

GOOGLE'DAN ELDE EDİLEN GERÇEK KİŞİ GELİRLERİNİN TÜR BELİRLEMESİNDE PARANIN GÖNDERİLDİĞİ ŞİRKET AYRIMI

IN DETERMINING THE TYPE OF REAL-PERSON INCOME FROM GOOGLE, THE SEPARATION OF THE COMPANY TO WHICH THE MONEY WAS SENT



Hasan KIRAZ*

ÖZ

Teknolojinin gelişmesiyle ekonominin dijital platformlara kaymasının en büyük bileşenlerinden biri de Google platformları üzerinden reklam geliri elde etme ve uygulama vb. ürün satışı yapma suretiyle oluşturulan ekonomik pazardır. Yayıncı/satıcı gerçek kişi mükelleflerin Google ile yaptıkları sözleşmeler, platformları kullanmaya başlamadan mükellefler tarafından elektronik ortamda kabul edilmeleriyle, mükelleflerin elde edecekleri gelirlerin kaynağına ışık tutması açısından öneme sahiptir. Uygulama vb. ürünleri platforma ücretsiz olarak yükleyen ve karşılığında reklam geliri elde etmek isteyen mükelleflere kazandıkları paralar Google Ireland Limited şirketi tarafından gönderilmekte ve gelen paralar sonucunda elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Google platformları üzerinden

ABSTRACT

With the development of technology, one of the biggest components of the economy shifting to digital platforms is the economic market created by generating advertising revenue and selling applications and similar products through Google platforms. The contracts signed by the publisher / seller real person taxpayers with Google are important in terms of shedding light on the source of the income that the taxpayers will receive, as they are accepted electronically by the taxpayers before using the platforms. The money they earn is sent by Google Ireland Limited to the taxpayers who install various products such as applications on the platform free of charge and want to earn advertising revenue in return, and the income earned as a result of the incoming money must be taxed according to the provisions of commercial earnings. The money

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hasan.kiraz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6126-5406.

Kiraz, H. (Mart 2021). Google'dan Elde Edilen Gerçek Kişi Gelirlerinin Tür Belirlemesinde Paranın Gönderildiği Şirket Ayrımı, *Vergi Raporu*, 258, (39-61).

uygulama vb. ürün satışı yapan mükelleflere kazandıkları paralar Google Payment Corporation şirketi tarafından gönderilmekte ve gelen paralar sonucunda elde edilen kazancın mükellefiyet durumuna göre serbest meslek kazancı ya da arızı serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Özellikle vergi incelemelerinde, paranın gönderildiği şirkete dikkat edilmeden yapılan tarhiyatlar ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu açısından sıkıntı yaratabilecek mahiyettedir.

Anahtar Kelimeler: Google Adsense, Google Ireland Limited, Google Payment Corporation, Reklam Kazancı, Uygulama Satışı

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H27, H29, K34

GİRİŞ

Ekonominin sanal ortama taşınmasının ana belirleyicilerinden biri olan reklamcılık faaliyetleri, günümüz dünyasında, pazar payını elinde tutan şirketler tarafından yönlendirilmektedir. Maliyeti azaltması, tüketiciye kısa zamanda ulaşabilmesi gibi etkenler sebebiyle reklam verme işleminin büyük oranda sanal ortama kaymasıyla, pazar payını elinde tutan şirketlerle bir nevi işbirliği içinde hareket eden gerçek kişi sayısı da artmıştır. Sanal ortamda verilen reklam hizmetlerinden para kazanan kişi sayısının artması ile birlikte de, ilgili kazançların nasıl vergilendirileceği sorunu gündeme gelmiştir. Zira yazılım geliştirme işiyle iştigal eden ve geliştirdiği uygulamaları sanal ortam platformlarında tüketiciler ile para karşılığı veya parasız olarak paylaşan yayıncılar, talep etmeleri halinde, kendilerini reklamverenlerle bir araya getiren şirketler aracılığıyla azımsanmayacak derecede para kazanabilmektedirler. Vergilendirme açısından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ (VUK) 134'üncü maddesi gereğin-

they earn to the taxpayers who sell products such as applications on Google platforms are sent by the Google Payment Corporation and the income earned as a result of the incoming money must be taxed according to the provisions of self-employment or incidental self-employment earnings, depending on the obligation. Especially in tax inspections, assessments made without paying attention to the company from which the money is sent may cause problems in terms of the accuracy of the taxes to be paid.

Keywords: Google Adsense, Google Ireland Limited, Google Payment Corporation, Advertising Revenue, Application Sales

JEL Classification Codes: H20, H27, H29, K34

ce ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için, elde edilen gelirin türünün ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Gerçek kişiler açısından sanal ortamlardan elde edilen gelirler, geliştirilen uygulamaların sanal platformlara para karşılığı veya para karşılığı olmadan yükleme seçeneğine göre farklılaşmaktadır. Sanal ortamdan bu tür gelirleri elde eden gerçek kişilerin vergilendirmesi ise, özellikle vergi incelemesi sırasında, gelirin kaynağının belirlenememesi ve elde edilen gelirin türünün net olarak ortaya konmaması durumunda doğru bir vergilemeden söz edilemeyecektir.

Çalışma iki kısım halinde planlanmıştır. İşbu makaleyi de oluşturan ilk kısımda, sanal platformlara uygulama yükleyerek kazanç elde etme yolunu seçen ve yayıncı olarak adlandırılan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin türleri, gelir türü ayrımı için izlenmesi gereken yol Google şirketi özelinde yapılacak açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir. İkinci kısmı teşkil edecek bir sonraki çalışmamızda ise konu ile ilgili uygulama örneklerine yer verilecektir.

¹ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1- GOOGLE ADSENSE HAKKINDA YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Dünya çapında, reklamverenler ile yayıncıları buluşturan birden çok reklam yayıncısı şirket bulunmasına rağmen, bunlardan en güvenilir ve bilineni Google AdSense platformudur. Google AdSense, reklam vermek isteyen gerçek ya da tüzel kişilere, yayıncıların da kabul etmesiyle, yayıncıların Google platformlarına yükledikleri programlar üzerinde yer ayrılarak, ilgili reklamların tüketicilere ulaştırılması şeklinde çalışmaktadır. Bu noktada özellikle vergi incelemelerinde dikkat çeken tespitleri ihtiva etmesi sebebiyle Google AdSense'in nasıl çalıştığına ilişkin kendi Web sitesinden yaptığı açıklamalara yer vermekte yarar vardır. Her ne kadar sanal ortamlara uygulama yükleyerek kazanç elde eden gerçek kişiler için Google AdMob platformu geçerli olsa da Google ile yayıncılar arasında elektronik ortamda platformu kullanmaya başlamadan önce imzalanan "Google Çevrimiçi Hizmet Şartları" sözleşmesinin "Hizmete Özel Şartlar" başlıklı 16'ncı maddesinde "Bir Mülkte aşağıdaki Hizmetlerden herhangi birini uygulamaya karar vererseniz, aşağıda tanımlanan ek şartları da kabul etmiş olursunuz: AdMob: AdMob Yayıncı Yönergeleri ve Politikaları" hükmü bulunmaktadır. Yayıncılar sözleşmeyi imzalayarak ilgili hizmet şartlarının AdMob için de geçerli olduğunu kabul ettiği için değerlendirmeler AdSense üzerinden yapılacaktır.

1.1- AdSense Nedir?

AdSense, çevrimiçi içeriklerle birlikte reklam gösterilmesi yoluyla para kazanmanın ücretsiz ve kolay bir yoludur. AdSense ile ziyaretçilere alakalı ve ilgi çekici reklamlar gösterilebilir ve

reklamların genel görünümü, siteye ve uygulamaya uyumlu olması için özelleştirilebilir.²

1.2- AdSense'in Diğer Reklam Ağlarından Farkı Nedir?

AdSense Programı, hazırlanan sitelere ve uygulamalara Google Ads reklamları sağlamasıyla diğerlerinden ayrılır. Google daha sonra reklam türüne bağlı olarak reklamlara yapılan kullanıcı tıklamalarına veya reklam gösterimlerine göre sitelerde ve uygulamalarda gösterilen reklamlar için yayıncıya ödeme yapar. AdSense, reklam alanları için rekabet, daha alakalı reklamlar ve tüm çevrimiçi içerik için reklam fırsatı anlamına gelen geniş bir reklamveren talebine anında ve otomatik olarak erişim sağlar.³

1.3- AdSense Nasıl Çalışır?

Google AdSense yayıncılara, sundukları online (çevrimiçi) içerik üzerinden para kazanabilecekleri bir yol sunar. AdSense, içerikler ve ziyaretçilere göre reklamları web siteleriyle eşleştirerek çalışır. Reklamlar, ürünlerini tanıtmak isteyen reklam veren tarafından oluşturulur ve ödenir. Bu reklam verenler her bir reklam için farklı bir tutar ödediklerinden, yayıncıların kazanacakları tutar da değişecektir.⁴

1.4- Yayıncılar AdSense ile Ne Kadar Kazanırlar?

Yayıncılar, içerik için AdSense'le reklam görüntüledikleri için, Google tarafından hizmetle bağlantılı olarak tahakkuk ettirilen gelirin %68'ini, arama için AdSense için Google tarafından tahakkuk ettirilen gelirin %51'ini alır. Bu yüzdelere, yayıncının bulunduğu coğrafi konuma

² Google. "AdSenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319753) .Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

³ Google. "AdSenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319755) .Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

⁴ Google. "AdSenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319758) .Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

göre değişmez ve hiçbir şekilde bu yüzdelerin yayıncılar arasında ortalamaları alınmaz.⁵

1.5- Yayıncılar Adsense ile Ne Zaman Ödeme Alırlar?

AdSense ödeme döngüsü aylıktır. Ay boyunca tahmini kazanç tahakkuk eder, takip eden ay başında kazançlar kesinleşir ve yayıncının ödeme sayfasındaki bakiyesine eklenir. Bakiye ödeme eşliğini⁶ aşarsa ve herhangi bir ödeme bekletmesi yoksa ödemeler ayın 21'i ile 26'sı arasında yapılır. Yayıncının ödemeyi tam olarak ne zaman alacağı; bulunduğu saat dilimine, ayın 21. gününün hafta sonuna veya bir tatile denk gelip gelmediğine ve hangi ödeme şeklini seçmesine bağlı olarak değişir.⁷

Burada dikkat edilmesi gereken husus yayıncılara Google'dan elde ettikleri reklam gelirlerinin takip eden ayda ödenmesidir. Ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olması sebebiyle, yayıncılara Ocak ayında yapılan reklam geliri ödemesinin bir önceki takvim yılının son ayı olan Aralık ayı kazancında elde edilen gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Zira aşağıda Google tarafından verilen örnekten de aynı sonuca ulaşılmaktadır.

Örnek:

Haziran ayı boyunca tahmini kazançların tahakkuk ettiği varsayıldığında, 3 Temmuz'a kadar, yayıncının 1-30 Haziran dönemine ait kesinleşmiş toplam kazançları ödemeler sayfasına kaydedilir. Ardından Haziran ayı kazançları ve bakiyedeki diğer tüm krediler için 21 Temmuz'da veya buna yakın bir tarihte yayıncıya toplu ödeme yapılır.

1.6- Adsense Yayıncılara Ne Şekilde Ödeme Yapar?

Google Adsense, yayıncıların seçimine göre ödemeleri; EFT (Electronic Fon Transfer), Çek, Western Union Quick Cash, Banka Havalesi şekillerinde yapabilir.

Google tarafından ödeme şekilleri yukarıdaki gibi olmakla birlikte uygulamada Google tarafından tercih edilen ödeme şekli çoğunlukla EFT olmaktadır.⁸

1.7- Adsense Yayıncılara Yaptığı Ödemeler İçin Fatura ya da Ödeme Makbuzu Verir Mi?

Adsense yayıncılara her ödeme yaptığında, yayıncıların hesabına bir ödeme makbuzu sunar. Ödeme makbuzu, ödeme ile ilgili ayrıntıları içeren yazdırılabilir bir sayfadır. Tüm ödemelerin kaydını tutmak, AdSense çekini tevdi ederken bankaya sunmak veya muhasebe kayıtları için bu sayfa yazdırılabilir.⁹

2- GOOGLE İLE YAYINCILAR ARASINDA İMZALANAN SÖZLEŞME İÇERİKLERİ

2.1- Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Sözleşmesi

Google ile yayıncılar arasındaki hizmet şartlarını ihtiva eden ve yayıncıların uygulama yükledikleri platformu kullanmadan önce elektronik ortamda imzalayıp içeriğini kabul ettikleri sözleşme olan Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Sözleşmesi¹⁰, sözleşmenin kiminle yapıldığı, Google tarafından yapılacak ödemelerin türü,

⁵ Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319789). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

⁶ Ödeme eşliği Türk Lirası için 200-TL'dir.

⁷ Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319776). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

⁸ Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319908). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

⁹ Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319944). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

¹⁰ Google. "Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Şartları". (https://www.google.com/adsense/tc/2018/Turkey.html). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

vergilere ilişkin sorumluluklar hakkında önemli bilgiler ihtiva etmektedir.

Adı geçen sözleşmenin 1'inci maddesinde sözleşmenin içeriğinde geçen "yayıncı" teriminin hizmetleri kullanan gerçek veya tüzel kişi, "Biz" kelimesi veya "Google" teriminin ise Google Ireland Limited şirketi anlamına geldiği düzenlenmiştir. Bu durumda platformu kullanan yayıncıların sözleşmeyi imzaladığı tarafın Google Ireland Limited şirketi olduğu açıkça ortaya konmuştur. Yayıncıların aldıkları ödemelerin hangi sebeple yapıldığı ise ilgili sözleşmenin 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Adı geçen maddede yayıncılar tarafından platforma yüklenen uygulama, oyun vs. "Mülk" olarak tanımlanmış ve "Mülklerinizde görüntülenen Reklamların aldığı geçerli tıklama sayısı, Mülklerinizde görüntülenen Reklamların aldığı geçerli gösterim sayısı veya Mülklerinizde Reklamların görüntülenmesiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilen diğer geçerli etkinlikler için ödeme alacaksınız." denilmekle ilgili sözleşmeye istinaden yapılan ödemelerin reklam gelirleri karşılığı olduğu belirtilmiştir. Google Ireland, yukarıda da yer verildiği üzere, arama motoru ve içerik reklamcılığı hizmeti vermekte olup bu hizmetin sunumunu Google gibi markalara sahip olmakla birlikte hizmet www.google.com gibi dijital ortamlarda verilmektedir. Bu noktada yayıncı mükelleflerin banka hesaplarına Google Ireland şirketi tarafından yapılan ödemelerin reklam gelirleri dolayısıyla yapıldığı görülebilmektedir.

2.2- Google Payments Hizmet Şartları Sözleşmesi

Google Payments Hizmet Şartları¹¹, Google üzerinden satış yapan gerçek veya tüzel kişilerle Google arasında akdedilen bir sözleşmedir. Sözleşmenin giriş bölümünde, ilgili satıcı hizmet şartlarının Google Payment Corporation şirketi

ile satıcı olarak adlandırılan satış yapan kişiler arasında tanzim edilen yasal bir sözleşme olduğu düzenlenmiştir. Sözleşmenin "Tanımlı Terimler" başlıklı bölümünde çeşitli tanımlara yer verilmekle, aslında ilgili sözleşmenin bileşenlerinin tanımlanması ile sözleşme açıklığa kavuşturulmak istenmiştir. İlgili sözleşmede yer verilen birtakım tanımlar aşağıdaki gibidir:

Alıcı: "Bir Ödeme Hesabı kullanarak ödeme yapmak için Hizmeti kullanmak üzere kaydolmuş kişi veya tüzel kişi anlamına gelir."

Burada tanımdan yola çıkılarak alıcının, Google platformları aracılığıyla uygulama, oyun vs. satışı yapan kişilerden ilgili uygulama, oyun vs. alımı yaparak ödemeyi Google aracılığıyla yapan kişi olduğu anlaşılmaktadır.

Ödeme Hesabı: "Ödeme İşlemlerinin yapılmasını kolaylaştırmak üzere Hizmette sahip bir Alıcı tarafından kaydedilen ve GPC (Google Payment Corporation) tarafından kabul edilen kredi kartı hesabını, banka kartı hesabını, Operatör Faturalandırması Hesabını veya diğer ödeme aracını ifade eder."

Buradaki ödeme hesabı Google platformları üzerinden satışı yapılan uygulama, oyun vs. le-ri satın almak için ödeme yapmak için internet üzerinden alınması gereken hesaptır. İlgili hesap ödemelerin alıcıdan satıcıya iletilmesi için aracı olarak yer alan Google Payment Corporation şirketi tarafından oluşturulan ve alıcıların hizmetine sunulan ödeme sistemidir.

Ödeme İşlemi: "Satın Alma Tutarının, Alıcının Ödeme Hesabına borç veya ödeme, Satıcının Ödeme Hesabına ise ödenek olarak kaydedilmesiyle sonuçlanan, bir ödemenin Hizmet aracılığıyla işlenmesini ifade eder."

Ürünler: "Bir Alıcının Hizmeti kullanmak için ödeme yapabileceği, Satıcı tarafından sunulan

¹¹ Google. "GooglePaymentsHizmetŞartları". (https://payments.google.com/payments/apissecure/get_legal_documet) . Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

tüm dijital veya fiziksel ürünleri, malları veya hizmetleri ifade eder.”

Satın Alma Tutarı: “Bir Ödeme İşleminin tüm vergileri, gönderim bedellerini, işlem masraflarını veya Ödeme İşleminin parçası olarak Alıcıdan alınan diğer ücretleri içeren para tutarını ifade eder.”

Hizmet: “Bu Sözleşmede açıklanan, Satıcı ile Alıcı arasındaki satın alma işleminin ödemesini gerçekleştirmek üzere Ödeme İşlemlerinin Satıcı adına yapılmasını sağlayan hizmeti ifade eder.”

Bu noktada Google Payment Corporation tarafından hizmet olarak adlandırılan terim, satıcı tarafından sağlanan ürünleri satın alan alıcıların ödedikleri paraları satıcının hesabına aktarmanın hukuki karşılığıdır.

Ödeme Hesabı: “Ödeme İşlemlerinden gelen paranın banka havalesi veya başka bir elektronik fon transferi yöntemiyle (hepsi birlikte EFT) alınması için Satıcının kaydolduğu ülkede Satıcı tarafından belirlenmiş ve GPC (Google Payment Corporation) tarafından onaylanmış bir finansal kuruluştaki bulunan, Satıcıya ait mevduat hesabıdır.”

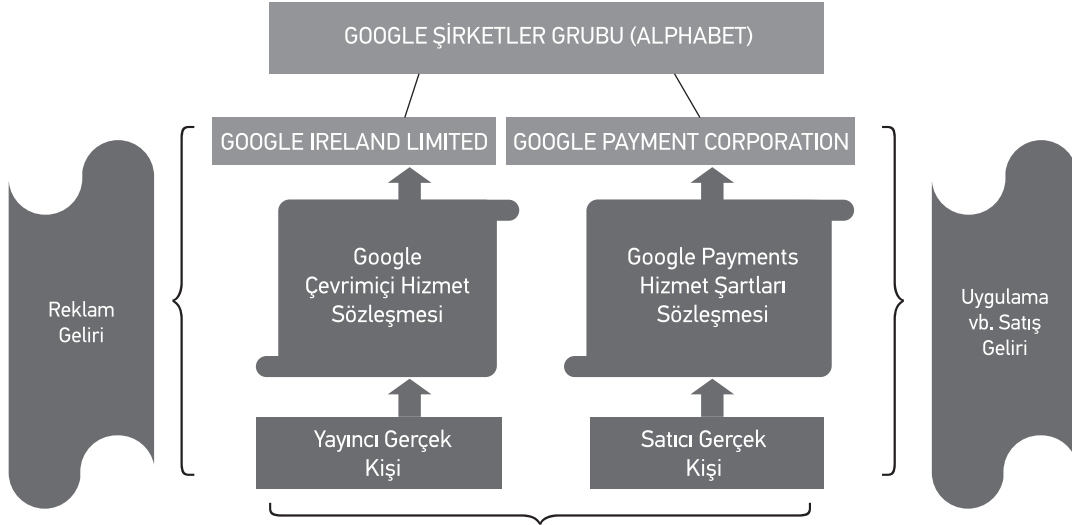
Sözleşmede ikinci bir ödeme hesabının tanımlandığı görülmektedir. Burada tanımlanan ödeme hesabı, Google Payment Corporation şirketinin kendi nezdinde oluşturulan ve yukarıda da tanımlanan ödeme hesabından, satıcının bulunduğu ülkede açtığı ve şirket tarafından da kabul edilen, ödemelerin aktarılması için gerekli olan hesaptır.

Yukarıda yer verilen tanımlardan da kolaylıkla görüleceği üzere, Google Payment Corporation Google platformları üzerinden yapılan dijital veya fiziksel ürün satışlarında satıcı ile alıcı arasında ödeme aktarımı sağlayan bir hizmet vermekte-

dir. Burada mezkur şirket, verilen hizmetin alıcılar tarafından gerçekleştirilen satın alma işlemlerine bağlı olan ödemelerin kolaylaştırılması için verildiğini, Google Payment Corporation şirketinin ödeme işlemlerini satıcı adına gerçekleştirdiğini ve şirketin bir banka veya kiralık emaneçilik kuruluşu olmadığını da ilgili sözleşmeye ekleyerek aracılık konumuna açıklık getirmiştir. Burada akla gelen bir başka husus, yayıncının platforma yüklediği ürünlerin satılması yönünde Google Payment Corporation şirketi ile sözleşme imzalarken, aynı ürünlere reklam almak için Google Ireland Limited şirketiyle reklam geliri sözleşmesi imzalayıp imzalamayacağı durumudur. Google tarafından internet ortamından yayınlanan reklam politikaları bilgilendirme broşürleri tetkik edildiğinde reklamların, Google’ın ve kullanılan Web siteleri ile hizmetlerin ücretsiz kalmasını sağladığı açıkça görülebilmektedir.¹² Dolayısıyla reklam geliri elde etme yolunu seçen yayıncıların uygulamaları platforma “ücretsiz” seçimini yaparak yüklemeleri gerekmektedir. Yapılan açıklamalar ışığında, yayıncıların satış yapmayı tercih ederek Google Payment Corporation şirketi ile sözleşme yapmaları durumunda ilgili satışlardan aynı anda reklam geliri elde etmeleri mümkün gözükmemektedir. Bu durumla birlikte, yayıncıların/satıcıların banka hesaplarına gelen paraların kaynak olarak ayırttırmasının yolu açılmaktadır. Sonuç olarak yayıncı mükelleflerin hesaplarına gelen paranın Google Ireland Limited şirketi tarafından gönderilmesi ilgili kazancın reklam kazancı olduğunu, Google Payment Corporation tarafından gönderilmesi uygulama satışı olduğunu göstermektedir.

¹² Google. “Gizlilik ve Şartlar”. (<https://policies.google.com/technologies/ads>). Erişim Tarihi: 10 Aralık 2020.

Yukarıda anlatılanların şematize edilmiş hali aşağıdaki gibidir:



Aynı kişi olabilmekle birlikte sadece sözleşmede kişinin unvanı değişmektedir.

Yukarıda açıklanan sözleşme içeriklerinden elde edilen gelirin kaynağı tespit edildikten sonra ilgili kazançların gerçek kişi yayıncı ya da satıcılar için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹³ (GVK) "Gelirin Unsurları" başlıklı 2'nci maddesinde belirtilen hangi gelir türüne girdiğinin ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na¹⁴ (KDVK) göre katma değer vergisine tabi olup olmadığının tetkik edilmesi gerekmektedir.

3- GOOGLE'DAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİSEL DEĞERLENDİRMESİ

3.1- Gelir Vergisi Yönünden Yapılan Değerlendirme

3.1.1- Reklam Gelirlerinin Değerlendirilmesi

Gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu GVK'nın 1'inci maddesinde hüküm altı-

na alınmıştır. Aynı maddede gelirin tanımı "*gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" şeklinde yapılmıştır. Gelirin unsurları ise 2'nci maddede 7 bent halinde sayılmıştır. Bu gelir unsurlarından biri de ticari kazançtır. Ticari kazancın tanımı vergi kanunlarında yapılmamakla birlikte GVK'nın 37'nci maddesinde "*her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır.*" denilmekle sınırlarının çizilmesine gidilmiş, maddenin devamında muvazaaya yer vermemek adına 7 bent halinde sayılan faaliyetlerin her hal ve şartta ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar ticari kazancın GVK'da tanımı yapılmamış olsa da, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun¹⁵ (TTK) "*Ticari İşler*" başlıklı 3'üncü maddesinde bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlerin ticari işlerden olduğu düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 11'inci maddesinde ticari işletmenin ise "*esnaf*

¹³ 06/01/1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 02/11/1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 14/02/2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme” olduğu düzenlenmiştir. TTK’da yer verilen tanımlardan hareketle ticari faaliyetin üç özelliği ön plana çıkmaktadır. Bunlar ticari işletme için sahip olunması gereken sermaye ve emek özelliği, ticari faaliyet için sahip olunması gereken devamlılık özelliği ve gelir ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olma özelliğidir. Ticari işletmeler için ticari faaliyetin tespiti; emek-sermaye organizasyonu, işçi çalıştırma, işe başladığına dair bildirimde bulunma, ticaret siciline kaydolma, yoklamaya tabi olma gibi durumlara bağlı olarak açığa çıkmakla birlikte, ticari işletme dahilinde yapılmayan faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığının tespitinde ön plana çıkan etken devamlılık unsurudur. Yapılan faaliyetlerde faaliyetin organizasyon gerektirmesi durumunda, organizasyon unsurunun devamlılık unsurunu kapsadığı kabul edilir. Zira ticari organizasyonun varlığı bir işlemin devamlılık kast ve niyeti ile yapıldığını göstermektedir.¹⁶ Hal böyle olmakla birlikte, yapılan faaliyetin ticari faaliyet kapsamında olması için belli bir organizasyon dahilinde yapılması vazgeçilmez ana unsur değildir. Ticari organizasyonun maddi ve şekli unsurları ile açık bir şekilde bulunmadığı durumlarda muamelede çokluk kriterine bakılması gerekmektedir. Muamelede çokluk kriterinden ne anlaşılması gerektiği 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde¹⁷ “Herhangi bir kimse birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı şahıs veya muhtelif şahıslara borç para vermişse bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğunun kabulü gerekir.” şeklinde izah bulmuştur.¹⁸ Bu durumda bir takvim yılı içinde kazanç elde etme amacıyla yapılan ve ticari organizasyon gerektirmeyen

faaliyetlerin birden çok yapılması halinde ticari faaliyetten söz edilebilecektir.

Yayıncı mükelleflerin Google platformlarına ücretsiz olarak yükledikleri uygulamalar aracılığıyla reklam geliri elde etmelerinde kazanç sağlama amacının varlığı kuşkusuzdur. İlgili faaliyet, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolunması, sermaye tahsisi gibi ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edecek etmenlerini bulundurma da, devamlılık unsurunun belirleyicisi olan muamelede çokluk kriterini bünyesinde barındırmaktadır. Zira yayıncı mükellefler Google’ın iş ortaklığı ağına kaydolmakla birlikte uygulamalarında reklam alanları oluşturup Google tarafından ilgili alanlara reklam koyulmasına izin vererek, reklamların gösterim çokluğu, tıklanma sayısı gibi etkenlerin sağlanması şartıyla reklam gelirlerinden pay almaktadırlar. Burada reklam gelirini elde etme noktasında Google ile yayıncılar arasından adeta bir adi ortaklık müessesesi teşkil edilmektedir. Reklamverenlerle reklam anlaşmalarını Google yapmakta, bu aşamada yayıncılar hiçbir şekilde reklamverenlerle irtibatı geçmemekte, reklamverenlerin kim olduğunu dahi bilmemektedirler. Reklamverenlerle anlaşma sağlanması durumunda Google, platformlara uygulama yükleyen ve reklam geliri elde etmek amacıyla Google Ireland Limited şirketi ile Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Sözleşmesi’ni imzalayan yayıncılara elde ettiği reklam gelirlerinden pay vermektedir. (Burada yayıncılar, içerik için AdSense’le reklam görüntüledikleri için, Google tarafından hizmetle bağlantılı olarak tahakkuk ettirilen gelirin %68’ini almaktadır.) Yayıncılar Google’ın reklam anlaşmaları çerçevesinde oluşturduğu ve hukuki koruması altına aldığı ortak ağına kaydolmak ve reklam gösterimlerine ve tıklanmalarına devamlılık unsurunu barındıracak

¹⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s.62.

¹⁷ 08/07/1972 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (R.G. sayısına ulaşılammıştır)

¹⁸ A.g.e. s.63.

şekilde destek olarak Google'ın ticari kazancından pay alan adi ortak gibi hareket etmektedirler. Bu durumda yayıncıların reklam gösterimlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Zira idarenin görüşü de bu yöndedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede¹⁹ bir firmanın reklamının web sitesinde yayınlanması sonucu yapılan ödemelerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özelgede²⁰ evde uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılımları ve bilgisayar programlarının hazırlanıp Google ve Apple gibi platformlara ücretsiz olarak yüklenerek elde edilen reklam gelirlerinden verilen payların ortada bir ticari organizasyonun var olduğu, yani işin ticari niteliği aldığı durumda ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özelgede de²¹ internet reklam gelirlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilerek ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi yönünde değerlendirme yapılmıştır. İdare, internet üzerinden elde edilen reklam gelirlerinin ticari kazanç olduğu yönündeki görüşünü değiştirmemiştir.

Yukarıda bulunan açıklamalardan da açıkça anlaşılaacağı üzere yayıncı mükelleflerin, Google platformuna ücretsiz uygulama yükleyerek reklam geliri elde etmesi sonucu elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecek kazanç mahiyetindedir.

3.1.2- Uygulama vb. Ürün Satışlarının Değerlendirilmesi

GVK'nın 1'inci maddesinde tanımı yapılan gelirin unsurlarından biri de Kanunun 2'nci maddesinde serbest meslek kazancı olarak yerini almıştır. Serbest meslek kazancı GVK'da direkt tanımlanmamakla birlikte GVK 65'inci maddede *"her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancıdır."* hükmü ile serbest meslek kazancının kaynağı belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyeti ise aynı maddenin 2'nci fıkrasında *"serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımdan da anlaşılaacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması

unsurlarını taşıyıp taşımadığına göre belirlenmektedir.²² Bu üç unsuru ihtiva etmeyen faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak adlandırılmamaktadır. Bu unsurlardan ilki serbest meslek kazancı ile ticari kazancı, ikincisi serbest meslek kazancı ile ücret gelirini, üçüncüsü ise serbest meslek kazancı ile arızı serbest meslek kazancını ayırmaktadır.

¹⁹ 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.

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 03.09.2014 Tarih ve 31435689-120[18-2014/1196]-101 Sayılı Özelge.

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 Sayılı Özelge.

²² Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s. 269.

GVK'nın 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu hüküm altına alınmıştır. Mutadlık kavramı Kanun'da açıkça yer verilmemiş bir kavram olması sebebiyle serbest meslek erbabının belirlenmesinin unsurlarından olan devamlılık unsurunun mutadlık kavramı ile nasıl bir araya getirileceğinin açıklanmasında fayda vardır. Mutad kelime manasıyla *adet edilen iş, yapılması alışkanlık halini almış, normal*²³ anlamlarını barındırmaktadır. Bir işin mutad olarak yapılıp yapılmadığının anlaşılması için o işin asıl meslek halinde ifa edilip edilmediğine dikkat etmek gerekmektedir. Mutadlık işin sürekli olmak üzere asıl kazanç elde etme saikiyla yapılması ile vücut bulmaktadır. İşin sürekli bir şekilde kendi nam ve hesabına yapılacağının en büyük yasal karinesi 213 Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabında işe başlama belirtilerine rastlanmasıdır. Zira ilgili maddede 4 bent halinde belirtilen;

"1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;

2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak."

durumlarından herhangi birine rastlanması, serbest meslek işini yapan şahsın faaliyetini mutad meslek halinde yapacağını göstermektedir. Ancak, serbest meslek faaliyetinin ana unsurlarını ihtiva eden faaliyetleri icra eden gerçek kişilerin her zaman VUK 155'inci maddede belir-

tilen şartlara riayet ettiği uygulamada her zaman rastlanan bir husus değildir. Bu durumda yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti, faaliyeti gerçekleştirenin de serbest meslek erbabı olup olmadığının açıklığa kavuşturulması için Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği olayın veya durumun gerçek mahiyetine dikkat edilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde²⁴ verilen örneklerde dikkat edilmesi gereken noktalar mevcuttur. İlgili Tebliğ'de toplamda 7 tane örneğe yer verilmekle birlikte makalemizin konusu yönüyle yayıncı mükelleflerin vergisel durumunun açığa çıkarılması için önemli olan örnekler aşağıya alınmıştır:

"Örnek-1: Üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Bay (A) 1999 yılında aynı zamanda bir heykeltıraş arkadaşının sahip olduğu atölyede zaman zaman heykel yapmış ve bunları satmıştır.

Bay (A)'nın arızı olarak gerçekleştirdiği heykeltraşlık faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan faaliyetlerden olduğundan, bu faaliyetinden elde ettiği hasılatla maddede belirtilen istisna uygulanacaktır.

Yukarıda bulunan Tebliğ örneğinde asıl faaliyeti üniversitede öğretim görevliliği olan bir kişinin ayrıca serbest meslek faaliyetinin mutadlık unsuru haricindeki diğer iki unsurunu taşıyan bir faaliyeti yapmasının o kişiyi serbest meslek erbabı yapmayacağı belirtilmiştir. Burada Bay (A)'nın heykeltraşlık faaliyetini zaman zaman yapması yaptığı faaliyeti devamlılık unsurundan ayrı bırakmaktadır. Dolayısıyla Bay (A)'nın gerçekleştirdiği heykeltraşlık faaliyeti karşılığında elde ettiği kazancının GVK'nın 82'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü bendine göre arızı serbest

²³ Türkçesözlükler.com. (<https://www.turkcesozlukler.com/mutad-nedir-ne-demek>). Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020.

²⁴ 19/02/1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

meslek faaliyeti dolayısıyla vergilendirmek gerekmektedir.²⁵

“Örnek 3: Bay (C), bir televizyon kanalında işverene bağlı olarak günün yorumunu yapmakta, ayrıca üç ayrı gazetede işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına haftalık köşe yazıları yazmaktadır.

Bay (C)'nin televizyon kanalından elde ettiği gelir ücret niteliğinde olduğundan Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bay (C), gazetelerdeki söz konusu yazı yazma faaliyeti mutad serbest meslek faaliyeti olduğundan, serbest meslek erbabının yerine getirmesi gereken yükümlülükleri yerine getirecektir. Bununla birlikte Bay (C), söz konusu faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında bulunduğu, istisnadan yararlanacaktır.”

Tebliğ'deki bu örnekte de haftalık yazma işi doğrudan VUK 155'inci maddesindeki bentlere girmese de ilgili maddede belirtilen mutad olma özelliğine vakıf olduğundan, yani adet edinilen iş kapsamında yapıldığından serbest meslek erbabı olup serbest meslek kazancı kabul edilmiştir.²⁶

“Örnek-5: Devlet memuru olarak çalışan Bay (F), amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere göndermektedir. Gazete ve dergiler de bunlardan bazılarını yayınlamakta ve yayınlanan fotoğraflar karşılığında da, Bay (F)'ye ödeme yapmaktadırlar.

Bay (F)'nin fotoğraflardan elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup, “fotoğraf” Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserlerden olduğundan bu gelire istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutad meslek olarak ifa edilmediğinden,

Bay (F)'nin defter tutma ve belge düzenleme gibi yükümlülükleri yoktur.”

Bu örnekte de devlet memuru olarak çalışan Bay (F)'nin çektiği fotoğrafları gazete ve dergilerde yayınlamak dolayısıyla elde ettiği kazancın mutadlık unsurunu barındırmadığı için serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki Tebliğ açıklamaları ve örneklerinden anlaşılacağı üzere, serbest meslek işinin yılda birkaç kez tekrarlanmış olması serbest meslek faaliyetinin sürekli yapıldığı anlamına gelmemektedir. Serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak yapıldığının tespitinde belirleyici unsur söz konusu faaliyetin “*asıl faaliyet*” olarak yapılıp yapılmadığı olmalıdır.²⁷ Serbest meslek faaliyeti kişinin asıl işi ise devamlı olarak yapılması ve bu suretle de serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bent hükmüne göre “*arızı kazanç*” olarak vergilendirilecektir.²⁸

Serbest meslek işinin serbest meslek faaliyeti noktasında değerlendirilmesi için gerekli olan devamlılık unsuru, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancını düzenlediği bölümlerde, faaliyet yerine şahıslara izafe edilerek “*devamlılık*” kelimesinin yerine “*mutad*” ifadesi kullanılmıştır. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde “*serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*” hükmü madde metnine işlenirken seçilen “*faaliyet*” kelimesinin, aynı Kanunun 82'nci maddesinin birinci

²⁵ Tebliğ örneklerinde mutadlık unsuruna sahip olmadığı için serbest meslek kazancı olmamasına rağmen ilgili hasılatların arızı serbest meslek kazancı olduğu yönünde değerlendirme bulunmamasının sebebi Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen “Arızı Kazançlar” başlıklı 82'nci maddenin Tebliğ tarihinden sonra tarihli olmasıdır.

²⁶ Emre AKIN. Vergi Tekniği ve Mütalaat. Baki Kulu Yayınları. İstanbul. Şubat 2016. s.131.

²⁷ Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s. 272.

²⁸ A.g.e. s. 272.

fıkrasının (4) numaralı bendinde hüküm altına alınan arızı serbest meslek kazancı düzenlemesinde de “*arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla...*” şeklinde tekrar kullanılması, kanun koyucunun serbest meslek kazancının belirlenmesinde faaliyetten ziyade faaliyeti gerçekleştiren şahısların ön plana çıkarılarak faaliyetin mutad olarak yapılıp yapılmadığı kriterinin belirleyici unsur olarak dikkate alınması gerektiği iradesini gözler önüne sermektedir. Bir kere daha söylemekte fayda vardır ki, bir işin devamlı yapılması ile mutad olarak yapılması aynı anlama gelmemektedir. Devamlılık için, ticari kazanç hükümlerinde faaliyete izafe edilerek birden fazla yapıma yeterli kabul edilirken mutadlık için asıl olarak VUK’un 155’inci maddesindeki şartların aranması gerekmektedir. Yani, serbest meslek faaliyetini birden fazla yapanlar mutad meslek kapsamında kabul edilmeyip serbest meslek erbabı sayılmayacaktır.²⁹ Doğrudan VUK 155’inci maddede bulunmamakla birlikte bu çerçevede değerlendirilecek faaliyetlerin de mutad meslek olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen ayrıntılı açıklamalardan sonra, Google platformları aracılığıyla uygulama vb. ürünlerin satışını gerçekleştiren gerçek kişilerin bu satışlardan elde ettikleri gelirlerin tür belirlenmesinde, ilgili gerçek kişilerin bu satışları mutad bir meslek dahilinde yapıp yapmadığına göre karar verilmesi gerekmektedir. Mutad olarak gerçekleştirmekten kasıt, satışların devamlı olarak yapılmasından ziyade, satış işlemini gerçekleştiren gerçek kişinin ilgili satışların kaynağı niteliğinde olan faaliyeti ya da işi meslek olarak yapıp yapmamasıdır. Dolayısıyla, bu noktadaki görüşümüz, satış işlemini gerçekleştiren gerçek kişinin faaliyeti bilgisayar programcılığı ise, bu gerçek kişi ilgili faaliyeti herhangi bir işve-

rene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına asıl meslek olarak kazanç elde etme amacıyla yapıyorsa ilgili satışlardan elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir. Eğer satış işlemini gerçekleştiren gerçek kişi mükellefin devamlı kazanç elde edecek şekilde başka gelir unsuruna giren bir faaliyeti ya da işi varsa, bu gerçek kişi bilgisayar programcılığına ilişkin ilmi ya da mesleki bilgiye sahipse ve uygulama vb. ürün satışı üzerinden gelir elde etme işini mutad olarak gerçekleştirmiyorsa (uygulama vb. ürün satışı asıl faaliyet olarak değerlendirecek mahiyette değilse) bu gerçek kişinin, uygulama vb. ürün satışının devamlı olup olmadığına bakılmaksızın, elde ettiği kazancın 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde bulunan örneklerde de açıkça yer verildiği üzere, arızı serbest meslek kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Satış işleminde elde edilen kazanç ister arızı nitelikte ister serbest meslek kazancı olarak değerlendirilsin, ilgili satışın Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde hüküm altına alınan kazanç istisnasına tabi olup olmadığının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde bilgisayar programcılarının bilgisayar yazılımlarının internet ortamında satılmasından elde ettiği hasılatının gelir vergisinden istisna olduğu, arızı yapılan faaliyet dolayısıyla elde edilen hasılatın da istisnaya tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkur istisna kazanca değil elde edilen hasılatın tamamına uygulanacaktır.³⁰ Kanun lafzından hareketle bilgisayar programcılarının satışını gerçekleştirdiği her türlü yazılım istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’ne³¹ dayanılarak çıkarılan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin “Be-

²⁹ Emre AKIN. Vergi Tekniği ve Mütalaat. Baki Kulu Yayınları. İstanbul. Şubat 2016. s.130.

³⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Ocak 2018. s. 299.

³¹ 24/12/1994 Tarih ve 22151 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yannamelerin Kabulünde İstenmeyecek Bilgi ve Belgeler” başlıklı 34’üncü maddesinde, “Mükelleflerin vergi beyannamelerinde gösterecekleri bilgiler ve beyannamelere ekleyecekleri belgeler; beyanname formları, beyanname düzenleme rehberleri ve tebliğlerle belirlenir. Beyannamelerin kabulünde, bu belirlemelerin dışında mükelleflerden hiçbir şekilde bilgi ve belge istenmez.” denmektedir. Bu hükme göre, idare mükelleflerin vergi beyannamelerini düzenlerken izleyecekleri yol açısından beyanname düzenleme rehberlerine yol göstericilik vasfı yüklemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflerin düzenleyecekleri beyannamelere yön vermek amacıyla ilgili gelirler hakkında beyanname düzenleme rehberleri yayımlanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi’nde³² Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesindeki istisnanın kapsamı belirlenmek için “Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası” ifadesi kullanılmıştır. Dolayısıyla, istisnadan yararlanması için, 135³³ ve 149³⁴ Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde de yer verildiği üzere GVK’nın 18’inci maddesinde yer verilen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun³⁵ (FSEHK) hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. Adı geçen Kanun’un “Tanımlar” başlıklı 1’inci maddesinde bir takım tanımlara yer verilmekle birlikte, ilgili maddede eser, “sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir

ve sanat mahsulleri” şeklinde tanımlanmış, bilgisayar programı için ise, “bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmaları” şeklinde teknik bir tanıma yer verilmiştir.

Bilgisayar programcılarının telif hakkı almak için başvurdukları T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan Yazılım Sektöründe Telif Hakları Broşürü’nde³⁶ bir fikir ve sanat ürününün eser olarak kabul edilip koruma altına alınabilmesi için fikri bir çabanın ürünü olması, eser sahibinin hususiyetini taşıması ve Kanunda (FSEHK) sayılan eser türlerinden birine girmesi şartlarına haiz olması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bir eser türü olarak yazılımın FSEHK’e göre ilim- edebiyat eseri olarak koruma altına alındığı, yazılımların isteğe bağlı olarak kayıt ve tescil altına alındığı, eser/hak sahiplerinin başvurusu üzerine beyana dayalı olarak gerçekleştirilen tescil işleminin hak kurucu etkiye sahip olmadığı, yalnızca bilgisayar programlarının hepsinin ya da belli bir kısmının ihtilaf konusu olması halinde, eser sahibinin belirlenmesinde ispat kolaylığı sağladığı söylenmiştir.

Telif Hakları Genel Müdürlüğü’nün resmi web adresinde konuyla ilgili yapılan ilave açıklamalara³⁷ göre, Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanmak isteyen eser sahiplerinin, Müdürlük tarafından gerçekleştirilen İsteğe Bağlı Kayıt-Tescil işlemini yaptırmaları ve işlem sonucunda dü-

³² Gelir İdaresi Başkanlığı. “Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020_serbestmeslek.pdf). ErişimTarihi: 28 Aralık 2020.

³³ 25/02/1982 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (R.G. sayısına ulaşıl原因amıştır)

³⁴ 18/03/1986 Tarih ve 19051 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁵ 13/12/1951 Tarih ve 7981 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶ TelifHaklarıGenelMüdürlüğü. “YazılımSektöründeTelifHakları”. (<http://www.telifhaklari.gov.tr/resources/uploads/2020/06/26/yazilim-brosur.pdf>). ErişimTarihi:28 Aralık 2020.

³⁷ Telif Hakları Genel Müdürlüğü. “Eser Sahipleri İçin Gelir Vergisi Muafiyeti”. (<http://www.telifhaklari.gov.tr/Eser-Sahipleri-Icin-Gelir-Vergisi-Muafiyeti>). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.

zenlenecek kayıt-tescil belgesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerine (Vergi Dairesi Başkanlıkları/Müdürlükler, Defterdarlık) başvuruları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca gelir vergisi istisnasından faydalanıp faydalanmayacağı konusundaki nihai kararın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verileceği de açıklamaya eklenmiştir.

Bilgisayar programı çalışmaları yapan ve Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından söz konusu çalışmalarının eser olarak kabul edildiğini belirterek, yapmış olduğu faaliyetten dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanma durumu hakkında bilgi talep eden bir mükellefe Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede³⁸, ".....5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 1/B maddesinde bilgisayar programının, bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarını ifade ettiği belirtilmiştir. Buna göre, bilgisayar programcısı bilgisayar program yazılımı yapan kişi olmaktadır. Dikkat edileceği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde zikredilen "bilgisayar programcısı" ve "bilgisayar yazılımı" ibareleri, eser niteliğinde bir yazılım üretimi ile ilgili olup bilgisayar kullanılarak yapılan her iş bu kapsama girmemektedir. Diğer bir ifadeyle, yasa maddesinin konu edindiği husus; işletim veya uygulama programları üretilmesi/yaratılması gibi, lisanslama/telif hakları ile de ulusal veya uluslararası düzeyde korunan, özgün özellikleri olan ve bunları yaratıcısının/üreticisinin belirlediği program üretimi olup üretilmiş programları kullanarak işlem yapmak değildir. Diğer taraftan, özelge

talep formu ekinde yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünden alınan ... tarih ... sayılı yazıda, "... isimli bilgisayar programı çalışmanızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığı anlaşılmıştır. Buna göre, bilgisayar programı çalışmalarınız nedeniyle elde edeceğiniz hasılatla münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır....." şeklinde görüş bildirilmiştir. Aynı konuya istinaden verilen başka bir özelgede³⁹ de, yine yukarıda yer verildiği üzere FSEHK'e atıfta bulunularak işletim veya uygulama programları üretilmesi/yaratılması gibi özgün özellikleri olan ve lisanslama/telif hakları ile de ulusal veya uluslararası düzeyde korunan program üretimi/yaratımı faaliyetlerinin GVK 18'inci maddede yer verilen istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda anlatılanlara göre Google platformları üzerinden uygulama, oyun vb. ürün satışı yapan mükellefler ilgili eserlerinin FSEHK'e göre eser niteliğinde olması, ilgili eserlere yönelik olarak Telif Hakları Genel Müdürlüğü'nden tescil belgesi alınması, sahibinin hususiyetlerini yansıtabilecek şekilde özgün niteliklere sahip olması şartlarını taşıması durumunda GVK 18'inci maddede bulunan istisnadan yararlanabilecektir.⁴⁰

3.2- Katma Değer Vergisi Yönünden Yapılan Değerlendirme

3.2.1- Reklam Kazancı Yönünden Değerlendirme

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma

³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-708 Sayılı Özelge.

³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 07.04.2014 Tarih ve 17192610-120[ÖZG-12/243]-100 Sayılı Özelge.

⁴⁰ İncelemelerde yol gösterici olması hasebiyle incelenen mükelleflerin telif haklarına yönelik belge tescil ettirip ettirmediklerine (<https://eser.telifhaklari.gov.tr/search>). adresinden ulaşılabilmektedir.

değer vergisinin konusuna girmektedir. Aynı kanunun 4'üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Kanunun 6'ncı maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceği belirtilmiştir. 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin⁴¹ "Hizmetin Türkiye'de Yapılması" başlıklı 6.2. bölümünde ise "Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir. Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır." denilmektedir.

Yukarıda bulunan açıklamalara göre, reklam hizmetinin verginin konusuna girip girmediğinin tespitinde iki farklı durum söz konusudur. Bunlardan ilki reklam hizmetinin Türkiye'de verilmesi, ikincisi ise hizmet başka bir ülkede yapılmış ise de hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumudur. Burada üzerinde durulması gereken belki de en önemli husus, reklam hizmetinin verilmesi aşamasında vergiyi doğuran olayın

ne zaman gerçekleşeceği. Zira Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde hizmet ifası halinde, hizmetin yapılması durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak vergiyi doğuran olay olarak hizmetin yapılmasından kastın ne olduğu ne kanunda ne de tebliğde açıklanmıştır. Bir başka deyişle hizmetin yapılmasının vergiyi doğuran olayı hangi aşamada (hizmete başlanması, hizmetin tamamlanması vs.) meydana getirdiğidir. İlgili durumun yapılan hizmetin mahiyetine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Google'dan reklam geliri elde etmek için Google ile yapılması gereken hizmet sözleşmesinin 1'inci maddesinde "..... İşbu Hizmet Şartlarında kullanıldığı şekliyle "siz" veya "yayıncı", hizmetleri kullanan birey veya tüzel kişi (ve/veya sizin adınıza veya sizin talimatınız doğrultusunda hareket eden, sizin kontrolünüzde bulunan veya sizi kontrol eden herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin kontrolünde bulunan herhangi bir gerçek kişi, temsilci, çalışan, vekil, ağı, ana ortaklık, iştirak, bağlı ortaklık, halef, bağlı şirketler, devredilen şirketler ve diğer tüm gerçek veya tüzel kişiler), "Biz" veya "Google", Google Ireland Ltd. ve "taraf-lar", siz ve Google anlamına gelir." denmektedir. Yayıncı sözleşmenin şartlarını kabul ettiğinde sözleşmeyi Google Ireland Ltd. ile yaptığını kabul etmektedir. Google Ireland; önceki bölümde belirtildiği üzere arama motoru ve uygulama içi reklamcılığı hizmeti vermekte olup, bu hizmetin sunumunda Google gibi markalara sahip olmakla birlikte hizmet www.google.com gibi dijital platformlar marifetiyle sunulmaktadır. Yapılan bu faaliyet nitelik itibarıyla ticari bir iş vasfı taşımakta olup, bahsi geçen ticari işten elde edilen kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için GVK'nın 7'nci maddesi mucibince Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmalı ve bu

⁴¹ 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yerler/kişiler aracılığıyla kazanç elde edilmelidir. O halde Google Ireland'ın Türkiye'de bir işyeri bulunup bulunmadığı konusunun aydınlatılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun "İşyeri" başlıklı 156'ncı maddesinde işyeri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."

Yukarıda yer verilen kanun hükmünde yer aldığı üzere "gibi" kavramı kullanmak suretiyle işyerinin Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesinde yer verilen örneklerle sınırlı olmadığı, önemli olanın ticari, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına veya yürütülmesine elverişli bir yer olması gerektiğidir. Bu husus dikkate alındığında ticari faaliyet için elverişli olan yerin, fiziksel bir mekân olabileceği gibi web sayfası veya mobil uygulamalar gibi dijital bir alanı da içine alacağı aşikârdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen birçok özelgede; işyerinin yukarıda zikredilen 156 numaralı maddedeki tanımlamada verilen örneklerle sınırlı olmadığı, ticari faaliyetin yapılmasına ve yürütülmesine elverişli dijital alanların da işyeri kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

a) 20.03.2006 Tarih ve B.07.1. GİB.0.44/4402-302/019262 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

"... .."

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesinde işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kah-

vehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

"... .."

b) 13.09.2012 Tarih ve B.07.1. GİB.4.35.16.01-120.01.02-849 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

"... .."

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

"... .."

c) 06.09.2012 Tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

“... ..”

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Ticari Kazancın Tarifi” başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, ticari kazancın ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İşyeri” başlıklı 156 ncı maddesinde “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

“... ..”

d) 27.04.2012 Tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-GVK 9-1477 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

“... ..”

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 156’ncı maddesinde; “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan

ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere işyerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerler “gibi” denilmek suretiyle kesin bir sınırlama yapılmamıştır.

Bu nedenle, internet üzerinden satış faaliyetinin işinizin organizasyonunu internet üzerinden yapmanız durumunda kullanmış olduğunuz site iş yeri olarak nitelendirileceğinden esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

“... ..”

Yukarıdaki özelgelerden de anlaşılacağı üzere, Google Ireland’ın Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilere sunmuş olduğu arama ve içerik reklamcılığı hizmetini yürüttüğü www.google.com web adresi ve Google Play platformu da dahil olma üzere ticari faaliyetlerin var olduğu ve yürütüldüğü bu tür dijital ortamlar Türk Vergi Mevzuatı karşısında işyeri olarak sayılmaktadır. Zira, verilen reklam hizmetinin yürütüldüğü dijital platformun markası olan Google’a yönelik olarak Türk Patent ve Marka Kurumuna başvurulmuş ve telif hakları⁴² alınmıştır. Söz konusu tescil işlemi; Google’ın dijital işyeri ile ilgili haklarını Türkiye’de hukuki zeminde korumaya çalıştığını göstermektedir. Bu durum; Türkiye’de mevcut bulunan dijital ticari organizasyonun hukuki güvence ayağını oluşturmaktadır. Yayıncılar, “Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Şartları” nı kabul ederek ve Google’ın vergi mevzuatı gereğince dijital işyeri olan platformlara uygulama yükleyerek aynı sözleşmenin 1’inci maddesine

⁴² Türk Patent ve Marka Kurumu. “Marka Araştırma”. (https://online.turkpatent.gov.tr/trademark-search/pub/#trademark_result_detail). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.

göre reklam uygulama politikalarını da kabul etmiş sayılmaktadır. Bu durumda, Google'dan reklam geliri elde etmek üzere ilgili sözleşmeyi kabul eden yayıncılara Google belirli periyotlarla ödeme yapmakta, verdiği reklam hizmetine yayıncıları da dahil etmektedir.

Google, reklamverenleri belirleme algoritması ve uygulamalarda gösterilecek reklamları direkt olarak açık artırma usulüyle kendisinin belirlemesi gereğince, yayıncıların dijital platforma yüklemiş oldukları uygulamaların Türkiye dışındaki kişilerce de tıklanma imkanını tanımaktadır. Dolayısıyla, yurtdışından tıklanan uygulamalarda uygulamayı kullanan yurtdışı mukimi kişiler yurtdışı firmaların (genellikle mukimi oldukları ülke firmalarının) reklamlarını izlemekte, Google yayıncılara ilgili gelirler üzerinden de ödeme yapmaktadır. Bu durumda reklam hizmetinden yurtdışında yararlandığı gerekçesiyle reklam hizmetinin katma değer vergisinin konusuna girmeme ihtimali söz konusu olabilir. Ancak, burada Google'ın reklam verme hizmetinin asıl kaynağı yayıncıların dijital platforma uygulama yüklemesi durumudur. Yukarıda mevzuat hükümlerine yer verildiği üzere de yayıncıların uygulama yükledikleri dijital platform vergi kanunları gereğince Google'ın ticari faaliyetleri gereğince Türkiye'de vergi mükellefi olmasına olanak tanıyan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca Google'ın işyeri kabul edilen mecradır.

Sonuç olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin mefhum-u muhalifinden bir hizmetin katma değer vergisinin konusuna girmemesi için hizmetin yurtdışında yapılması ve hizmetten yurtdışında yararlanılması durum-

larından işlemin mahiyetine uygun olanının gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak, her ne kadar yurtdışında izlenen reklamlar için hizmetten yurtdışında yararlanılmış olması hükmü geçerli olsa da, yukarıda anlatılan mevzuat hükümleri gereğince hizmetin Türkiye'de verildiğinin kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla, yurtdışında izlenen reklamlar için hizmet Türkiye'de verildiği için katma değer vergisinin konusu dışında kalacak bir husus söz konusu olmamaktadır.⁴³

Burada üzerinde durulması gereken bir başka husus katma değer vergisi ile ilgili olarak mükelleflerin, Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Sözleşmesi'nde belirtildiği üzere ödemelerin Google Ireland tarafından yapıldığını, Google ile yapılan anlaşmanın şartları uyarınca, sağlanan hizmetlerin karşı tarafın ödemesine tabi olduğunu, bu nedenle 2006/112/EC Konsey Direktifi'nin⁴⁴ 196'ncı maddesine göre KDV'nin alıcı şirket olan Google Ireland tarafından karşılanacağını belirlediğini, bu sebeplerle yayıncı mükellefler in elde ettiği hasılat üzerinden Türkiye'de KDV alınması gerektiğini belirtmeleri durumudur.

2006/112/EC Konsey Direktifi Avrupa Birliği (AB) üye ülkeleri KDV uyumlaştırma çalışmaları sonucunda daha önce çıkarılmış olan tüm KDV direktiflerini bir arada toplayan direktif olmakla birlikte AB KDV mevzuatının en önemli belgesidir. Bu direktifle KDV mevzuatı tek parça haline getirilerek özellikle 2000 yılında revize edilen stratejiye uygun olarak, kısa vadede topluluk faaliyeti kapsamlı bir şekilde "basitleştirme" modernizasyon, daha eşit uygulama ve idari işbirliği üzerinde odaklanmıştır. Bu bağlamda bu tarihe kadar yayımlanmış KDV direktifleri bu direktifle

⁴³ Burada yayıncılar için kullanılan "hizmet" kavramı, yayıncıların, Google şirketinin reklam verenlere verdiği reklam hizmetine Google'ın Türkiye'deki işyerine uygulama yüklemek suretiyle katılmalarının nitelendirilmesi suretiyle kullanılmıştır. Zira sözleşmelerde de Google tarafından yayıncıların gerçekleştirdiği işlemler için hizmet kavramı kullanılmaktadır.

⁴⁴ European Union. "Council Directive". (<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L012&from=EN>). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.

birleştirilerek dağınık haldeki KDV müktesebatı birleştirilerek sadeleştirilmiştir.⁴⁵ 2006/112/EC sayılı direktif 414 maddeden oluşmakta olup, neredeyse ortak bir KDV hukuku oluşturmuştur.

2006/112/EC Konsey Direktifi'nin 196'ncı maddesinde; "*Direktifin 56 ncı maddesinde bulunan hizmetlerin, hizmetlerin üye devletlerde yerleşmiş olmayan vergilendirilebilir kişiler tarafından sağlanması şartıyla, sağlandığı vergilendirilebilir kişiler tarafından ödenir.*"⁴⁶ şeklinde bir düzenleme mevcuttur. Vergilendirilebilir kişi tabiri ise direktifin 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında; "*Vergilendirilebilir kişi*", amacı veya sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde, bağımsız bir şekilde, herhangi bir ekonomik aktiviteyi gerçekleştiren kişidir."⁴⁷ şeklinde tanımlanmıştır. 196'ncı maddenin atıf yaptığı 56'ncı maddenin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ise "*reklam hizmetleri*"⁴⁸ ifadesi belirtilmiştir.

2006/112/EC Konsey Direktifi'nin, Avrupa Birliği üye ülkelerinin katma değer vergisi uyumlaştırması sonucu oluşturulan en kapsamlı direktif olduğu yukarıdaki paragrafta zikredilmiştir. İlgili direktif AB üyesi ülkelerin katma değer vergisine yönelik işlemleri yönünden uygulama birliği sağlama amacıyla tanzim edilmiştir. Dolayısıyla ilgili direktifin, içeriğinde belirtilen maddeleştirilmiş hususlar yönünden, ikili devlet anlaşması şeklinde vergi anlaşması kapsamında olduğundan bahsedilemez. Bir diğer deyişle, Google Ireland'ın mükellefi ortak ettiği reklam hizmetine yönelik mükellef ile imzalamış olduğu Google Adsense Çevrimiçi Hizmet Sözleşmesi'n-

de katma değer vergisi yönünden sorumluluğun, yukarıdaki paragraftaki direktif maddelerinde belirtildiği üzere, üye ülkesi olan İrlanda'da faaliyet gösteren Google Ireland şirketine ait olması hususu, mezkur reklam hizmetine yönelik İrlanda'da ödenecek vergiye yöneliktir. Zira bir defa daha zikretmekte yarar vardır ki; 2006/112/EC Konsey Direktifi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gibi Türkiye ile Avrupa Birliği arasında uygulanacak katma değer vergisi hükümlerinin belirlendiği bir karşılıklı anlaşma değildir. Tam tersi olarak ilgili direktifin uluslararası anlaşma hükmünde olduğunu farz etsek bile "*uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.*" cümlesi Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sadece "*İstisnaların Sınırları*" başlıklı 19'uncu maddenin 2'nci fıkrasında geçmektedir. Dolayısıyla farzı muhal olarak ilgili direktifi uluslararası anlaşma olarak kabul etsek bile Türkiye'de uygulanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu için bağlayıcılığı sadece ilgili direktifin Türkiye'de vergilendirilecek bir işlem için istisna hükümlerini ihtiva etmesi şartıyla vardır. Ayrıca Türkiye ile İrlanda Cumhuriyeti arasında akdedilen 18/08/2010 tarih ve 27668 Resmi Gazete numaralı "*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması*" hükümlerinde de katma değer vergisi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Zira Google Adsense Çevrimiçi Sözleşmesi'nin "*Vergiler*" başlıklı 7'nci maddesinde açık bir şekilde; Google'ın net geliri esas alınarak hesaplanan vergiler hariç olmak üzere, hizmetlere ilişkin tüm vergilerin sorumluluğu yayıncı mükelleflere ait olacağı, Google'ın

⁴⁵ Yalçın ALGANER ve Güneş YILMAZ. "Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları". Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Sayı I. 2010. s. 151.

⁴⁶ Maddenin orijinal hali şu şekildedir: "*Article 196: "VAT shall be payable by any taxable person to whom the services referred to in Article 56 are supplied or by any person identified for VAT purposes in the Member State in which the tax is due to whom the services referred to in Articles 44, 47, 50, 53, 54 and 55 are supplied, if the services are supplied by a taxable person not established in that Member State."*

⁴⁷ Maddenin orijinal hali şu şekildedir: "*Article 9/1: "Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity."*

⁴⁸ Orijinal hali şu şekildedir: "*Article 56/1-(b): "advertising services"*

hizmetlerle ilgili olarak yayıncı mükelleflere yapacağı tüm ödemelerin, vergi dahil olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Yine konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 25.03.2015 tarih ve 93767041-130[12-2014/181]-29 sayılı, “*Cep telefonu programlarına yapılan reklam gösterimi hizmetinin KDV karşısındaki durumu*” konulu özelge bulunmaktadır. İlgili özelgenin istenme sebebi giriş kısmında; “*İlgide kayıtlı özelge talebiniz ile, geliştirmiş olduğunuz cep telefon programlarında gösterilmek üzere ... ile internet üzerinden uzak mesafe sözleşmesi imzalayarak .. ve ... reklamgösterimleri yaptığınız, bu hizmet neticesinde ay sonunda ... tarafından şirketinize para aktarımı yapıldığı, bunun sonucunda şirketinizce ...'a fatura düzenlendiği, şirketiniz hesabına yatan paranın hak ediş belgesi dolar üzerinden düzenlendiği halde hesabınıza Türk Lirası olarak yatırıldığı, elde ettiğiniz kazancın KDV si ise 2006/112/EC konsey direktifinin 196 ncı maddesi gereği ... tarafından karşılandığı belirtilerek, ...'a verdiği hizmet nedeniyle elde etmiş olduğunuz gelire ilişkin KDV nin ilgili firma tarafından ödenmiş olması nedeniyle şirketiniz tarafından Türkiye’de beyan edilip ödenecek bir KDV olup olmayacağı ile, hesabınıza TL olarak yatan hizmet bedelinin hizmet ihracı istisnasını etkileyip etkilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*” şeklinde açıklanmıştır. İdare ilgili özelge talebine, özetle, “*şirketiniz tarafından yurt dışı merkezli ...'a verilen hizmetin yukarıda sayılan şartları birlikte taşıması halinde ihracat istisnası kapsamında beyan edilmesi mümkün olup söz konusu hizmet bedelinin şirket hesaplarınıza Türk Lirası cinsinden yatırılması bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında beyan edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Öte yandan, bahse konu reklam gösterimlerinin Türkiye’de de yapılması halinde hizmetten yararlanma Türkiye’de gerçekleşeceğinden bu işlemin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacak*

ve KDV'ye tabi tutulacaktır.” şeklinde görüş bildirmiştir. Özelgeye göre şartları taşıması halinde yurtdışı merkezli şirkete verilen reklam hizmeti ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilecektir. Yani işlem her halükarda üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gereken bir işlemdir. Sadece istisna olması halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Dolayısıyla özelge isteyen şirket hesabına yatan paralara ilişkin elde edilen kazancın KDV'sinin 2006/112/EC konsey direktifinin 196'ncı maddesi gereği yurtdışı şirket tarafından karşılanmasının, ilgili reklam hizmeti katma değer vergisinden istisna olmadığı sürece, Türkiye’de katma değer vergisine tabi tutulmasına engel teşkil eden bir husus olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan sonra sonuç olarak yayıncı mükelleflerin reklam faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

3.2.2- Uygulama vb. Ürün Satışı Yönünden Yapılan Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1'inci maddesinde; Türkiye’de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu’nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Yayıncı mükelleflerin Google platformları üzerinden yaptıkları uygulama vb. ürün satışlarının mutad meslek çerçevesinde yapıldığında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır. Dolayısıyla satışların serbest meslek kazancı kapsamında Türkiye’de yapıldığı sürece katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir. Türkiye’de yapılmaktan maksat satış işleminin Türkiye’de

gerçekleşmesidir. Satışı yapan mükellefler ilgili satış işlemini Google Play platformu üzerinden yapmaktadır. Google Play platformunun Google'ın faaliyetleri gereğince Türkiye'de vergi mükellefi olmasına olanak tanıyan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca Google'ın işyeri kabul edilen mecra olduğu daha önceki bölümde açıklanmıştır. Dolayısıyla mükellefler satış işlemini Türkiye'de işyeri kabul edilen platform üzerinden gerçekleştirdikleri için satış işleminin Türkiye'de yapılmasından dolayı katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir. Mükelleflerin satış işlemleri sonucu elde ettikleri kazancın arızı serbest meslek kazancı çerçevesinde değerlendirilmesi durumunda ise katma değer vergisinin konusuna giren bir durum bulunmadığı izahtan varestedir.

SONUÇ

Teknolojinin gelişmesiyle ekonominin dijital platformlara kaymasının en büyük bileşenlerinden biri de Google platformları üzerinden reklam geliri elde etme ve uygulama vb. ürün satışı yapma suretiyle oluşturulan ekonomik pazardır. Gelirin sanal ortamda yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilmesi de Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde elde edilen kazançlara sınır çizilerek mükellefler tarafından ödenecek verginin belirli ve öngörülebilir olması zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Yayıncı/satıcı gerçek kişi mükelleflerin Google ile yaptıkları sözleşmeler, platformları kullanmaya başlamadan mükellefler tarafından elektronik ortamda kabul edilmeleriyle, mükelleflerin elde edecekleri gelirlerin kaynağına ışık tutması açısından öneme sahiptir. Bu durumda, uygulama vb. ürünleri platforma ücretsiz olarak yükleyen ve karşılığında reklam geliri elde etmek isteyen mükelleflere kazandıkları paralar Google Ireland Limited şirketi tarafından gönderilmekte ve gelen paralar sonucunda elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Google platformları üzerinden uygulama vb. ürün satışı yapan mükelleflere ka-

zandıkları paralar Google Payment Corporation şirketi tarafından gönderilmekte ve gelen paralar sonucunda elde edilen kazancın mükellefiyet durumuna göre serbest meslek kazancı ya da arızı serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Kazanç elde eden gerçek kişi mükelleflerin vergilendirilmesinde Google şirketi ile yaptıkları sözleşmeler doğru bir vergi mekanizması için oldukça öneme haizdir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020
- 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Aralık 2020
- 135 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Aralık 2020
- 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 21 Aralık 2020
- 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Aralık 2020
- 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Aralık 2020
- Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (www.mevzuat.gov.tr) Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020

- Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi (www.mevzuat.gov.tr) Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020
- 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 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 03.09.2014 Tarih ve 31435689-120[18-2014/1196]-101 Sayılı Özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 Sayılı Özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 18-708 Sayılı Özelge.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 07.04.2014 Tarih ve 17192610-120[ÖZG-12/243]-100 Sayılı Özelge
- 20.03.2006 Tarih ve B.07.1. GİB.0.44/4402-302/019262 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi
- 13.09.2012 Tarih ve B.07.1. GİB.4.35.16.01-120.01.02-849 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 06.09.2012 Tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 27.04.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- Beyanname Düzenleme Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. (2018).
- AKIN, E. (2016). Vergi Tekniği ve Mütalaat. Baki Kulu Yayınları. İstanbul.
- ALGANER, Y. ve YILMAZ, G. (2010). Avrupa Birliği Muktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. İstanbul.
- Google. "Google AdSense Çevrimiçi Hizmet Şartları". (<https://www.google.com/adsense/tc/2018/Turkey.html>) Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "GooglePaymentsHizmetŞartları". (https://payments.google.com/payments/apissecure/get_legal_document). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020
- EuropeanUnion. "CouncilDirective". (<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319753). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319755). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319758). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319789). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319776). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. "AdsenseYardım". (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319908). Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.

- Google. “*AdsenseYardım*”. (https://support.google.com/adsense/answer/6242051?hl=tr&ref_topic=1319944) .Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020.
- Google. “*Gizlilik ve Şartlar*”. (<https://policies.google.com/technologies/ads>). Erişim Tarihi: 10 Aralık 2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “*Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*”. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020_serbestmeslek.pdf).ErişimTarihi: 28 Aralık 2020.
- Telif Hakları Genel Müdürlüğü. “*Yazılım Sektöründe Telif Hakları*”. (<http://www.telifhaklari.gov.tr/resources/uploads/2020/06/26/yazilim-brosur.pdf>). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2020.
- Telif Hakları Genel Müdürlüğü. “*Eser Sahipleri İçin Gelir Vergisi Muafiyeti*”. (<http://www.telifhaklari.gov.tr/Eser-Sahipleri-Icin-Gelir-Vergisi-Muafiyeti>). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.
- Türk Patent ve Marka Kurumu. “*Marka Araştırma*” (https://online.turkpatent.gov.tr/trademark-search/pub/#trademark_result_detail). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2020.