

# DUYURU

**DUYURU: 21.12.2018/67**

## **İNTERNET ORTAMINDA SUNULAN REKLAM HİZMETLERİ TEVKİFAT KAPSAMINA ALINMIŞTIR**

18.12.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan **“476 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı”** ile, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, **01.01.2019 tarihinden itibaren** vergi kesintisi yapılması karara bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, 6745 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 11. maddesine 7. fıkra eklenmiş ve böylelikle gerektiği durumunda Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmak üzere, Türk vergi mevzuatına yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmişti. Söz konusu düzenlemeye göre; *“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye”* yetkili olacaktır.

Yine aynı (6745 sayılı) Kanunla, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara yapılacak olan ödemelerden kesilmesi gereken gelir ve kurumlar vergilerinin düzenlendiği, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. ve 30. maddelerine ilave bent eklenmek suretiyle, VUK’un 11/7. maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı tarafından kesinti kapsamına alınacak olan işlemlerin gelir ve kurumlar vergileri kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesine yasal zemin hazırlanmıştır.

İşbu Duyuru kapsamındaki 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı da, yukarıda belirtilen yasal yetkiye ve bu yetkiye istinaden alınan kararların tevkifat kapsamında olmasını sağlayan yukarıda belirtilen kanuni düzenlemelere dayanmaktadır.

İşbu Duyuru konusu Karar ile, Cumhurbaşkanına verilen yetki kapsamında, internet ortamında verilen reklamlarda hizmeti verenler ile bu hizmetin verilmesine aracılık edenler tevkifat kapsamına alınmış ve ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi



Kanunu'nun 15. ve 30. maddeleri dahilindeki tevkifat oranlarının belirlendiği Kararlarda yapılan düzenleme ile söz konusu hizmetlerin tabi olacağı tevkifat oranları belirlenmiştir.

Buna göre, **01.01.2019 tarihinden itibaren**, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu **hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere**;

- + Mükellef olup olmamasına bakılmaksızın **gerçek kişilere** (dar mükellef gerçek kişiler dahil) yapılacak ödemelerden %15,
- + **Dar mükellef kurumlara** yapılacak ödemelerden %15,
- + **Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlara** yapılacak ödemelerden ise %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Yukarıda yer verilen düzenleme, özellikle Türkiye'de sabit bir işyeri bulunmayan dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar yönünden hukuki olarak tartışmaya açıktır. Sözü edilen husus Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının bulunduğu ülke mukimleri açısından özel önem arz etmektedir. Zira reklam hizmeti sunulması faaliyeti Türk vergi mevzuatına göre ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilebilmesi için de, bu kişilerin Türkiye'de sabit bir yere (işyerine) sahip olmaları veya daimi temsilci bulundurmaları ve ticari faaliyetlerini söz konusu yerler / temsilciler aracılığıyla gerçekleştirmeleri gerekmektedir. İnternet siteleri ise halen geçerli mali mevzuatımıza göre sabit bir yer (işyeri) olarak görülmemektedir. Dolayısıyla, normal şartlarda, Türkiye'de sabit bir yeri veya temsilcisi olmayan dar mükellef kişilerin internet üzerinden sundukları reklam hizmetlerinden sağladıkları kazançların Türkiye'de vergilendirilmesine imkanı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılan bu düzenleme Kanunda yer alan bir yetkiye dayandığından, sözü edilen düzenlemenin Türk hukuku açısından geçerli olduğu (genel düzenlemenin istisnasını teşkil ettiği) kabul edilebilir. Dolayısıyla, Türkiye'nin doğrudan vergileme yetkisinin bulunduğu Türkiye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması imzalamamış durumda olan ülkelerin mukimleri açısından, bu düzenlemede hukuki bir sorun görünmemektedir. Türkiye, kendi mevzuatına göre, bu kişilerin Türkiye'den elde ettiği reklam gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı bir esası uygulamayı kabul edebilir. Sözü edilen uygulama kanuna dayandığı müddetçe hukuki yönden herhangi bir sorun teşkil etmez.

Ne var ki, Türkiye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları imzalamış olan diğer ülkelerde mukim kişiler açısından durum farklıdır. Zira Anayasa'nın 90. maddesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş bulunan milletlerarası anlaşmalar (ve bu kapsamda vergi anlaşmaları) normlar hiyerarşisi bakımından kanunların üzerinde olup, bunlar arasında farklılık bulunması halinde uluslararası anlaşma hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Dar mükelleflerin elde ettiği ticari kazançların vergilendirilmesi için ilgili ülkede sabit bir işyerinin bulunması koşulu bu anlaşmalarda da geçerlidir. Buna göre, sözü edilen sabit yerin veya temsilcinin bulunmadığı hallerde, dar mükellef ülkenin kendisinden yapılan ödemeler üzerinden



vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Anılan kısıtlamanın kanunlar uyarınca bertaraf edilmesi imkanı da bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, yapılan bu düzenleme Türkiye'nin ÇVÖ Anlaşması imzaladığı ülkelerin mukimi olan kişilerin taraf olduğu işlemler açısından bize göre hukuki boyutu itibariyle tartışmaya açıktır. Sözü edilen düzenlemenin yapılması sırasında, ÇVÖ Anlaşmalarında yer alan;

- ✚ Anlaşma hükümlerinin dar mükellef ülkenin alması gerekene göre daha yüksek vergi almasını engellemeyeceği,
- ✚ Bu tür durumlarda dar mükellef ülke tarafından fazladan alınan verginin ilgili yabancı ülke mukimi kişiye iadesinin sağlanmasının gerekeceği

şeklindeki ifadelerin dikkate alındığını, haksız bir vergileme varsa da söz konusu verginin (talebi durumunda) ilgili yabancı kişiye Türk Mali İdaresi tarafından iadesinin sağlanacağını tahmin ediyoruz.

Konuyla ilgili ikinci düzenlemeler tarafımızca dikkatle takip edilecek ve yayımlanmasını müteakip bilahare duyuru konusu yapılacaktır.

Saygılarımızla.

