması, ticaret siciline kaydolunması, defter ve belge tasdik ettirilmesi gibi unsurların veya mevzuatta öngörülen şartların yerine getirilmesi durumunda organizasyonun varlığı kabul edilecektir. Organizasyonun varlığı halinde bir faaliyetin ilgili yılda veya takip eden yıllarda bir defa

¹⁴ T.C Yasalar (06.01.1961) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10700 Sayılı)

¹⁵ Oğuzhan ARMAĞAN, Çevrimiçi Yayın Hizmetleri ve Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Kasım/2018 Sayı:230, Sayfa: 104.

yapılmış olması veya birden fazla yapılmış olması ticari faaliyetin kabulünü gerektirecektir.

Ticari organizasyonun belirgin veya açık olmadığı durumlarda belirleyici kriter devamlılık unsurudur. Devamlılık unsuru, ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasıdır. Bir işlemin ticari mahiyet arz edip etmediğine ise amatörlikten ziyade profesyonel bir kimsenin bilgisi/tecrübesi dâhilinde yapılmasına, işin sonunda gelir/kar potansiyelinin hülasa maddi bir beklentinin olmasına bağlı olarak değişeceğini söylemek mümkündür. Gerçekten de tek bir işlem nedeniyle, organizasyonun mevcut olmadığı durumlarda ticari faaliyetten söz etmek “gerçek mahiyet” kavramına uygun düşmeyecektir. O halde; bir işlemin aynı yılda birden fazla kez yapılması veya devam eden yıllarda da yapılması devamlılık unsurunu karşılayacaktır.

Yapılan açıklamalar ışığında, yayıncıların gerek web sayfalarında, bloglarında, gerekse de videolarında yani dijital mecrada yayınladıkları reklamlardan elde ettikleri gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü yayıncılar reklam veren firmaların iş ortaklığı ağına kayıt olmakta, sayfalarında reklam alanları oluşturmakta, reklam kodlarını sayfalarına yerleştirmekte ve reklamların geri dönüşleri (izlenme, tıklanma, satış, aksiyon vb.) olduğunda gelir kazanmaktadırlar. Yayıncılar, Google Adsense benzeri reklam firmaları ile gelir/kazanç elde etmek amacıyla çalışmaktadırlar. Dolayısıyla katılan ortaklık ağında kazanç sağlama potansiyeli olduğu açıktır. Kaldı ki yayıncılar reklam alanlarında birden fazla şahsın veya kurumun reklamlarını süreklilik arz edecek şekilde, gelir/kazanç elde etmek amacıyla yapmaktadırlar. Sürekli bir biçimde reklam hizmetinin verilmesi de gelirin arzi ticari kazanç olarak değerlendirilmesine

engel olacaktır. Yayıncıların reklam alanları web sayfalarında birden fazla olabilmekte ya da videoların içerisinde tek veya birden fazla reklamın yerleştirilmesi mümkün olabilmektedir. Reklam alanlarında aynı veya farklı kişi/kurumların bir veya birden fazla aynı ya da farklı reklamlarının yayınlanması muamelede çokluğu sağlayarak, ticari faaliyette organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda başvuru devamlılık unsurunu tam anlamıyla karşılanması sonucunu doğurmaktadır. Bu noktada reklam alanlarının yayıncılar tarafından belli bir süre (daha fazla gelir getiren reklamlar diğer reklamların yerini almaktadır.) tahsis edilmesi kiralanması anlamına gelmeyecektir. Kiralama kavramında belli bir süre kullanım hakkı kiracıya verilmektedir. Mülkiyet sahibinin geliri kira bedeli olmaktadır ki bu da gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınması gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Oysa dijital reklamcılıkta reklam alanlarının bu kapsamda kiralanması söz konusu değildir. Yayıncıların web sayfalarında reklam alanlarındaki reklamların; tıklanması, gösterilmesi, aksiyon alınması durumunda gelir doğmaktadır. Reklam verenle yayıncı arasında reklam sözleşmesi olmadığı gibi reklamın yayınlanması başlı başına gelir sağlamamaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği gibi reklamların geri dönüşleri olduğu takdirde gelir oluşmaktadır. Bu yönüyle bir kiralama söz konusu olmadığından gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi izahat varestedir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özalgede bir firmanın reklamının web sitesinde yayınlanması sonucunda yapılan ödemelerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁶ Aynı şekilde İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özalgede internet sitelerinde yayınlanan reklamlardan dolayı yapılan

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 28.12.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 Sayılı Özalgde.

ödemelerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁷

Netice itibarıyla dijital reklamların çeşitli mecralarda(web sayfaları, blog, video gibi) organizasyon içerisinde yayınlanması veyahut organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça belli olmadığı durumlarda yayıncıların reklam verme hizmetini süreklilik arz edecek şekilde yapmaları, kazanç/gelir elde etme potansiyeli, faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yayıncının kazancı reklam firması olan Google AdSense tarafından hesabına yatırılan tutar olmaktadır. Ancak Google AdSense firmasının ödeme yapması için reklam gelirinin 200,00.-TL eşikliğini aşması gerekmektedir. Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esas geçerli olduğundan, tutar banka hesabına yatırılmasa dahi yayıncıların tahakkuk esasına ve dönemsel kavramına dikkat ederek beyannamelerini oluşturmaları faydalı olacaktır.

2.1.2- Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹⁸ 1. maddesinde Türkiye’de yapılan işlemlerin verginin konusunun teşkil edeceği belirtilmiş; ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Çalışmamızın önceki bölümünde belirtildiği üzere dijital reklamların çeşitli mecralarda(web sayfaları, blog, video gibi) yayınlanması hizmeti ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle yayıncıların reklam verme hizmeti katma değer vergisi kanununa tabidir. Reklamcılık faaliyetinin Kanuna tabi olma durumları ile beraber KDV Kanununun 11. maddesi kapsamın-

da ihracat istisnası olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği çalışmamızda açıklanacaktır.

2.1.2.1- Reklam Hizmetinin Hizmet İhracı Olarak Değerlendirilmesi

KDVK’nın 11. maddesinde mal ve hizmet ihracı hükümleri düzenlenmiştir. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV’den istisna olduğu belirtilmiştir. Müteakip maddede ise bir hizmetin yurtdışındaki müşteri adına yapılması durumunda belli şartlar altında istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Yurtdışındaki müşteri tabirinin mezkûr maddede “ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini” ifade edeceği belirtilmiştir. Ayrıca aynı fıkrada “Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.*
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.”* Hükümleri düzenlenerek hizmet ihracı için genel çerçeve çizilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde¹⁹ Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığının, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edileceği belirtilmiştir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt ise, Türkiye’de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması olarak açıklanmıştır. Yurtdışındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Tür-

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 20.08.2013 Tarih ve 67854564-1741-510 Sayılı Özelge.

¹⁸ T.C Yasalar (02.11.1984) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (18563Sayılı)

¹⁹ Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm Erişim Tarihi: 16 Aralık 2018

kiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve KDV’ye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekeceği belirtilmiştir.

Google AdSense benzeri reklam firmaları yayıncılar ve reklam verenleri ortak bir platformda buluşturmaktadırlar. Ödemeler reklam firmaları tarafından yapılmaktadır. Kanaatimizce reklam şirketlerinin/firmalarının; yurtdışındaki müşteri olması, bu müşterinin Türkiye’deki faaliyetleri ile alakalı reklam hizmetinin verilmemesi, yurtdışındaki müşteri için verilen reklam hizmetinden yine yurtdışında faydalanılması durumunda ihracat istisnasından yararlanmak mümkün olacaktır. Örneğin, İzmir’de ikamet eden Bay(A) İngilizce olarak yayın yaptığı internet sitesinde, reklam firmaları aracılığıyla İngiltere’de faaliyet gösteren bir firmanın reklamını yayınlaması durumunda; gösterim, tıklanma ve diğer aksiyonların yurtdışında gerçekleşmesi durumunda düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacak ve diğer şartların varlığı halinde yüklenilen verginin iadesinin alınmasına hak kazanılacaktır. Örneğimizde, Google AdSense aracılığıyla yurtiçinde faaliyet gösteren firmanın reklamının yurtdışında tıklanması/gösterilmesi durumunda ise, yurtdışındaki kişi reklamı tıkladığında yahut gösterdiğinde yayıncı açısından gelir oluşacak, reklam verme hizmeti tekemmül edecektir. Bu durumda reklam firmasının yurtiçinde faaliyeti ile alakalı bir durumun söz konusu olmadığı düşünüldüğünde reklam firması hizmetten yurtdışında yararlan-

mış olmaktadır. Nitekim Kocaeli Vergi dairesi Başkanlığınca verilen bir özalgede reklam gösterimlerinin yurtdışında yapılması halinde yararlanma Türkiye’de gerçekleşmediğinden, diğer şartlarında da sağlanması durumunda verilen hizmetin ihracat istisnası olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.²⁰

Özetle reklam hizmetinin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi için:

- Reklam firmasının yurtdışı mukim olması,
- Reklam gösteriminin/tıklanmasının yurtdışında yapılması,
- Fatura düzenlenmesi,
- Hizmet bedelinin hesaplara intikal etmesi gibi şartların beraber gerçekleşmesi gerekmektedir.

2.1.2.2- Reklam Hizmetinin Yurtiçi İfa Olarak Değerlendirilmesi

Reklam firmalarından “*Admatic, Gittigidiyor*” gibi Türkiye mukimi firmalar olduğu gibi “*Google AdSense*” gibi yurtdışı firmalar da mevcuttur. İster Türkiye’de isterse yurtdışında kurulu olsun, yayıncıların reklam firmalarının ağına katılarak Türkiye pazarına yönelik yayınladıkları reklamlardan Türkiye’de faydalanıldığı kabul edilmelidir. Yine Türkiye’deki kurulu firmalara verilen hizmetler yurtdışındaki müşteri adına verilmemesi gerekmektedir. Ancak Türkiye pazarına yönelik yayınlanan reklamların yurtdışında gösterilmesi durumunda ne olacağının da cevabının verilmesi gerekecektir. Bu durumda yurtdışında kurulu reklam firmaları açısından yararlanma yurtdışında gerçekleştiğinden hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi yönünde kanaatimiz oluşmuştur. Türkiye’deki ya da yurtdışındaki firmaların, Türkiye’deki faaliyetlerine ilişkin yayınlanan reklamların gösterimlerinin

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 25.03.2015 Tarih ve 93767041-130[12-2014/181]-29 sayılı özalg.

yine yurtiçinde olması durumunda “Türkiye’de faydalanma” kavramı gereğince KDV’ye tabi olunması gerekecektir. O halde; yayıncıların Türkiye’deki ya da yurtdışındaki firmaların reklamlarını Türkiye’de yayımlaması KDV’ye tabi olacak ve %18 oranında KDV hesaplanacaktır. Reklam firmasının ve reklam verenin yurt dışı mukimi olması durumu etkilemeyecektir. Ters durumda örneğin Türkiye’deki X Firmasının reklamının İtalya’da tıklanması durumunda yurtdışı mukim reklam firması hizmetten Türkiye’de değil İtalya’da yararlanmış olmakta ve ihracat olarak değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir.

2.1.3- Yayıncıların Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Ödev ve Sorumlulukları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;²¹ 229’uncu maddesinde fatura başlığı altında, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikanın fatura olduğu tanımlanmıştır. Aynı kanunun 231’inci maddesinin beşinci fıkrasında, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalara göre; yayıncıların reklam firmalarına fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Ayrıca yayıncıların bu faaliyetlerinden elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Yayıncıların mükellefiyet tesis ettirmeden reklam verme hizmetini yapmaları durumunda

ise vergi incelenmesine alınması ve aşağıdaki yaptırımlarla karşılaşması ihtimal dahilindedir. Bunlar:

- Reklam firmaları tarafından banka hesaplarına transfer edilen tutarlar hasılat olarak kabul edilecektir. Karlılık oranı belirlenerek hasılatın bir kısmının gider olarak kabul edilmesi neticesinde kazanç olarak hesaplanan tutar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi tarh ettirilerek, VUK’un 341 ve 344. maddeleri gereğince vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirecektir.
- KDV açısından hasılat esaslı vergi olduğundan transfer edilen tutarlar matrah olarak kabul edilecek ve vergi ziyai cezası hesaplanacaktır.
- VUK’un özel usulsüzlükler başlığı altındaki 353. maddesinin 1. fıkrasına göre fatura düzenlenmediği için faturaya yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.
- 449 sıra No.lu VUK Genel Tebliğine²² göre de geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak Kanun’un mükerrer 355’inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352’nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

2.2- Reklam Hizmeti Verenler (Reklam Firmaları) Açısından Değerlendirme

Çalışmamızın önceki kısımlarında belirtildiği üzere, reklam firmalarından bir kısmı da yurtiçi mukim firmalardır. Ayrıca web site sahiplerinin

²¹ T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

²² Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 449) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150410-10.htm> Erişim Tarihi:29 Aralık 2018

aracı olmaksızın yurt içindeki firmaların reklamlarını da yayınlamaları olasıdır. Çalışmamızın bu kısmında KDV mükellefiyeti olan gerçek veya tüzel kişilerin, KDV mükellefiyeti olmayanlardan almış oldukları reklam hizmetlerindeki katma değer vergisinin kim tarafından beyan edilip ödeneceği açıklanacaktır.

2.2.1- Reklam Verme İşlemlerinde KDV Tevkifatı (Stopajı, Vergi Kesintisi) Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde reklam verme işlemleri tam tevkifat kapsamında sayılmıştır. Buna göre “KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formlarında gösterilmek,

- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak, suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.” Hükmü düzenlenen bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiştir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere yurtiçinde kurulu reklam firmaları da dijital reklamcılık sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Bu kimselerin henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş yayıncılardan almış oldukları reklam hizmetinin tevkifat kapsamında nasıl değerlendirileceğinin cevabının da verilmesi gerekmektedir. Tebliğde KDV mükellefi olmayanlara verilecek hizmetler tadadi olarak sayılmış ve bunlara benzer şekillerde reklam verilmektedir hükmü ile kapsam genişletilmiştir. Kanaatimizce KDV mükellefiyeti olmayan yayıncılardan alınan reklam verme

hizmetine ilişkin katma değer vergisinin yurtiçi mukim reklam firmaları tarafından sorumlu sıfatıyla kesinti yapıp ödenmesi gerekmektedir. Bu durum reklam firmaları aracı kılınmaksızın KDV mükellefiyeti olmayanların, KDV mükellefi olanların reklamlarının dijital ortamlarda yayınlanmasında da geçerli olacaktır.

Sonuç itibarıyla reklamlar artık fiziki/somut yerlerden ziyade internette reklam alanlarında da gösterilmektedir. Dijital reklamcılığın tebliğde geçen benzer şekillerde reklam verilmesini tam olarak karşıladığı kanaati tarafımızda oluşmuştur.

2.3- Reklam Hizmeti Alanlar Açısından Değerlendirme

Yurt içindeki gerçek veya tüzel kişiler reklamlarının yapılması/yayınlanması için reklam firmalarına veya doğrudan web sitesi sahiplerine başvurabilmektedir. Çalışmamızın bir önceki bölümünde reklam firmaları aracı olmaksızın KDV mükellefiyeti olanların reklamlarının, KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından yayınlanması durumunun tam tevkifat kapsamında olduğu açıklanmıştır. Çalışmamızın bu kısmında 19.12.2018 Tarih ve 476 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararıyla düzenlenen internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden yapılacak vergi kesintisi açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1- 19.12.2018 Tarih ve 476 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararı Kapsamında Vergi Kesintisi

Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu başlığı altında “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.” Hükmü düzenlenmiştir. 19.12.2018 Tarih ve 476 No.lu

Cumhurbaşkanlığı Kararıyla;²³ maddenin 7. fıkrası uyarınca 193 Sayılı GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi kapsamında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Bu hizmetlere ilişkin hizmeti verenlere veya internet ortamında hizmet verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bağlı olmaksızın vergi kesintisi yapılacağı hükmü düzenlenmiştir. Buna göre GVK'nın 94. maddesinde sayılanların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmete aracılık edenlere yapacakları ödemeler sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben %15 oranında kesinti yapılacaktır. Aynı şekilde KVK'nın 30. maddesi kapsamında reklam hizmeti veren veya bu hizmete aracılık eden dar mükelleflere nakden veya hesaben yapılan ödemeler sırasında hizmeti alanlar tarafından %15 oranında kesinti yapılacaktır. Ancak KVK'nın 15. maddesi kapsamında sayılanların tam mükellef kurumlara yapacakları nakden veya hesaben ödemeler sırasında %0 oranında kesinti yapılacaktır. Vergi kesintileri 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemeler için yapılacaktır.

Çalışmamızın öndeki bölümlerinde açıkladığımız üzere Google AdSense, ReklamStore, Admatic gibi reklam firmaları reklam verenler ile yayıncılar arasında aracılık hizmeti görmektedirler. Cumhurbaşkanlığı kararı ile yurtdışı mukim reklam firmalarına yapılacak ödemeler üzerinden %15 vergi kesintisi yapılması gerekecek ve kesinti yapılması ve ödenmesi aşamasındaki sorumluluk ödemeyi yapan firmalara ait olacaktır. Ancak yurtiçi mukim firmalara (tam mükellef)

yapılan ödemeler üzerinden %0 oranındaki kesinti yapılması, esasında ödemeye etki etmeyecektir. Yapılacak bu kesintilerin yayıncıların gelirlerine şamil olmadığını belirtmekte fayda vardır. Zira yayıncılar hizmeti aracı kuruluş olan reklam firmalarına vermekte, düzenledikleri faturada alıcı olarak reklam firmaları yer almakta dolayısıyla reklam hizmeti alanlar ile ticari ilişkileri bulunmamaktadır. Ancak yayıncıların aracı firma olmaksızın doğrudan reklam hizmeti vermeleleri durumunda, %15 vergi kesintisi ile muhatap olacaklar verecekleri beyannamede ise bu tutarı mahsup edebileceklerdir.

2.4- Öneriler

Reklam firmaları tarafından yayıncılara yapılan ödemelere ilişkin bankalar tarafından gelir/kurumlar/katma değer vergisine ilişkin kesinti yapılmasının kayıt dışılığı önlemede faydalı olacağı düşünülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca kira gelirlerinde olduğu gibi dijital reklam sektöründe faaliyet gösteren yayıncılar için hazır beyan/defter beyan sisteminin oluşturulmasının özellikle dijital sektörlerde faaliyet gösteren ve vergi konularında yeterince bilgi sahibi olmayan mükelleflere kolaylık sağlayacağı aşikardır.

Yine Google AdSense benzeri firmalardan talep edilecek Türkiye mukim şahıslara veya kurumlara yapılan ödemelerin bilgisinin edinilmesi durumunda mükellefler tespit edilebilecektir.

SONUÇ

İnternetle beraber sürekli gelişim ve ilerleme gösteren dijital reklamcılık sektörünün ekonomi-

²³ Resmi Gazete, Cumhurbaşkanlığı Kararları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Hükümleri Kapsamında Bazı Hizmetlerin Vergi Kesintisi Kapsamına Alınması ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranları Hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 476), [http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219.htm) Erişim Tarihi: 19 Aralık 2018

ye, istihdama ve milli gelire katkısı önemli düzeylere ulaşmış ve ulaşmaya devam etmektedir. Bu noktada çalışmamızda dijital reklam sektörünün paydaşlarından yayıncıların Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu kapsamında durumları değerlendirilmiştir. Yayıncıların elde ettikleri kazançların, faaliyetlerinin süreklilik arz edecek şekilde yapılması nedeniyle ticari kazanç olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi açısından, yurtdışı mukim firmalara verilen reklam hizmetinin tıklanma/gösterimlerin yurtdışında yapılması durumunda yararlanmanın yurtdışında gerçekleştiğinin kabulüyle beraber diğer şartların sağlanması kaydıyla hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi, yurtiçinde yapılan gösterimler ile yurtiçi mukim firmalara sunulan hizmetlerin ise yurtiçi ifa olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

19.12.2018 Tarih ve 476 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca yayıncıların mükellef olup olmamasına bağlı olmaksızın doğrudan aracı kurum olmaksızın verecekleri reklam hizmetleri ile dar mükelleflere ya da dar mükellef aracı kurumlara reklam hizmet karşılığı nakden veya mahsuben ödenen tutarlar üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bu zorunluluk 01.01.2019 tarihi itibarıyla yapılacak ödemelere uygulanacaktır.

Mükellefiyet tesis ettirmeyen ve yapılan incelemelerde ticari kazanç elde ettiği tespit edilebilecek olan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu uyarınca; vergi ziyai cezası, VUK md.353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası ile muhatap olacakları; beyanname ve bildirimlerin verilmesi nedeniyle 449 No.lu VUK Genel Tebliğinin hükümlerinin uygulanarak ceza ile muhatap olmayacakları açıktır.

Dijital sektördeki yayıncı gelirlerinin kayıt dışılığının önlenmesi amacıyla; bankalar tarafından reklam veren firmalardan gelen ödemelerden kesinti yapılmasının, yayıncıların kullanımına defter/hazır beyan gibi sistemlerin açılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ARMAĞAN O., Çevrimiçi Yayın Hizmetleri ve Vergilendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Kasım/2018 Sayı:230, Sayfa: 104
- Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 25.03.2015 Tarih ve 93767041-130[12-2014/181]-29 sayılı Özelge.
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 28.12.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 Sayılı Özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 20.08.2013 Tarih ve 67854564-1741-510 Sayılı Özelge.
- İAB Türkiye, AdEx-TR 2018 İlk Yarı <https://www.iabturkiye.org/UploadFiles/Adex/Adex%202018%201yy%20BB11102018105956.pdf> Erişim Tarihi:7 Aralık 2018
- İAB Türkiye Dijital Reklamın Ekonomiye Katkısı Araştırması Mayıs 2017, https://www.iabturkiye.org/UploadFiles/Reports/IAB%20Türkiye_DREK05072017164528.pdf, Erişim Tarihi:10 Aralık 2018
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_gen-teb.htm Erişim Tarihi: 16 Aralık 2018
- Reklamcılar Derneği Raporu 2017, Mart 2018, <http://rd.org.tr/www/rd/assets/doc/RD-medya-ve-reklam-yatirimlari-2017-Raporu.pdf> Erişim Tarihi:10 Aralık 2018
- Reklamcılar Derneği, Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları
- ReklamStore, Kullanıcı Deneyimini Bozmayan Doğal Reklamlar, <https://www.reklamstore.com/tr/native/> Erişim Tarihi:10 Aralık 2018• Resmi Gazete, Cum-

- hürbaşıkanlığı Kararları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Hükümleri Kapsamında Bazı Hizmetlerin Vergi Kesintisi Kapsamına Alınması ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranları Hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 476), <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219.htm> Erişim Tarihi: 19 Aralık 2018
- T.C Yasalar (06.01.1961) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10700 Sayılı)
 - T.C Yasalar (02.11.1984) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (18563Sayılı)
 - T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
 - Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bfd2057646860.87524410 Erişim Tarihi:27 Kasım 2018
 - UĞURCAN U., Display Reklam nedir? Ne işe Yarar? <https://www.ugurugurcan.com/display-reklam-nedir-ne-ise-yarar/> Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018
 - Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 449) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150410-10.htm> Erişim Tarihi:29.12.2018
 - <https://www.webtures.com.tr/blog/etiket/arama-motoru-reklamciligi/> Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018
 - https://support.google.com/adsense/answer/160525?hl=tr&ref_topic=1628432 Erişim Tarihi:11 Aralık 2018
 - <https://support.google.com/adsense/answer/32725?hl=tr> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018
 - https://support.google.com/adsense/answer/18196?hl=tr&ref_topic=19363 Erişim Tarihi:11 Aralık 2018
 - <https://linkwi.se/tr-tr/yayincilar/yayinci-pazarlama-kaynaklari/yayinci-pazarlama-sss/> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018
 - <https://support.reklamstore.com/l/tr/yayinci-odemeleri/bireysel-faturasiz-yayincilar-nasil-odeme-alir> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018
 - <https://support.reklamstore.com/l/tr/yayinci-odemeleri/kurumsal-faturali-yayincilar-nasil-odeme-alir> Erişim Tarihi:11 Aralık 2018