

YENİ NESİL DİJİTAL YAYINCILIK PLATFORMLARI ve VERGİLENDİRİLMESİ

NEW GENERATION DIGITAL BROADCASTING PLATFORMS AND THEIR TAXATION



Oğuzhan ARMAĞAN*

ÖZ

Yeni nesil dijital yayıncılık platformlarının esas itibarıyla gelirleri üyelik karşılığında aldıkları bedellerdir. Çalışmamızda üyelik gelirlerinin kazancı gelir unsurları itibarıyla incelenmiştir. Bedelsiz olarak deneme süresi altında sunulan hizmetlerin vergilendirilmesine, yönelik değerlendirme yapılmıştır. Bedelsiz hizmet ifaları, Katma Değer Vergisi açısından iskonto ve promosyon yönünden değerlendirilmiştir. Çalışmamızın sonunda “değerin elde edildiği yerde vergilendirilmesi” görüşü savunularak vergilendirmeye yönelik görüşler paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Netflix, BluTV, Dijital Yayıncılık, Dijital Ekonomi

JEL Sınıflandırması Kodları: H25, H26, O31, O33.

ABSTRACT

The revenue of the new generation digital broadcasting platforms is basically generated from subscriptions. This study deals with the definition of income from subscriptions. The study evaluates the free trial services from the taxation point of view. Free trial service provided by these platforms is evaluated from the VAT application of discount and promotions. At the end of this study, the principle of taxation where the value is created will be put forward, also discussing the taxation points.

Keywords: Netflix, BluTV, digital broadcasting, digital economy

JEL Classification Codes: H25, H26, O31, O33.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, oguzhan.armagan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7706-3822. Armağan, O. (Ocak 2020). Yeni Nesil Dijital Yayıncılık Platformları ve Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 244, (140-151).

GİRİŞ

Dijital ekonomi, fiziki olanakların dışında sanal ortamda küresel çapta gerçekleşmektedir. Dijital ekonomi eski alışkanlıkların değişmesine veya onların yok olmasına neden olmuştur. Dijital ekonomi artık hizmeti sunanların değil hizmeti alanların tercihlerinin önemli olduğu, alıcıların hazlarına temas eden, içerik rekabetinin en süt safhada olduğu bir ortam haline gelmiştir.

Eski olan, zamana direnen her zaman kaybetmeye mahkûmdur. Bugün baktığımızda kullandığımız birçok şeyin yeni olduğunu gözlemlemekteyiz. Önceleri mektup vardı sonra telefon ve şimdi sesli, yazılı ve görüntü iletişimin bir arada bulunduğu platformlar. Önceleri mahallelerde, köylerde bir yâda iki adet siyah beyaz televizyon vardı tek bir kanalın olduğu sonra televizyonlar renklendi her eve girmeye başladı, kanalların sayısı arttı şimdi ise binlerce kanal, dizi, film tek bir tıklamanın veya uygulamanın sonunda.

Serüvenlerin bu şekilde değişmesi internet, dijitalleşme, küreselleşme kavramlarını da beraberinde getirmiştir. Bugün internet altyapısı ile müzik, mesajlaşma, oyun, televizyon dünyalarında köklü dönüşümler yaşanmıştır. Örneğin, Spotify, Youtube Music, Fızy (Türkcell Müzik) Mud (Türk Telekom müzik) gibi platformlarda kullanıcılar kendi kişisel müzik listelerini oluşturmakta, albüm veya tek bir parça satın almakta, çevrim dışı indirilen müzikleri internet olmadan dinleyebilme özgürlüğüne kavuşmaktadır. Mesajlaşma dünyasında; Whatsapp, Facebook Messenger, BİP; gibi dijital servisler SMS ve MMS'in yerine almıştır. Sesli, görüntülü ve yazılı iletişim imkânı veren dijital servislerden WhatsApp plat-

formunda günde 55 milyon adet video, 2 milyar dakikadan fazla görüşme yapılmaktadır.¹ E-Spor dünyasında XBOX Live, Twitch² ve Youtube gibi platformların popülerliği giderek artmaktadır. Çalışmamızın esasını teşkil eden, yeni nesil film ve dizi platformlarından (Çalışmamızın devamında kısaca YNDYP (Yeni Nesil Dijital Yayıncılık Platformu) olarak adlandırılacaktır.) Netflix BluTV ve PuhuTV, dijital servisler olarak hayatımızın her alanındadır. Netflix özelinde dar mükellef kurumlar, BluTV ve PuhuTV özelinde tam mükellef kurumlar ile ilgili açıklamalara yer verilecek, kazancın tespiti, gelir/kurumlar vergisi, katma değer vergisi, belge düzeni ve muhasebe kayıtlarına ilişkin bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

1- YENİ NESİL DİJİTAL YAYINCILIK PLATFORMLARI

Yeni nesil dijital yayıncılık platformları tablet, bilgisayar, telefon gibi birçok farklı cihazdan hesaplara anlık erişimin sağlanması, filmin ya da dizinin bitirilme zorunluluğun olmaması, kişisel tercihlere göre izleme listelerinin oluşturulması, farklı içeriklere erişimin sağlanması gibi nedenlerle tercih edilmektedir.

YNDYP, olarak adlandırılan Netflix, PuhuTV, BluTV gibi platformların yaygınlaşması sonucunda T.C. Resmi Gazetede "Radyo, Televizyon Ve İsteğe Bağlı Yayınların İnternet Ortamından Sunumu Hakkında Yönetmelik"³ yayınlanması ile beraber dijital servislerden Netflix, BluTV ve PuhuTV gibi platformlar uzaktan yakından ilgili ya da ilgisiz kimselerin dikkatini çekmiştir. Çalışmamızın esasını teşkil eden husus bu tür platformlarla alakalı özet bilgilerin verilmesi, plat-

¹ Burçak YILDIZ, Whatsapp İstatistikleri, (<https://www.brandingturkiye.com/whatsapp-istatistikleri-guncel/>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

² Twitch Platformu ile ilgili detaylı çalışma Oğuzhan ARMAĞAN, ÇEVİRİMİÇİ YAYIN HİZMETLERİ ve VERGİLENDİRİLMESİ" Vergi Raporu Dergisi Kasım/2018 30. Sayı Sayfa 100-108.

³ T.C. Resmi Gazete, Yönetmelik, Radyo, Televizyon Ve İsteğe Bağlı Yayınların İnternet Ortamından Sunumu Hakkında Yönetmelik, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190801-5.htm>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

formların kazancının tespit edilmesi, kurumlar/gelir/katma değer vergileri açısından değerlendirilmiştir. Netflix'in kanuni ve iş merkezi ülkemiz dışında iken BluTV ve PuhuTV tam mükellef kurum olarak faaliyetine devam etmektedir. Çalışmamızda Netflix'in durumu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması açısından ayrıca incelenecektir.

Netflix; dizi ve film yapımıcılığı ve dağıtım alanında faaliyet gösteren bir Amerika kökenli bir kuruluştur. 190 ülkede faaliyet göstermekte 151. Milyondan fazla kullanıcıya sahiptir. Ücretli üyelik yöntemi ile çalışan Netflix'te bir ay süreyle deneme üyeliği sunulmaktadır. Deneme üyeliği süresince herhangi bir ücretlendirme yapılmadığından fatura da düzenlenmemektedir. Ücretli üyeliği temel plan, standart plan ve özel plan olmak üzere 3 kategoriye ayrılmıştır. Kategoriler arasında video çözünürlüğü, birden fazla cihazda izlenmesi gibi kıstaslar yönünde farklılaşma mevcuttur.⁴ Ücretlendirme ise aylık olarak temel planda 17,99.-TL, standart planda 29,99.-TL ve özel planda 41.99.-TL şeklindedir. Ödeme yöntemleri ise kredi ve banka kartları, ön ödemeli kartlar, netflix hediye kartları, itunes, iş ortağı faturalama şeklindedir.⁵ İş ortağı faturalama sadece etkin bir Vodafone promosyonu aracılığıyla yeni bir Netflix hesabı için kaydolun veya yeniden katılan uygun müşterilere sunulmaktadır.⁶ Netflix'in Türkiye'de yaklaşık 1.5 milyon ücretli abonesi bulunmaktadır. Faturalandırma adresi olarak Hollanda merkezli Netflix International B.V. kullanılmaktadır.

PuhuTV; Doğuş Holding çatısı altında faaliyetine devam etmektedir. PuhuTV; Netflix'ten farklı olarak ücretli üyelik sistemine sahip değildir. Bu

durumda "PuhuTV'nin kazancı nereden sağlanmaktadır?" sorusuna cevap aranması gerekmektedir. PuhuTV'nin esas kazancı reklamlar gelirlerinden oluşmaktadır. Geleneksel televizyonlardan farklı olarak reklam kuşakları bulunmamakta, kullanıcının ilgi alanlarına göre dizi/film esnasında reklam yayınlayarak kazanç elde etmektedir.

BluTV; Türkiye'nin internet televizyonu ilkesiyle faaliyetine devam etmektedir. BluTV aylık 19,90.-TL karşılığında üyelik sistemi ile platformundan yararlandırmaktadır. Ayrıca üyelik haricinde "kiralasız" hizmeti vermekte, 5,90.-TL karşılığında kiralanan ürünü 30 gün içerisinde izleme zorunluluğu bulunmakta ve izlemeye başlandıktan sonra 48 saat içerisinde kiralama işlemi sona ermektedir. BluTV'nin yurtdışı abonelik fiyatı ise 5,80 €'dur.⁷

Yapılan açıklamalar ışığında;

- Yeni nesil dijital yayıncılık platformları geleneksel televizyon işletmeciliğinden farklı olarak, içerik rekabetini esas almaktadırlar. Bu içerikler televizyon içeriklerine göre daha kısa olmaktadır.
- Yeni nesil dijital yayıncılık platformları kendilerini ön plana çıkaracak dizi/film yapımları yapmaktadırlar.
- Yeni nesil dijital yayıncılık platformların kazançları genel itibarıyla üyelik karşılığında ödenen bedellerden oluşmaktadır. Bu üyelik hizmetlerinde ücretsiz deneme süresi de bulunmaktadır.
- Yeni nesil dijital yayıncılık platformları birden fazla üyelik çeşitlendirmesi sunmaktadırlar.

⁴ Netflix Türkiye Yardım Merkezi, Sıkça Sorulan Sorular, (<https://help.netflix.com/tr/node/412>). Erişim tarihi: 04 Ekim 2019.

⁵ Netflix Türkiye Yardım Merkezi, Netflix Faturalaması ve Ödemeler (<https://help.netflix.com/tr/node/41049>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

⁶ Netflix Türkiye Yardım Merkezi, Faturalama SSS: Vodafone, (<https://help.netflix.com/tr/node/23732>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

⁷ BluTV Yardım Merkezi, BluTV üyeliği için ne kadar ödemeliyim? (<https://destek.blutv.com.tr/hc/tr/articles/115001747625-BluTV-%C3%BCyeli%C4%9Fi-i%C3%A7in-ne-kadar-%C3%B6demeliyim->). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

- Yeni nesil dijital yayıncılık platformları, televizyonların kesin ve net çizgilerle belirlenmiş yayın akışına, usul ve esaslarına uymak zorunda değillerdir.
- Yeni nesil dijital yayıncılık platformları, akıllı telefonlardan, bilgisayardan, TV'den sisteme istedikleri zamanda erişim sağlayarak izleme sağlamakta, dizi/filmin sonuna kadar izleme gibi yükümlülüğe tabi olmamakta, uzun reklam süreleri ile uğraşmamaktadırlar.

İnternet altyapısı vasıtasıyla kullanıcıların üyelik yöntemiyle yararlandıkları yeni nesil dijital platformlar; kullanıcılara esnek tercih hakkı sunmaktadırlar. Kullanıcı izlemekte olduğu film /diziye istediği zaman tekrar devam etmekte çevrimdışı indirdiği içerikleri internet altyapısı olmadan da izleyebilmektedir. Bu yönüyle televizyonlara rakip olan yeni nesil dijital platformlar "yaratıcı yıkım teorisindeki" gibi televizyonların yerine alacaktır.

Bu çalışmanın konusu; yeni nesil dijital platformların kazançlarının tespiti ve vergi kanunları karşısındaki durumları açıklamak ve yol göstermektir.

2- KAZANCIN TESPİTİ ve VERGİLENDİRİLMESİ

Yeni nesil dijital platformların gelirleri başlıca üyelik gelirleri reklam gelirlerinden oluşmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁸ 1'inci maddesinde verginin konusu başlığı altında kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁹ 2'nci maddesinde gelirin unsurları belirtilmiştir. GVK'nın 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Bu minvalde yeni nesil dijital yayıncılık platformlarının gelirleri ticari kazançtır. Zira ticari faaliyetin özelliklerinden olan; emek sermaye, organizasyon, devamlılık, hacim, gelir ve kazanç elde etme özelliği beraber gerçekleşmiştir. Yeni nesil dijital platformlar, film/dizi yapımcılığı ve yayınlanması, platformun her an kullanılabilir olması, sermaye, iş gücü unsurlarını barındırması faaliyetin ticari faaliyet olarak yapıldığını ve ticari kazanç elde edildiğini göstermektedir.

Yapılan açıklamalar ışığında platformların kullanılması karşılığı elde edilen üyelik bedelleri kazancın bir kısmını oluşturmaktadır. Yine platformlarda veya dizi/film arasında yayınlanan reklamlardan elde edilen kazançlar da ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir.

Netice itibarıyla ticari faaliyetin tüm özelliklerini ihtiva eden yeni nesil dijital yayıncılıkta; üyelik bedellerinin ve reklam gelirlerinin ticari kazanç dışında başka bir kazançta dahil edileceğini iddia etmek izahtan varestedir. Bu durum net olduğundan çalışmamızın devamında özellikli bir husus olan "deneme süresinde" bedelsiz sunulan hizmetlerde kazancın vergilendirilmesi sorusuna cevap aramak gerekecektir.

2.1- Bedelsiz Verilen Deneme Süresine İlişkin Kazancın Tespiti

YNDYP'lerden olan Netflix ve BluTV'de 1 aylık deneme süresi bulunmaktadır. PuhuTV ücretsiz olarak hizmet vermektedir. Bu deneme süresinden kullanıcılar ücretsiz olarak yararlanmaktadır. İlk üyelikte çalışmamızın bir önceki bölümünde belirtilen kullanıcı sayısı ve çözünürlük gibi hususlar tercih edilerek üyelik sağlanmaktadır. (Netflix için geçerlidir.) Ticari kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk esası iki temel ilke olarak belirlenmiştir. Ticari kazançta elde etme

⁸ T.C Yasalar (13/6/2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (26205 Sayılı)

⁹ T.C Yasalar (06.01.1961) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10700 Sayılı)

tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Tahakkuk esası ilkesinde, sadece gider değil aynı zamanda gelirinde miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, işlemin hukuken tekemmül etmesiyle elde etme gerçekleşmiş olmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla tahakkuk ettiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına yani alacak hakkının doğmasına bağlandığından söz konusu faaliyet karşılığında bedel alınmasa dahi yahut tahsil edilmese emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi tahakkuk esas gereği gerekmektedir. Bedelsiz verilen hizmetin deneme süresi adı altında verilmesinin bir hükmü olmayacaktır. Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen “Klinikte bedelsiz verilen hizmetlerin vergilendirilmesi, belge ve kayıt düzeni” konulu özelgede özetle “söz konusu faaliyet karşılığında ücret alınmasa dahi emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi, bedel alınmadan ifa edilen tedavi hizmetinde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması” şeklinde görüş bildirmiştir.¹⁰ Aksi durumda mükellefler 2 aylık deneme süresi ve 10 aylık sözleşme imzalayarak gider hesaplarına 12 aylık dönemi intikal ettirirken, gelirlerini 10 ay aylık dönem boyunca kaydedecekler ve mat-

rahın aşınmasına neden olacaklardır. Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir “Bedelsiz yapılan ilk teslimlerin promosyon olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve belge düzeni.” konulu özelgede özetle müşteri ile yapılan sözleşmede sonraki satışlara ait düzenlenen faturalara dahil edilmek suretiyle bedelsiz olarak yapılan ilk ürün teslimlerinin, promosyon olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı belirtilmiştir.¹¹ Benzer şekilde İstanbul vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen “Promosyon olarak ücretsiz verilen internet hizmetinin KDV ve ÖİV karşısındaki durumu” konulu özelgede “24 aylık abonelik sözleşmesi yapılması ancak 22 aylık bedel tahsil edilmesi bir hizmet pazarlama yöntemidir. Bu işlemde, müşteriden yapılan tahsilat 24 aylık abonelik süresince verilen hizmetin bedeli olup bu bedelin 24 e bölünmesi sonucu bulunacak tutar üzerinden katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplanması, bedel tahsil edilmeyen dönemler de dahil olmak üzere her ay beyan edilerek ödenmesi gerekmekte olup, deneme süresi içerisinde kampanyadan çıkılmasının bu uygulamaya bir etkisi bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.¹² Kaldı ki üye olan kullanıcı deneme süresi içerisinde bulunmasaydı mezkûr tutarı ödemek zorunda kalacaktı, mezkûr tutar kurum tarafından sübvansede edilerek bedelsiz olarak kullanıcının hizmetine sunulmaktadır.

Örneğin; BluTV’den Ekim/2019 döneminde 10.000,00 kişinin bedelsiz olarak yararlandığı varsayımı altında

¹⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 13.07.2016 Tarih ve 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202 Sayılı Özelge, (<https://www.gib.gov.tr/klinikte-bedelsiz-verilen-hizmetlerin-vergilendirilmesibelge-ve-kayit-duzeni>). Erişim tarihi:27 Ekim 2019.

¹¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü 07.11.2016 Tarih ve 39044742-010.01-197557 Sayılı Özelge, (<https://www.gib.gov.tr/bedelsiz-yapilan-ilk-teslimlerin-promosyon-olarak-degerlendirilip-degerlendirilemeyecegi-ve-belge>). Erişim tarihi:27 Ekim 2019.

¹² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü 14.04.2014 Tarih ve 39044742-Özel İletişim-915 Sayılı Özelge (<https://www.gib.gov.tr/node/91017>). Erişim tarihi:27 Ekim 2019.

Kişi Sayısı	Üyelik Bedeli(Aylık)	Ücretsiz Verilen Hizmet
10.000	19,99.TL	199.000,00.-TL

Tabloda görüleceği üzere 1 aylık deneme süresince verilen bedelsiz hizmet, ücret mukabili verilseydi 199.000,00.-TL kazanç elde edilmiş olacaktı. Ancak BluTV bu tutarı kullanıcılardan tahsil etmediği gibi 1 aylık süre sonunda üyeliklerini sonlandırmayı tercih edecek birçok kullanıcı da olacaktır. Dolayısıyla bir aylık süre promosyon olarak değerlendirilemez. Promosyon asıl ürünün yanında verilen Ancak ticari kazançta tahakkuk esaslı geçerli olduğundan bedel alınmadan verilen 1 aylık süre içerisinde hesaplanan tutarların kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Bir başka açıdan “*bedelsiz verilen bu hizmetler gider yazılabilir mi?*” sorusunu beraberinde getirmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’inci maddesinde kurum kazancının ticari kazanç gibi hesaplanacağı belirtilmiş 6’ncı maddesinde safi kurum kazancı tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinde safi kazanç tespit edilir iken ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirimi kabul edilmektedir. Deneme süresince bedelsiz verilen hizmetler aynı zamanda kurumun pazarlama satış dağıtım gideri olmaktadır. Zira kurum ileride sağlayacağı üyelik bedelleri için 1 aylık maliyete katlanmaktadır. Mezkûr tutarın gider hesaplarına intikal ettirilmesinde sakınca yoktur. Dikkat edilmesi gereken nokta şu dur ki; gelir hesaplarına intikal ettirilmeden, gider yazılması kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olacaktır.

GVK’nın 70’inci maddesinde “*sinema ve te-*

levizyon filmlerinin” kiralananmasından elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmü altına alınmıştır. Ancak sinema ve televizyon filmlerinin ticari bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı belirtilmiştir. BluTV’nin “*kirala&izle*” şeklinde sunmuş olduğu hizmete ilişkin kazancının tespitinde ticari kazançla ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

2.1.1- Bedelsiz Verilen Hizmetlerde Belge Düzeni

213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹³ 229’uncu maddesinde; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Mezkûr Kanun’un 231’inci maddesinin beş numaralı bendinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir. 232’nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükmü altına alınmıştır. Tam mükellef BluTV’nin bedelsiz olarak verdiği hizmete ilişkin 1 aylık sürenin sonundan itibaren 7 gün içerisinde fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Bedelsiz teslimlere ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

¹³ T.C Yasalar (04/01/1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10073 Sayılı)

31.12.201x

760 Pazarlama Satış Dağıtım Gideri	199.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	35.820,00
600 Yurt İçi Satışlar	199.000,00
391 Hesaplanan KDV	35.820,00

2.2- Netflix Özelinde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirme

Netflix Amerikan kökenli bir şirkettir ancak Türkiye'deki iş ve işlemlerinde muhatap ise Hollanda merkezli Netflix International B.V.'dir.

Netflix'in ülkemiz sınırları içerisinde kanuni ve iş merkezi bulunmamaktadır. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan hüküm gereğince dar mükellef esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecektir. Netflix'in elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği çalışmamızın önceki bölümünde belirtilmiştir. Dar mükellefin Türkiye sınırları içerisinde elde ettiği ticari kazançların vergilendirilmesi için bu kazançların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Hâlihazırda Netflix'in Türkiye sınırları içerisinde daimi temsilcisi veya iş yeri bulunmadığından bu kazançları Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Aksi halde dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde normlar hiyerarşisi gereği iç mevzuatımızın üzerinde uluslararası anlaşmalar geçerli olduğundan mezkûr anlaşma hükümlerine göre değerlendirme yapılmasını gerektirecektir. Netflix'in Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olduğu varsayımı altında, bedelsiz verilen hizmetler ile üyelik hizmetleri ticari kazanç olarak değerlendirilecek (Çalışmamız Netflix öze-

linde devam etse de bu tür platformların vergilendirilmesinde açıkladığımız şekilde değerlendirme yapılması gerekmektedir.) Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması¹⁴ hükümlerine göre hüküm verilecektir. Mezkûr anlaşmanın 7'inci maddesinde iş yeri vasıtasıyla elde edilen kazancın elde edildiği ülkede vergilendirileceği belirtilmiştir. İş yeri de anlaşmanın 5'inci maddesinde tanımlanmıştır. Kazancın, madde metninde tanımlanan, büro, fabrika şube vb. vasıtasıyla elde edilmesi durumunda kazanç Türkiye'de vergilendirilecektir. Bu kapsamda iç mevzuatımız ile anlaşmanın uyumlu olduğunu ortadadır.

Netice itibarıyla Netflix gibi yeni nesil dijital platformların Türkiye'de elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde çifte vergilemeyi önleme anlaşması başta olmak üzere iç mevzuatımız hükümlerine göre değerlendirme yapılmalıdır. İç mevzuatımıza göre dar mükelleflerin iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilmeyen kazançlar ülkemizde vergilendirilmeyecektir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları da ticari kazancın elde edilmesini iş yerine bağladığından iç mevzuatımız ve uluslararası anlaşmalar paralel nitelik göstermektedir. Şu husus da önemlidir ki, anlaşmalar sadece gelir/kurumlar vergisi açısından geçerlidir ve katma değer vergisi açısından iş yeri veya daimi temsilci şartının bir önemi bulunmamaktadır.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/HOLLANDA.htm). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹⁵ bir işlemler üzerinden alınmaktadır. Kanun'un 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerdendir. Yeni Nesil Dijital İzleme Platformlarının ticari faaliyet kapsamında iş ve işlemlerini yürüttüğü çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Haliyle Türkiye'de yapılan bu hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 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. KDV'nin 9'uncu maddesinde yer alan vergi sorumluluğu hükümlerine göre Türkiye'de iş yeri, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların vermiş oldukları hizmetten doğan KDV, işleme taraf olan mükellef tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Sorumluluk müessesisi; bir vergi güvenlik müessesisi olarak vergi alacağını emniyet altına almaktadır. İşleme taraf olanların mükellef olmaması durumunda ise; 17 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ¹⁶ hükümlerine göre elektronik ortamda sunulan hizmetlerde verginin beyan edilmesi ve ödenmesinden hizmeti sunanlar sorumlu olmaktadır.

Kullanıcıların YNDYP'larda erişim için ödedikleri bedeller verilen hizmetin karşılığı olduğundan, Kanun'un 20'nci maddesi gereğince KDV'nin matrahı olmaktadır. Bu noktada özellik

arz eden bedelsiz olarak sunulan deneme süresi ile alakalı husustur. Kanun'un 27'nci maddesinde *"Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir."* hükmü ile bedelsiz sunulan hizmetlerde emsal bedelin veya ücretinin KDV matrahı olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak YNDYP'lerde hizmetler deneme süresinde bedelsiz sunulsa da; Netflix özelinde kullanıcının; çözünürlük, birden fazla ortak kullanıcının yararlanması gibi seçimine göre fiyat farklılaştırılması mümkün olmakta ve plan seçimini gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla gerek Netflix'te gerek BluTV'de sunulan hizmetin bedeli 1 aylık bedeli bellidir. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ihtiva ettiğinden, 1 aylık deneme süresinin bedeli belli olduğundan, emsal bedelin tespit edilmesine ihtiyaç yoktur. Verilen bedelsiz hizmetin "İskonto mudur?" şeklinde meydana gelen sorusuna da cevap aramanın yerinde olacağı kanaatindeyiz. İskonto, 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde¹⁷ iskontonun fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılacağı ticari teamüllere uygun olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak bedelsiz olarak sunulan deneme sürelerinde kullanıcılar aylık taahhüt altına girmemektedirler. İsterlerse üyeliklerini deneme süresinde veya bitiminde sonlandırmaktadırlar. İskonto yapılması için bir bedel olması ve onun üzerinden indirim

¹⁵ T.C Yasalar (02/11/1984) 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (18563 Sayılı)

¹⁶ Resmi Gazete, Tebliğ, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17), (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/01/20180131-7.htm>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

yapılması gerekmektedir. İskonto ayrıca devam eden bir ticari ilişkide söz konusudur. YNDYP'ler kullanıcıdan tahsil etmeleri gereken bedeli almakta bedelsiz olarak hizmeti sunmaktadırlar. Ayrıca bedelsiz hizmetlere ilişkin fatura düzenlenmemesi de iskonto olmadığını göstermektedir. Fatura düzenlenmese dahi bedelin tamamının iskonto ettirilmesi ticari teamüllere ve iskonto mantığına aykırıdır. Yapısı itibarıyla herhangi bir bedel ödenmesi söz konusu değildir. Bu nedenle bedelsiz hizmet ifası olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde kanaatimiz oluşmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliğinde promosyon satışı yapılan bir malın yanında başka bir malın bedelsiz olarak verilmesi şeklindeki pazarlama tekniği olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bedelsiz teslimlerin KDV'ye tabi olduğu da belirtilmiştir. Akabinde promosyonların neden KDV'ye tabi olamayacağı

açıklanmıştır. Promosyon olarak kabul edilmesi için satışı yapılan bir malın yanında bir başka malın bedel alınmadan verilmesi gerekmektedir. Bedelsiz teslimler satışı yapılan bir malın yanında verilmemektedir. Kaldı ki bir mal teslimi değil hizmet ifası söz konusudur. Bu noktada bedelsiz sunulan hizmet ifaları ile promosyonu karşılaştırmak izahtan varestedir. Ayrıca promosyon olarak kabul edilmesi için bir ürünün veya hizmetin yanında verilmesi gerekir ki, bedelsiz verilen hizmet tek başına bir işlemdir. Bedelsiz hizmet bir ürünün veya hizmetin yanında verilmemektedir. Dolayısıyla promosyon olarak kabul edilmemesi yönünde görüşümüz oluşmuştur.

Örneğin Netflix'ten Ekim/2019 döneminde 20.000,00 kişi bedelsiz olarak 1 aylık deneme süresinden yararlanmıştır. Kullanıcıların %30'u temel, %40'ı standart ve kalanı özel planı seçmiştir.

Plan Türü	Aylık Bedel	Kişi Sayısı	Bedelsiz Sunulan Hizmet Tutarı
Temel Plan	17,99	6.000,00	107.940,00
Standart Plan	29,99	8.000,00	239.920,00
Özel Plan	41,99	6.000,00	251.940,00

Netflix 20.000,00 kullanıcıya bedelsiz vermiş olduğu bir aylık süre boyunca tahsilat yapmamasına rağmen hizmetten Türkiye'de yararlanılmış olmasından dolayı 599.800,00-.TL'ye tekabül eden 107.964,00-TL verginin ödenmesi gerekmektedir. Bu aşamada "İş yeri, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan bir kurumun vergisi nasıl ödenecektir?" sorusuna cevap aranması gerekmektedir. Kullanıcıların vergi mükellefi olması durumunda KDV'nin 9'uncu maddesinde yer alan vergi sorumluluğu hükümlerine göre Türkiye'de iş yeri, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların vermiş oldukları hizmetten doğan KDV işleme taraf olan mükellef tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmelidir. Kullanıcıların mükellef olmaması durumunda ise KDV'nin 9'uncu maddesinde "Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni

merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir." hükmü gereğince hizmeti sunanlar tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir.

Tam mükellefin bedelsiz sunduğu hizmetlere ilişkin KDV ise 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Çalışmamızın "2.1.1. Bedelsiz Verilen Hizmetlerde Belge Düzeni." başlığı altında muhasebe kaydı ve KDV gösterilmiştir.

4- VERGİLENDİRİLMEME YÖNELİK ÖNERİLER

Dijital ekonominin gelişmesi bu alanda faaliyette bulunan firmaların kar artışları, büyümeleri fiziki ortamda faaliyette bulunan büro, ofis hatta

fabrikaları geride bırakmıştır. Dijital ekonomide firmaların fiziki olarak faaliyette bulunmadan internet ağı üzerinden faaliyetlerini yürütmeleri o ülkenin kazancını kendi ülkelerine veya daha düşük vergi rejimi olan ülkelere aktarılması, vergi kayıp ve kaçığının oluşması veya bunun riski yeni kuralların tekemmül etmesini sağlamıştır. Nitekim 3 No.lu KDV beyannamesi ülkemiz açısından yeni sisteme uyulması açısından atılan önemli bir adımdır.

Dijital ekonominin çalışmamız özelinde YNDYP'lerin popüler hale gelmesi beraberinde vergileme sorununu da getirmiştir. YNDYP'lerin tam mükellef olmaları durumunda vergileme bir nebze kolay olmasına karşın; iş ve kanuni merkezi, ikametgâhı, iş yeri Türkiye'de bulunmayanlar açısından durum biraz karmaşık bir hal almıştır.

Dijital ekonomide hizmeti alanların KDV mükellefi olmaları halinde 2 No.lu KDV beyannamesi, KDV mükellefi olmamaları halinde hizmeti sunanlar tarafından 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan ve ödeme suretiyle işlemlerin tamamlanması katma değer vergisi açısından sorun ve sorulara cevap olmuştur. Ancak gelir/kurumlar vergisi açısından çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, firmaların iş yeri ve daimi temsilci bulundurmamaları kazancın elde edildiği ülkede (Türkiye) vergilendirilmesini engellemektedir. Klasik ekonomide (iktisadi manada kullanılmamıştır.) değer elde edilmesi fiziki şartlara bağlıdır. Şöyle ki, ülkemizde kurulması planlanan Volkswagen fabrikasında değer fabrikanın bulunduğu ülke sınırlarında (Türkiye) elde edildiği su götürmez bir gerçektir. Ancak dijital ekonomi özelinde YNDYP'lerde kullanıcıların ödedikleri bedeller karşılığında, çalışmamızda belirttiğimiz unsurlar gerçekleşmediğinden gelir/kurumlar vergisi açısından işlem yapılamamaktadır. Bu noktada görüşümüz, kanunlarımızın dijital ekonomiyi de ihtiva edecek şekilde yeniden yazılma-

sıdır. Görüşümüze göre dijital ortamda sunulan hizmetlerde değer/karın/kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesidir. Zira Netflix özelinde değer/kar/kazanç ülkemizde yaratılırken vergilendirilmesi Hollanda tarafından yapılmaktadır. Bu durumda yurt dışında yer alan şirketin vergilendirme hakkına sahip ülke; değer yaratılmasına hiçbir şekilde etki etmemiş ancak vergileme suretiyle kendisine kazanç sağlamıştır. Ancak görüşümüzün gerçekleşmesi, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının iç mevzuatımızın değişmesiyle tekemmül edecektir. Görüşümüzün ne kadar sert olduğu malumdur ancak dijital ekonomideki "değerin tespiti ve vergilendirilmesi" hususundaki ülkelerin Fransa'daki gibi değişiklikler yapacağı kaçınılmazdır. Bu konuda Türkiye Büyük Millet Meclisine kanun teklifi olarak sunulan "Dijital Hizmet Vergisi"ne değinmek yerinde olacaktır.¹⁸ Kanun teklifi ile dijital hizmet sağlayıcıların Türkiye'de verdikleri hizmetlerden elde ettikleri hasılatın %7,5 oranında vergi alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca bu vergi uygulamasında tam mükellef olup olmama, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetin iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesinin bir önemi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Kanun teklifinin uygulamaya geçmesi çalışmamızda belirttiğimiz değer elde edildiği yerde vergilendirilmesi hususu ile örtüşecektir.

YNDYP'lerin bedelsiz olarak sundukları hizmet sürelerine ait, kullanıcı sayısının ve tercih edilen bedel mukabilinin aylık dönemler halinde Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna bildirilmesi ve Kurum tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına bilgilerin aktarılması kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergi türleri açısından kayıp ve kazağın eğlenmesini, beyanname ve bilgilerinin karşılaştırılmasını sağlayacaktır.

Ayrıca ödeme kanallarının çoğunluğunun banka/kredi kartı olduğu düşünüldüğünde Ban-

¹⁸ TBMM, Yasama, Kanun Teklifleri, (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>). Erişim tarihi: 27 Ekim 2019.

kalararası Kart Merkezi tarafından elde edilen verilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile paylaşılması ödemeler ile beyannamelerin karşılaştırılmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca bankaların bu tür platformlara yapılan ödemeleri de Bakanlığa bildirilmesine ilişkin yasal zorunluluğun getirilmesi durumunda kayıp ve kacağı önlemede fayda sağlayacaktır.

SONUÇ

Yeni nesil dijital izleme platformu olarak adlandırdığımız Netflix, PuhuTV, BluTV gibi platformlar dizi ve film yayını suretiyle kullanıcılarına hizmet sunmaktadır. Çalışmamızda KDV açısından; hizmeti alanların mükellef olup olmamalarına bağlı olarak 2 No.lu KDV Beyannamesi ve 3 No.lu KDV beyannamesi ile hizmetin beyan edilip ödeneceği açıklanmıştır. Birer vergi güvenlik müessesesi olarak nitelendirdiğimiz bu adımların varlığını başarılı olarak kabul etmekteyiz.

Bedelsiz olarak verilen 1 aylık deneme süresine ilişkin tam mükellef kurumun iş yeri veya daimi temsilci şartlarının gerçekleşmesi halinde dar mükellef kurumun, bedel tahsil etmeseler dahi, ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esas geçerli olduğundan gelir olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca 1 aylık deneme süresinin pazarlama satış dağıtım gideri olarak dikkate alınmasında engel olmadığı da belirtilmiştir. KDV açısından hizmet ifasının, bedeli tespit edilebildiğinden emsal bedel uygulamasına gidilmesine gerek bulunmadığı yönünde kanaat verilmiştir.

YNDYP'lere ilişkin kayıp ve kacağın önlenmesi noktasında gerek Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu gerekse bankalar ve finans kurumlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı ile işbirliği mutlak surette önemlidir.

Netflix özelinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde başta uluslararası anlaşmalar geçerli olmak üzere iç mevzuatımız hükümlerine göre işlem tesis edilmelidir. İç mevzuatımız ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ticari kazancın

elde edilmesini iş yerinin varlığına bağlamaktadır.

Çalışmamızda gelir ve kurumlar vergisi açısından radikal bir öneride bulunulmuş, bu önerinin gerçekleşmesinin çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, iç mevzuatımızın dijital ekonomiyi ihtiva edecek şekilde revize edilmesiyle mümkün olacağı belirtilmiştir. Görüşümüze göre fiziki sınırların ötesinde sanal ortamda yaratılan değer vergilendirilmesi ve tespit edilmesi giderek önem kazanacak ve ülkeler verileme haklarını kullanmak suretiyle vergi kanunlarını dönüştüreceklerdir. Değerin/kazancın yaratıldığı ülke dışında vergilendirilmesi; vergileme hakkını kullanan ülke açısından haksız bir rekabet oluşturmaktadır. Bu durumun devam etmesi ülkelerin birer vergi cenneti olmasıyla sonuçlanmasını beraberinde getirecektir.

Dijital Hizmet Vergisi kanun teklifi uygulamaya geçmesi çalışmamızda belirttiğimiz değer elde edildiği yerde vergilendirilmesi hususu ile örtüşecektir.

Bedelsiz olarak verilen deneme süresince hizmetlerin tahakkuk esas gereği gelir kaydedilmesi, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmasından dolayı gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi yönünde kanaatimiz oluşmuştur. Bu hizmetlerin KDV açısından bedelsiz hizmet ifası olarak kabul edilmesi gerektiği, fatura düzenlenmediğinden iskonto olarak dikkate alınmasının olanağının bulunmadığı, ayrıca tahsil edilmesi gereken bedelin tamamının iskonto edilmesinin ticari teamüllere uymamağı başka bir teslim veya ifanın yanında verilmediğinden promosyon olarak da kabul edilmesini engellediği yönünde kanaatimiz oluşmuştur.

KAYNAKÇA

- T.C. Resmi Gazete, Yönetmelik, Radyo, Televizyon Ve İsteğe Bağlı Yayınların İnternet Ortamından Sunumu Hakkında Yönetmelik, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190801-5.htm>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.

- T.C Yasalar (13/6/2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (26205 Sayılı)
- T.C Yasalar (06.01.1961) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10700 Sayılı)
- T.C Yasalar (04/01/1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (10073 Sayılı)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 13.07.2016 Tarih ve 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202 Sayılı Özelge, (<https://www.gib.gov.tr/klinikte-bedelsiz-verilen-hizmetlerin-vergilendirilmesibelge-ve-kayit-duzeni>). Erişim tarihi: 27 Ekim 2019.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü 07.11.2016 Tarih ve 39044742-010.01-197557 Sayılı Özelge, (<https://www.gib.gov.tr/bedelsiz-yapilan-ilk-teslimlerin-promosyon-olarak-degerlendirilip-degerlendirilemeyecegi-ve-belge>). Erişim tarihi:27 Ekim 2019.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü 14.04.2014 Tarih ve 39044742-Özel İletişim-915 Sayılı Özelge (<https://www.gib.gov.tr/node/91017>). Erişim tarihi:27 Ekim 2019.
- TBMM, Yasama, Kanun Teklifleri, (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>). Erişim tarihi 27 Ekim 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Uluslararası Mevzuat, (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/HOL-LANDA.htm). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.
- T.C Yasalar (02/11/1984) 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu. Ankara:Resmi Gazete (18563 Sayılı)
- Resmi Gazete, Tebliğ, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17), (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/01/20180131-7.htm>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.
- YILDIZ B., Whatsapp İstatistikleri, (<https://www.brandingturkiye.com/whatsapp-istatistikleri-guncel/>). Erişim tarihi: 05 Ekim 2019.