Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi*

*Dr. Öğr. Üyesi Arif AYLUÇTARHAN***

*Emre AKIN****

ÖZET

Türkiye'de 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, dijital platformlarda verilen reklam hizmetlerine yönelik olarak yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı düzenlemesi getirilmiştir. Düzenleme bu alanda elde edilen gelirin vergilendirilmesi noktasında müspet bir düzenlemedir. Çünkü yakın geçmişin aksine artık dünyada da genel görüş, "kazancın elde edildiği yerde vergilendirilmesi" yörüngesine girmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte düzenlemenin Anayasaya aykırılık ve gelirin "elde etme" kriterinin sağlanmaması açılarından değerlendirmeye muhtaç yönleri vardır. Nitekim vergi mevzuatının gerek ulusal mevzuatı gerekse uluslararası vergi mevzuatı açısından bu alanı düzenleyen mevzuat mevcuttur. Konunun bu bütünlük içerisinde ele alınması gerekmektedir. Bu çalışma getirilen yeni düzenlemelerin bahse konu yönlerinin açıklanması ve tartışılmasına hasredilmiştir. Gerekçe ve uluslararası uygulamalar açısından etkili bir düzenleme olmakla birlikte, vergi tekniği açısından zafiyetlerin bulunduğu sonucuna varılmıştır.

* Hakemli makaledir.

** istanbul Üniversitesi

*** Vergi Müfettişi

Anahtar Kelimeler: dijital reklam, vergi sorumluluğu, vergi kesintisi, işyeri, daimi temsilci, dijital işyeri

JEL Sınıflandırması: H20, H26, H29

EVALUATION OF NEW REGULATION REGARDING DIGITAL ADVERTISING SERVICES IN TERMS OF TAXATION METHOD AND INTERNATIONAL IMPLEMENTATIONS

ABSTRACT

In Turkey, as of January 1, 2019, new regulation of withholding tax has been introduced on payments made for digital advertising services. The regulation is a positive arrangement in terms of taxation of obtained income. However, some aspects of the regulation need to be evaluated in terms of non-compliance with the constitution and not to meet the criteria of "obtaining of income". As a matter of fact, tax legislation has its

rules regulating this area both in terms of national legislation and international tax legislation. The issue should be handled in this whole. This study is devoted to explaining and discussing these aspects of the new regulation. Even though that is right action in terms of the reason of the regulation and international implementations, it is resulted there are weaknesses based on tax method.

Keywords: digital advertisement, tax responsibility, tax deduction, permanent establishment, permanent representative, agent, digital nexus

JEL Classification: H20, H26, H29

GİRİŞ

Son dönemlerde internet ortamında verilen reklamlardan elde edilen gelirlerin tüm reklam gelirleri içindeki payı dikkate alındığında bu payın çok önemli bir düzeye yükseldiği görülmektedir. Tüm dünya reklam geliri verilerinin 2011-2015 yılları arası seyrinin özetlendiği izleyen tabloda, internet ortamında verilen reklam gelirlerinin 2015 yılı itibari ile en çok gelir elde edilen televizyon reklamlarına çok yaklaştığı görülmektedir. Daha güncel veriler ışığında büyük ihtimalle internet reklam gelirlerinin televizyon reklam gelirlerini geçerek en yüksek gelir payını aldığı gözlenebilecektir.[1]

Tablo 1: Dünya'da Elde Edilen Reklam Gelirleri Yüzdeleri

	2011	2012	2013	2014	2015
internet	20,7	23,1	26,1	29,2	33,1
Dış Mekân	7,5	7,5	7,5	7,4	7,3
Radyo	7,7	7,5	7,2	7,1	6,8
Televizyon	37,1	37,2	36,5	35,9	34,4
Dergi	8,0	7,4	6,8	6,2	5,6
Günlük Gazete	18,3	16,8	15,3	13,7	12,2
Sinema	0,6	0,5	0,6	0,5	0,5

internet ortamında verilen reklam gelirlerine, elde eden yönü ile bakılacak olursa sektörde temel olarak Google ve Facebook'un baskın olduğu görülmektedir. Nitekim 2016 yılı itibari ile global reklam gelirlerinin % 55,2'si Google ve %12,3'ününFacebook tarafından elde edildiği tahmin edilmektedir. Elde edilen gelirlerin yerleşik olmayanlar bakımından vergiye tabi tutulamadığı dikkate alınacak olursa, sektörün bu gelişimi ve gelir yapısı itibari ile yeni vergi düzenlemelerine ihtiyaç duyulacağı açıktır.[2]

Bu minvalde Türkiye'de gerçekleştirilen son düzenlemelerden biri olan, internet ortamında verilen reklam hizmetleri için yapılan ödemelere yönelik getirilen vergi kesintisi düzenlemesinin; kazancın kaynağı olan ülkede vergilendirilme imkânı sağlaması sayesinde, önemli oranda gelir sağlayan ve duopol şeklinde yapılanmış bir menbadan hazineye gelir sağlanması gibi müspet yönlerinin olduğu ifade edilmelidir. Bu hususlara ek olarak bu tür bir vergilendirme, dolaysız vergilerin ağırlık kazanacağı bir vergi sistemine katkı sağlayarak daha dengeli bir vergi sisteminin meydana gelmesini destekleyecektir.[3]

Diğer yandan yapılan düzenlemelerin vergi tekniği açısından tedvin tarzı değerlendirildiğinde, önemli sakıncalar barındırdığı kanaatine varılmaktadır. Nitekim yapılan düzenlemenin normlar hiyerarşisi karşısındaki durumu, daha hususi bir şekilde ifade edilecek olursa, temel norm olarak Anayasa'ya uygunluğu konusunda tereddütler hâsıl olmaktadır. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 11/7. maddesine istinaden yapılan düzenleme gereği, vergi kesintisi yapılacak reklam gelirlerinin Türkiye'den elde edilme şartının sağlanması noktasında ülke içi ve uluslararası vergi mevzuatı açısından tevili gerekli sakıncaların olduğu mülahazasında bulunulmaktadır.

Bu çalışmanın müteakip bölümlerinde, reklam gelirlerine getirilen vergi tevkifatı düzenlemesinin Anayasa'ya uygunluğu da dahil olmak üzere vergi tekniği, ülke içi ve çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları karşısındaki durumu değerlendirilecektir. Ayrıca internet ortamında verilen reklam hizmetlerine yönelik dünya ülkeleri ve organizasyonlarında nasıl bir vergileme yöntemi tercih edildiğine dair açıklamalar yapılacaktır.

1. İNTERNET ORTAMINDA İCRA EDİLEN REKLAM HİZMETLERİNE GETİRİLEN VERGİ KESİNTİSİ

Bilindiği üzere, geçmişte Bakanlar Kurulu tara-

1 Christian Fuchs. "The Online Advertising Tax As The Foundatıon Of A Publıc Servıce Internet".(https://doi.org/10.16997/book23). Erişim tarihi: 13Şubat 2018.

2 Christian Fuchs. A.g.m.

3 Mustafa Göktuğ KAYA, Perihan Hazel KAYA The Relationship between Tax Structure and Economic Developedness: Comparison of Turkey and OECD Countries ",IJISET - International Journal of Innovative Science, Engineering & Technology, Vol. 3 Issue 7, July 2016, s 277.

4 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete.

fından yapılan düzenlemeler 2018 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılacaktır. Böylece, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergi ödevini düzenleyen 74. maddede yer almakla birlikte hudutları tayin edilen ve Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiler, Cumhurbaşkanlığı'na tevdi edilmiştir.

Bu meyanda, 19/12/2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanarak reklam hizmetlerinde yapılacak vergi tevkifatı hakkında bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenleme, verginin ekonomik amacını gerçekleştirmesi ve Avrupa Komisyonu'nun kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesinin hakkaniyete uygun olacağı kararlarını desteklemek ve bir nevi yerine getirmek mahiyetinde olduğundan gerekli ve yerinde olmakla birlikte, muhtemel ihtilafların önünün kesilmesi bakımından çeşitli yönlerden değerlendirilecektir.

1.1. Düzenlemenin Özü ve Getirdikleri

18/12/2018 tarih ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nda, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası hükümleri kapsamında bazı hizmetlerin vergi kesintisi kapsamına alınması ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu kararlarında değişiklik yapılması hakkındaki ekli Kararın yürürlüğe konulmasına, anılan kanunların mezkur maddeleri gereğince karar verilmiştir." denilmektedir.

Söz konusu Karar ekinde yapılan düzenlemeye yer verilerek vergi tevkifatı yapılacak hususlar ifade edilmiştir. Akabinde, 17 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de[4] şu açıklamalara yer verilmiştir: "Söz konusu Kararın eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4 üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca %15,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca %0,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

...

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir."

Bu açıklamalarda görüldüğü üzere, tam veya dar mükellef ayrımı yapılmadığı gibi mükellef olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat yapılacağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenlemeyle, internet ortamında reklamı hizmeti veren ve bu hizmete aracılık eden tam veya dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Tabii, ödemeyi yapanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddelerinin 1. fıkrasında sayılanlar olması tevkifat yapılmasını gerektirecektir.

Düzenlemeye ilişkin Tebliğ düzeyinde yapılan açıklamalarda hem hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden hem de hizmete aracılık edene yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı, nakden ve hesaben ödeme (faturanın hesaplara intikali) halinde ödemenin yapılacağı ve düzenlemenin uygulanma zamanı belirtilmiştir.

Bu durumda, yapılan düzenleme sonucunda tevkifat yükümlülüğünün doğması için şu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- işlem: internet ortamında reklam hizmeti verilmesi veya bu hizmete aracılık edilmesi işlemi tevkifat kapsamında alınmıştır.

- Tevkifat yapacak olanlar: Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddelerinin 1. fıkrasında sayılanlara verilen bu hizmetlere tevkifata tabi olacağından sadece bu fıkralarda sayılanların ödeme yapması halinde, tevkifat yaparak hizmeti verenlere ödeme yapacaklardır. "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler" internet ortamında reklam hizmeti verenlere ya da bu işleme aracılık edenlere ödeme yaptıkları takdirde, tevkifat yapma yükümlülükleri doğacaktır.

- Tevkifat oranı: %15 olarak tayin edilmekle birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında sayılanlara verilen bu hizmetlerde tevkif oranı %0 olarak tayin edildiğinden tam mükellef kurumlar tarafından verilen bu hizmetler için tevkifat yapılmayacaktır.

Bu ifadelerden anlaşılacağı üzere, internet ortamında reklam hizmetleri verenlere yapılacak tevkifatın dayanağı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 7. fıkrası kapsamındaki ödemeler gösterilmektedir. Bu minvalde, gösterilen asıl dayanak olarak bu hükmün Anayasa zaviyesinden değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. VERGİ KESENLERİN SORUMLUĞU KAPSAMINDA GETİRİLEN DÜZENLEME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine, 20/8/2016 tarih ve 6745 sayılı Kanun'un 9 maddesi ile 7. fıkra eklenmiştir. Söz konusu fıkradaki Bakanlar Kurulu ifadesi, Anayasa değişikliği ile birlikte 09/07/2018 tarihinde 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanı olarak değiştirilmiştir.

ilgili 7. fıkra şu şekilde düzenlenmiştir: "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 nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir."

Bu fıkra ile Cumhurbaşkanı'na vergi kesintisi yapma/yapılma zorunluluğu getirme veya kesinti oranı belirleme yetkisi verilmiştir. Anayasa değişikliğinden önce bu yetki Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Dolayısıyla, yetkinin verildiği makamdan ziyade kanunun tedvin şekli önem arz etmektedir.

Yukarıdaki fıkrada yer alan, "ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına" ifadesi ile vergi kesintisi alanında önemli bir yetki, Cumhurbaşkanlığı'na verilmektedir. Böylece, vergi kanunlarının konusuna girmediğinden mükellef olmayanlardan dahi tevkifat yapılabilme imkanı doğmaktadır. Bu durum karşılaştırmalı ve mevzuat temelinde aşağıda mütalaa edilecektir.

Bununla birlikte, gelir ve kurumlar vergisindeki tevkifat hükümlerini düzenleyen ilgili maddelere(GVK madde 94; KVK madde 15, 30) de "Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden." hükmü eklenerek bu madde kapsamında da tevkifat yapılacağı düzenlenmiştir.

2.1. Düzenlemenin Amir Norm Olarak Anayasaya Uygunluğu Meselesi

T.C. Anayasası'nın **"Vergi ödevi"** başlıklı 73. maddesinde, "... Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler ile vergi ve benzeri yükümlülüklerin nasıl konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceği tayin edilmiştir. Yine Anayasa'nın 11. maddesinde yer alan "Kanunlar Anayasaya aykırı

olamaz." hükmü fehvasınca, kanunlar Anayasa uygun tanzim edilecektir.

Mezkur 73. maddede, verginin kanuniliği ilkesinin tezahürü olarak belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri vücut bulmaktadır. Bu hüküm, vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanundan başka bir norm ile düzenlenemeyeceğini tayin etmiş olup ancak oranlar mevzuunda kanunlarda belirtilen sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilecektir.

Bu minvalde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen 7. fıkra, mükellef olmayanlara dahi tevkifat zorunluluğu getirme yetkisini yasama merci dışında bir makama vermektedir.

Burada tevkifatın vergisel yükümlülük olup olmadığı tartışılmalıdır. Vergi tevkifatı felsefe olarak kaynakta vergileme yoluyla kolay, çabuk ve güvenilir mekanizmalar ile verginin konusuna giren kişileri vergileme yöntemidir. Dolayısıyla, vergi tevkifatı beyan usulü gibi bir vergileme yöntemidir.

Kaldı ki, tevkifat, Fransız ve Alman vergi sisteminden Türk Vergi Sistemi'ne girmiş Avrupa'da uygulanan bir yöntem olarak ingilizce stopagge kelimesine mukabil vergiye tabi tutulanları beyanname ile tespit etmek yerine tevkifat ile vergilendirmektir.[5]

Diğer yandan, vergi tevkifatının Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, gelir vergisine mahsuben; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde kurumlar vergisine mahsuben yapılacağı zikredilmektedir. Mezkur maddelerde, bu şekilde bir ifade kullanılmasa dahi, tevkifatın gelir veya kurumlar vergisine mahsuben yapıldığı tabiidir. Ancak kanun koyucunun bu hususu hassaten zikretmesi, tevkifatın bir vergi güvenlik müessesi ve erken tahsil yöntemi olduğunu; tevkifatın gelir üzerinden alınan vergilere tabi olan mükelleflerin asıl vergisine mahsuben alındığını vurgulamak amacıyladır.

Tevkifat, tevkifatı yapan açısından bir yükümlülükten ziyade bir sorumluluktur. Çünkü tevkifatı yapana bir yük yüklemeyip; vergi idaresinin mükellefi takibi noktasında tanıdığı ve sorduğu taraf olarak "sorumludur."

Bu nedenle, vergi tevkifatının vergi tahsilatındaki bir yöntem olma özelliğinin ötesinde felsefesine ve vergi tekniğine aykırı olarak tevkifat yapılan için vergisel yükümlülük getirecek şekilde düzenlenmesi mümkün değildir.

Ayrıca, vergi tevkifatının bu mevzu ötesinde ve bahsettiğimiz sınırları aşacak şekilde tanzim edilmesi halinde, yapılan düzenleme vergi tevkifatı düzenlemesi değil; vergisel yükümlülük getirmek olacaktır.

Yine hem Gelir hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, belli gelirleri belli şartlarla elde edenlerin mükellef olacağı; böylece verginin konusuna gireceği belirtilmektedir. Örneğin, yedi gelir unsurunu elde etmeyen bir gerçek kişi gelir vergisi mükellefi olmayacağı gibi; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan veya bulunsa dahi bunlar aracılığıyla ticari kazanç elde etmeyen bir kurum, dar mükellef kurum olamayacaktır. Bu doğrultuda, vergisel yükümlülükler kanunla konulurken mükellefler de açık bir şekilde belirtilmiştir. Aksi takdirde, mükellef unvanına haiz olmayacak kişilerin verginin konusuna girdiğinden bahsedilmeyecektir.[6]

Bu minvalde, kanunlardaki esasları taşımadığından verginin konusuna girmeyen ve dolayısıyla vergi mükellefi olmayanların vergi yüküne tabi tutulması mümkün olmayacaktır. Ancak bu husus, kanunla konulduğunda mümkün olacaktır. Çünkü,Anayasanın 73. maddesindeki amir hüküm gereği vergisel yükümlülük ihdas etmek sadece kanunla yapılabilir.

Ancak 213 sayılı VUK'un 11/7. maddesi, "ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasınabakılmaksızın" vergi tevkifatı yapılması zorunluluğu getirme yetkisini kanun dışında bir makama tevdi etmiştir. Bu şekilde bir tedvin tarzı, yukarıda açıklanan sebeplerle Anayasa'nın 73. maddesine uygun düşmemektedir. Ödeme yapılan kişiler geliri elde eden kişiler olduğundan gelir veya kurumlar vergisi kanunun konusuna girip girmediğine bakılmalıdır. Çünkü verginin konusuna girmediğinden mütevellit mükellef sıfatına haiz olmayan şahısların kanuni düzenleme dışında mükellef sıfatı yüklenerek verginin konusuna dahil edilmesi ve böylece vergisel yükümlülük altına sokulması, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir.

---

5 EmreAkın,Vergi Tekniği ve Mütalaat. Şubat/2016: istanbul. s.8.

6 Hatta, Türk vergi kanunları, verginin konusunu, "Mevzuu" ya da "Konu" başlıkları ile ihdas etmiştir. Mevzuun da konumanasına geldiği gözönünde bulundurulduğunda, Anayasanın 73. maddesinde, vergisel yükümlülüklerin kanunla "koyulur" yerine "konu"lur tabirini kullanması tesadüf olmasa gerektir. Konulurifadesiilevergininkonusununkanunladüzenleneceğinoktasındakihassasiyetgösterilmişolabilir.

Bir diğer husus olarak da, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddesine, VUK'un 11/7. maddesi kapsamındaki ödemelerden tevkifat yapılacağının ilave edilmesi, bu yükümlülüğü kanuni kılmamaktadır. Çünkü vergi tevkifatı başlıklı ilgili maddeler, Vergi Usul Kanunu'nun 11/7. maddesine atıf yaparken bu kanunda belli ve öngörülebilir bir ifade bulunmamaktadır. Bu madde de, atfı Cumhurbaşkanlığınca yapılacak düzenlemelere bağlamıştır. Bu nedenle, öngörülebilir ve belirli olmayan bir hükmün kanuniliği sağladığını söylemek güçtür.[7]

Dolayısıyla, 213 sayılı VUK'un 11. maddesinin 7. fıkrasında yer alan, "ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına" ifadesi ilga edilmelidir. Vergi tevkifatı, vergisel yükümlülük ihdas etme aracı olarak kullanılamayacağı; sadece verginin konusuna giren, mükellef olabilecek tarafların gelir veya kurumlar vergisine mahsuben vergisini tahsil etme aracı olarak kullanılabileceği için bu ifade vergi tekniğine uygun düşmemektedir.

2.2. Tevkifat Zorunluluğu Getirilen işlemin Verginin Konusuna Girmesi

Yukarıdaki başlıkta açıklandığı üzere, Anayasa'nın 73. maddesi ile vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma ve kaldırılma yetkisi yasama organına verilmiştir. Cumhurbaşkanına ise, muaflık, istisna, indirim ve oranlarda kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği zikredilmiştir. Böylece, Anayasa, Cumhurbaşkanlığı makamına verilecek değişiklik yapma yetkisini, kanun çıkarma yetkisi vasıtası ile parlamentoya vermiş olmaktadır. Kanun eli ile bu yetki Cumhurbaşkanına tevdi edilebilecektir.

Vergi kanunları da, örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28., 29., 33. maddesinde olduğu gibi, kanun maddelerinde belirtilen sınırlar dahilinde oranlarda değişiklik yapma veya indirim hakkının kullanılması noktasında Cumhurbaşkanı'na(Anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulu) yetki vermiştir.

Bu durumda değerlendirilmesi gereken diğer bir mesele, Cumhurbaşkanlığı makamınca vergi tevkifatı getirilen husus, vergi kanunlarının konusuna giriyor ise Anayasa'ya aykırılık teşkil edip etmeyeceğidir.

Yukarıda bahsedildiği üzere, vergi tevkifatı bir yükümlülük olmayıp bir tahsil yöntemi olmakla birlikte, normal vade tarihlerinden evvel tevkifat nedeniyle ödeme zorunluluğuna bağlanması halinde bir yükümlülük halini alacaktır. Örneğin, kanunda tevkifat düzenlenmeyen bir gelir vergisi mükellefi, Mart-Temmuz aylarında vergisini ödeyecek iken tevkifat zorunluluğuna tabi tutulması halinde, ödeme gücündeki dönemsel artış aylık ya da üç aylık dönemlerle yapılan tevkifat sebebiyle azalacaktır. Bir başka deyişle, elde edeceği gelir yılsonunda aynı olsa da dönemler itibariyle fiilen daha az olacağından bu durumun vergisel yükümlülük haline dönüşmesi mümkündür.

Bu nedenle de, farklı yorumlar yapılabilecek olsa da, kanaatimizce, vergi kanunlarında hüküm olarak tevkifat zorunluluğu şeklinde düzenlenmeyen kesintiler, Anayasa'da yer alan vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyecektir.

Diğer bir yorum olarak da, tevkifata tabi tutulacak olan kişilerin vergi mükellefi olmasından mütevellit, vergi yükümlülüğü kanunla düzenlenmiş olup tevkifat yönteminin tayin edilmesi, ayrı bir yükümlülük getirme olmayıp sadece yöntem belirleme olduğu da düşünülebilir. Ancak bu yorum minvalindeki tedvin tarzı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında benimsenmediği gibi Katma Değer[8] ve Özel Tüketim[9] Vergisi Kanunlarında da benimsenmemiştir. Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarının ilgili maddelerine "vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödemesinden sorumlu tutabilir" demek suretiyle verginin konusuna giren işlemlerin ancak tevkifata tabi olabileceği anlaşılmakta olup bu husus mezkur kanunları açıklayan Genel Tebliğlerde de, verginin konusuna girmeyen işlemlerden tevkifat yapılamayacağı şeklindeki açıklamaları ile muhkemleştirilmiştir.

Sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, tevkifata tabi tutulacakları değil; ancak tevkifat yapmakla yükümlü olanları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na[10] verilmiştir. Zaten bu durumda da, gelir itibariyle tevkifata tabi tutulma

7 Benzer bir ifade de, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde yer almakta ve yetki Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Ancak bu yetki sadece verginin konusuna giren mükellefler nezdinde uygulandığından bir vergi tahsil usulü olma özelliğini korumaktadır. Bu nedenle vergi tekniğine aykırı değildir. Dolayısıyla buradaki asıl fark, mükellef olmasa bile yükümlülük getirilme ihtimalidir.

8 Madde 9.

9 Madde 4.

durumu kanunla belirlenmiş olduğundan ayrıca bir yükümlülük getirme söz konusu olmayacaktır.

Hatta istisna hükümlerini düzenleyen maddelerde, "tevkifata şumülü yoktur." ifadesinin ihdas edilmesi de bu sebeptendir. istisna ile verginin konusuna çıkarılan bir işlemin tevkifata tabi tutulmasının mümkün olmadığı anlaşıldığından ve kabul edildiğinden tevkifat yapılmasını sağlamak adına böyle bir hükme ihtiyaç vardır. Çünkü ancak böyle vergisel bir yükümlülük kanuni olacaktır.

Bu mülahazalar sonucunda, verginin konusuna girmediği halde, VUK'un 11/7. maddesi dayanak alınarak Cumhurbaşkanlığınca getirilen tevkifat zorunluluğuna tabi işlemin verginin konusuna girmemesi halinde, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık husule geleceğinden Anayasa'nın 73. maddesine uygun düşmeyecektir. Ancak, bu durum verginin konusuna giren bir işlem üzerinden yapıldığında farklı yorumlara açık olmakla ve aşağıda açıklanacağı üzere, kanun sistematiğine uygun düşmeyecek olsa da, kesin olarak Anayasa›nın 73. maddesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilemeyecektir. Ancak "mükellef olup olmadığına bakılmaksızın" ifadesi ile verginin konusuna girmeyen bir işlem kastedildiğinden bu ifadenin değiştirilmesi gerekir.

2.3. Vergi Kanunlarındaki Benzer Durumların Karşılaştırılması

Bu duruma benzer olmakla birlikte, kanunilik ilkesini ihlal etmeyip kanun sistematiğine aykırı bazı hükümler vergi kanunlarında yer almaktadır. Vergi tekniği açısından geçmiş dönemlerde nadiren de olsa tedvin zafiyeti olarak anılabilecek hususlar var olmakla birlikte, kanuni düzenlemeyle belli ve sarih şekilde yapılan düzenlemelerdir. Bunlar, GVK'nın geçici 67. maddesi ile 94/5. maddesi olarak gösterilebilir.

2.3.1. Mükellef Olmayanlara Tevkifat Uygulamasının Örneği: Geçici 67. Madde

Vergi kanunlarında tevkifat uygulaması, vergiye tabi olup da tahsilini önceden ve güvenilir bir şekilde sağlamak adına geliştirilen bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Özellikli bazı durumlarda ise, tek aşamada vergilendirilerek beyanname verilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi bu saikle ihdas edilmiştir. Söz konusu maddede, tevkifat yoluyla vergilendirilecek kazançlar belirtilerek ticari kazanç dışındaki ilgili gelir sahiplerinin beyanname vermeyeceği düzenlenmiştir.

Buradan anlaşılacağı üzere, tevkifat yapılacak işlemler ve kişiler kanun hükmüyle belirlenmiştir. Başka bir otoriteye tevkifat zorunluluğunun tanzim edilmesi bırakılmamıştır. Yine Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen kanunun belirlediği hadler içerisinde kalmak şartıyla oranlarda yapılacak değişiklik yetkisi, geçici 67. madde kapsamında da Cumhurbaşkanı'na bırakılmıştır. Mezkur madde kapsamındaki yetki, Anayasa'ya uygun olaraktevkifat oranlarının kanunda belli sınırlar çerçevesinde değiştirilmesinden başka bir şey değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer verilen tevkifata tabi gelirlerin neredeyse tamamı, menkul sermaye iratları ve değer artış kazançları nev'inden mezkur Kanun'un 2. maddesindeki gelir unsurlarından teşekkül etmektedir. Bu nedenle, ayrı bir tevkif usulü belirleyen geçici 67. maddedeki işlemler, verginin konusu kapsamındadır. Ancak yine de, söz konusu gelirlerden GVK'nın 2. maddesindeki gelir unsurlarına şamil olmayan bir gelir mevcut olsaydı da, tevkifat düzenlemesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu söylenmezdi. Çünkü bu durumda vergisel yükümlülükler getiren düzenleyici işlem kanunla yapılmakta ve açıkça belli edilmektedir.

Bu nedenle, böyle bir durum husule gelmesi halinde, kanun sistematiği açısından uygun olmadığı ortaya koyulması gerekmekle birlikte, verginin kanuniliği ilkesine uymadığından bahisle Anayasa'ya aykırılığından söz edilemeyecektir.

Diğer yandan, GVK'nın geçici 67. maddesinde, "5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez." hükmü yer almaktadır.

Bu madde ile gelir sahibinin vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasının tevkifatı etkilemeyeceği, mükellefiyeti bulunmasa dahi tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir. Her ne kadar kanun hükmünde vergi mükellefi yerine vergi mükellefiyeti

10 275 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, aile hekimlerine 94. maddede sayılan gelirleri ödedikleri sırada tevkifat yapma zorunluluğu getirilmiştir. Görüldüğü ve mezkur Tebliğ'den anlaşılacağı üzere, aile hekimleri, hizmet erbabı gibi ücretli ya da serbest meslek işleri dolayısıyla 94. Maddede tevkifata tabi işler için ödedikleri paralar için tevkifat yapacaklardır. Böylece, tevkifata tabi işleme değil; tevkifat yapmakla yükümlü olan belirlenmiş olmaktadır.

tabirini kullansa da aynı manaya geldiği ve aynı saikle kullanıldığı kabul edilmelidir. Mükellefiyet tabiri, uygulamada Otomasyonlu Vergi Daireleri işlem Yönergesi'nden dolayı mükellef kaydı veya mükellefin vergi dairesindeki kayıtları olarak kullanılsa da, Vergi Usul Kanunu sistematiği ve maddelerdeki lafızlara bakıldığında vergi mükellefiyetinin vergi mükellefini kastettiği görülecektir. Çünkü, Otomasyonlu Vergi Daireleri işlem Yönergesi idarenin iç işleyişine yönelik kurallar manzumesi olduğundan kavramların ayrıştırılmasına mahal vermemektedir.

Bu minvalde, söz konusu hükümdeki "vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması," ifadesi ile mükellef sıfatına haiz olmayacak olanların yani verginin konusuna girmeyenlerin dahi tevkifata tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bu hükmün verginin kanuniliğine aykırılık teşkil ettiğinden söz edilemez. Geçici 67. maddede, tevkifat, vergi mükellefi olmayanlar(verginin konusuna girmeyenler) için tevkifat felsefesinden ziyade, yukarıda açıklanan durumdan farklı olarak vergi yükümlülüğü halini alacaktır. Ancak maddede hangi gelirlerin yükümlülük mesabesinde tevkifat ile vergilendirileceği açık ve belli bir şekilde zikredildiğinden ve bu düzenleme bir kanun ile yapıldığından Anayasa'nın 73. maddesine uygundur.

Tabii ki, gelir vergisine müteallik bir konuyu, gelir vergisinin konusunu tanzim eden 1. ve 2. maddelerde düzenlemek yerine geçici bir maddede düzenlemek vergi tekniğine aykırıdır. Ancak, bu yükümlülüğün geçici süreyle kısıtlı olması amaçlandığından böyle bir düzenleme söz konusu olmuş olabilir. Buna rağmen sistematiğe aykırılık kanuniliğe aykırılık demek değildir.

2.3.2. Dernek ve Vakıfların Tevkifata Tabi Tutulması

"Gerçek kişi" ifadesi, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nda doğrudan tanımlanmamakla birlikte Medeni Kanun'un Gerçek Kişiler kısmında yer alan 8. maddesinde, "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler." ifadesine yer verilerek dolaylı olarak tanımlamaya gidilmiştir. Dolayısıyla tüm insanların gerçek kişi olarak değerlendirileceği belirtilmiş; Gelir Vergisi Kanunu'nda da bireylerin gelirleri hedef tutulmuştur.[11]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre, maddede belirtilenler aşağıdaki ödemeleri yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar:

"5. ...

b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,"

Dolayısıyla yukarıdaki madde metninde de görüleceği üzere, Vakıflara ve Derneklere ait gayrimenkullere ait bazı gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemelerde gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu kuruluşlar hukuk sistemi içinde bilinen gerçek kişi kavramı içinde kabul edilmese de kanun koyucu gelir vergisi açısından bu kuruluşları da gerçek kişi kavramı içine dahil etmiştir.[12]

Bu nedenle vakıf, dernek ve bazı yabancı kuruluşların gayrimenkul kiralamaları karşılığında elde edecekleri gelirler açısından bu kuruluşlar gerçek kişi kapsamında değerlendirilecek olup 94. maddede belirtilenler tarafından kira ödemesi yapıldığı takdirde dernek, vakıf ve bazı yabancı kuruluşların gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılacaktır. Böylece gerçek kişi ifadesi ile kastedilmek istenen çerçeveye dernek, vakıf ve bazı yabancı kuruluşlar bu hususla sınırlı olmak üzere dahil edilmiştir.[13]

Yine GVK'nın 94. maddesinin 7, 8, 9, 14. bentlerinde, "7- 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)" ifadesi yer almaktadır.

Parantez içi hüküm 4369 sayılı Kanun ile ilgili bentlere eklenmiştir. Bu kanun gerekçesinde de, "Gerçekte modern vergi sistemlerinde demek ve vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle vergi mükellefi

11 AKIN.a.g.e., s. 11.

12 AKIN .a.g.e.,s. 12.

13 Dernek ve vakıfların tevkifata tabi tutulmaması halinde, iktisadi işletme oluşması durumu kapsamında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 2. maddesi de göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak konuyu doğrudan ilgilendirmediğinden açıklanmamıştır. Ayrıntılı açıklama için bknz. AKIN .a.g.e., s. 11-15.

olmaları gerekmektedir, ancak, ülkemizin dernek ve vakıf geleneği, ekonomik ve sosyal koşullar, büyük küçük binlerce dernek ve vakfın üstlenmiş oldukları fonksiyonlar dikkate alınarak bunların vergi mükellefi olmamaları durumu korunmuş, buna karşılık defter ve belge düzeninin sağlıklı olarak işlemesi, malî disiplininin sağlanması açısından yararlı olacağı düşünülerek, dernek ve vakıfların gelirleri üzerinden stopaj yapmaları zorunluluğu getirilmiştir. "Burada görüldüğü üzere, gerçek kişi olmasa da gelir vergisi kanunu uygulamasında gerçek kişi kabul edilenler sayılmıştır.

Bu minvalde, gerçek kişi tanımına girmese de Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağına dair düzenleme bulunan kuruluşlar gelir vergisi kanunu uygulamasında tevkifatla sınırlı olarak gerçek kişi kabul edilecektir. Yani dernek ve vakıfların taşınmaz kira geliri, mevduat faizi ve tahvil faizi vb. gelirleri üzerinden tevkifat yapılacaktır. Gerekçede de bu durum "mükellef olmamaları gerekir, ancak tevkifat yapılması gerekir." şeklinde açıklanmıştır. Bu durumda, örneğin kamuya yararlı dernek için 94/7. madde kapsamında mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılamayacağından bu gelir açısından gerçek kişi kabul edilmese de; kira gelirleri üzerinden 94/5. madde kapsamında tevkifat yapılacağı için bu gelir açısından gerçek kişi olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla mükellef olmadıkları için gerçek kişi kabul edilmeyecek; ancak tevkifatla sınırlı olarak gerçek kişi kapsamında mütalaa edilecektir.[14]

Nihayetinde, dernek ve vakıflar, Medeni Kanun'da belirtilen gerçek kişi tanımı içerisinde girmese de, Gelir Vergisi Kanunu maddeleri ile gerçek kişi mahiyetinde kabul edilerek gelir vergisi mükellefi sayılmıştır. Bu durumda, kanunda açıkça zikredildiğinden verginin konusu dahlinde değerlendirilmesinde bir beis yoktur.

Yani eğer bir vergi kanunu,ahkamı belli edecek şekilde hükümler vazediyorsa, kanunilik ilkesi içerisinde hareket ediyor demektir.

2.4. Sistematik Açısından Vergi Tekniği Yaklaşımı

Vergi tekniği kavramının temellerinden olan kanun sistematiği, vergi kanunlarının uygulanmasını yorum metotları minvalinde etkilediğinden ayrıca değerlendirilmeye muhtaçtır. Sistematik, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesiyle sadır olan sistematik ve amaçsal yorum olarak vergi hukukunda vücut bulan "hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı" veçhiyle mevzuatın uygulanmasına doğrudan temas etmektedir.

Bu minvalde, vergi tevkifatı yapılma zorunluluğu getirilmesi, kaldırılması, oranların tayin edilmesi hususundaki düzenlemeler her ilgili kanunda ilgili madde başlıkları altında tanzim edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda 94. madde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 15 ve 30. maddeler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 9. madde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda 4. maddeler vergi kesintisi ya da vergi sorumlusu başlıkları ile düzenlenmiş olup vergi kesintisi hususundaki ahkam ve esaslar mezkur maddelerde yer almaktadır.

Örneğin tevkifat oranının Cumhurbaşkanı tarafından değiştirilecek sınırları, tevkifat yapmaya zorunlu olanları belirleme, bazı usul ve esasları belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı›na ait olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla, vergi tevkifatı ile ilgili hususlar kendi kanununun ilgili maddesinde düzenlenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11. maddesi, vergi kesintisi halinde idare tarafından muhatap alınacak tarafa ait usul ve esasları düzenlemeye yöneliktir. Kaldı ki, söz konusu madde, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Sorumluluğu" başlıklı ikinci Bölümü'nde yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu, adında da yer aldığı üzere, bir usul kanunu olmakla birlikte vergi hukukunun temellerini ve ahkamını ihdas eden genel bir kanundur. Vergi Usul Kanunu'nda mezkur maddeden başka, bu şekilde uzun ve ayrıntılı yetki veren bir madde daha bulunmamaktadır. Kanun'da yer alan Cumhurbaşkanlığı yetkisinde olan düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nda başka yerde düzenlenmeyen vergi hukukunun temel usul ahkamına ait hükümleri ihtiva etmektedir. Örneğin enflasyon düzeltmesine ilişkin hadler ve yeniden değerleme oranı gibi doğrudan Vergi Usul Kanunu'nda ihdas edilen hususlardır.

Buna rağmen, vergi tevkifatını düzenleyen GVK'nın 94; KVK'nın 15 ve 30. maddelerine, VUK'un 11/7. maddesi kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağına dair hüküm eklenmesi yerine VUK'un 11/7. maddesindeki ifade vergi tevkifatını düzenleyen ilgili maddelerde tanzim edilmeliydi. Çünkü, usul kanunları genel nitelikte olup

14 AKIN .a.g.e.,s. 14-15.

özel vergi kanunlarını düzenleyemezler. Ayrıca, VUK'un 11/7. maddesindeki söz konusu tevkifatı düzenleme yetkisi, sorumluluğa dair usul ve esası değil; vergi tevkifatını vazetmektedir.

Bu meyanda, usul ahkamı ve kendi özel kanunlarında belirtilen mimari dışında ayrıntılı açıklamalara yer vererek Vergi Usul Kanunu›nun 11. maddesinde, vergi tevkifatı zorunluluğuna dair hüküm ihdas etmek vergi tekniği zemininde sistematiği desteklememektedir.

3. iNTERNETTE REKLAM HiZMETLERi VERENLERE GETiRiLEN VERGi KESiNTiSiNiN UYGULAMASI

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere tevkifat zorunluluğu getirilen ödemenin ilgili olduğu gelirin, verginin konusuna girmesi gerekmektedir. Kanunun konusuna girmeyen ve elde edilme şartının (vergiyi doğuran olay) sağlanmadığı gelir için nihai vergilendirme yapılamayacağı gibi bu gelirlere dair tevkifat şeklindeki vergi güvenliği müessesesi de işletilemez. Nitekim gerek gelir vergisi kanunu gerekse kurumlar vergisi kanunun da tevkif edilen verginin nihai olarak hesaplanan vergiden mahsubuna ilişkin hükümler mevcuttur.

Diğer yandan 213 sayılı VUK'un 11/7. maddesi, "ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına" bakılmaksızın vergi tevkifatı yapılması zorunluluğu getirme yetkisini Cumhurbaşkanı'na vermiştir. Bununla birlikte düzenlemenin gelirin elde edilmesi hususunda hem ulusal hem de uluslararası vergi mevzuatı yönünden uygulamasında belirsizlik yaratacağı açıktır. Bu husus izleyen iki bölümde izah edilecektir.

3.1. Dar Mükellefiyet Kapsamında Türkiye'den Elde Edilen Reklam Gelirinin Gelir Unsuru Niteliği ve Türk Vergi Mevzuatı Değerlendirmesi

Gelir üzerinden alınan vergilerin (Gelir ve Kurumlar Vergisi) kanun hükümleri gereği gerek dar mükellef gerçek kişilerin gerekse dar mükellef kurumların ancak Türkiye'de elde ettikleri gelirleri Türkiye'de vergilendirileceklerdir.[15] Bu kişilerin Türkiye'den ticari kazanç elde etmiş olmaları için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak Türkiye'de iş yerleri olmasıveya Türkiye'de daimî temsilci bulundurmalarıve ticari kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda "işyeri ve Daimi Temsilci" aşağıdaki ifadelerle tanımlanmıştır.[16]

"7'nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur.

Aynı maddede yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. (202 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen bent) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesinde,"işyeri" aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

"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."

Bu mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde iç mevzuat düzenlemelerimize göre, faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan fiziksel nitelikteki, işyeri veya daimi temsilci mevcut olmadıkça ve ticari kazanç

15 GVK Madde 7, KVK Madde 3.

16 GVK Madde 8

bu vasıtalar ile elde edilmedikçe dar mükellefler için vergilendirilecek bir ticari kazanç söz konusu olmayacaktır. internet üzerinden reklam hizmeti verilmesi faaliyeti de yapısı itibari ile kaçınılmaz olarak ticari bir faaliyet olarak değerlendirilecektir. Ancak elde edecek dar mükellefler için Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci bulundurulmadıkça ve ticari kazanç bu vasıtalar ile elde edilmedikçe gelirin elde edildiğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, söz konusu kazançlar verginin konusuna girmeyecek ve elde edenler mükellef olamayacaktır.

Diğer taraftan son dönemde iç mevzuat açısından internetin işyeri olarak dikkate alınması yolunda bazı idari yorumlar ile karşılaşılmakla birlikte mevcut kanuni düzenlemeler karşısında bu yolda bir yorumun yapılmasının doğru olmayacağı ifade edilebilir.[17] Söz konusu yorumlar, ülke içi uygulamalar açısından kabul edilebilir olsa da, uluslararası düzenlemeler ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları nedeniyle internet sitesi ya da platformu gibi mecralar işyeri olarak hem ulusal hem de uluslararası meyanda kabul edilmemektedir.

3.2. Konuya ilişkin Uluslararası Vergi Mevzuatı değerlendirilmesi

Uluslararası karşılaştırmalı bir bakış açısı ile bakıldığında ülke ölçeklerinde yerleşik olmayanların vergilendirilmesinin mülkilik (hükümranlık) ilkesi doğrultusunda yapıldığı dolayısı ile kaynak ülke vergilendirilmesinin özellikle OECD ülkesi olmayan ülkelerde çok önemli olduğu ifade edilmektedir.[18]

Diğer taraftan ikinci dünya savaşından sonra ortaya çıkan anlayış sonucu, uluslararası ekonomik faaliyetlere yönelik olarak piyasa mekanizmasının çalışmasının dışında ortaya çıkarılan engellerin aşılması hedeflenmiştir. Bu minvalde ülkelerin farklı vergilendirme haklarına itibar edilmekle birlikte ortaya çıkan çifte vergilendirme durumlarının da önüne geçilmeye çalışılmıştır. Esasen bu kapsamda ilk çalışmalar birinci dünya savaşından sonra başlamış olmakla beraber Milletler Cemiyeti(Bileşmiş Milletler) çatısı altında 1928'de oluşturulan örnek anlaşma geniş bir kabul görmemiştir. ikinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın yeniden imarı ve bütünleşmesi amacı ile kurulan OECD bünyesinde ikili anlaşmalara çerçeve olabilecek bir anlaşma modeli 1963'de oluşturulmuştur. Daha sonra bu anlaşma içeriğinin çok da değiştirilmeden oluşturulan başka versiyonu şeklinde Birleşmiş Milletler Örnek Vergi Anlaşması, gelişmekte olan ülkeleri korumak amacı ile kabul edilmiştir. Çifte vergilendirme anlaşmasının temel yaklaşımı elde edilen tüm gelirlerin yerleşim yeri ülkesinde vergilendirilmesi olmakla beraber, anlaşma kapsamında kaynak ülkeye de sınırlı vergilendirme hakkı tanınmaktadır.[19]

Türkiye'nin de taraf olduğu OECD Çifte Vergilendirme Model Antlaşmasının 5. ve 7.maddeleri aşağıdaki gibidir.[20] Anlaşma metnin de daha sonra bazı değişikler yapılmış olmasına karşın vergilendirmenin temel yönelimine ve bu çalışmanın konusunu teşkil eden dijital reklam gelirlerinin vergilendirilmesinin değerlendirilmesine etki edecek bir değişiklik söz konusu değildir.

Aşağıda model anlaşma metninde yer alan şekli ile önce 5. maddeye yer verilmiştir. ilgili ülkelerle karşılıklı imzalanan anlaşmalarda küçük de olsa farklılıklar söz konusu olabilecektir. Madde kapsamında işyeri mefhumunun sınırları belirgin bir biçimde ortaya konmuştur.

"MADDE 5 iŞYERi

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "işyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) yönetim yeri; b) şube; c) büro; d) fabrika; e)

17 Çeşitli özelge şeklindeki görüş açıklamalarında bu meyanda yorumlar mevcuttur. "Bu nedenle, internet üzerinden satış faaliyetinin işinizin organizasyonunu internet üzerinden yapmanız durumunda kullanmış olduğunuz site iş yeri olarak nitelendirileceğinden esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır." (Gelir idaresi Başkanlığı istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/04/2012 tarih ve B.07.1.GiB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelgesi), "...Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup söz konusu sitenin yüklendiği veya bu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun diğer Akit Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Akit Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Dolayısıyla ingiltere mukimi kişinin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir."(Gelir idaresi Başkanlığı istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/12/2011 tarih ve B.07.1.GiB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelgesi), "...Buna göre, sahip oldukları internet sitelerinde ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olmaları ve verdikleri hizmet karşılığı elde ettikleri tutarlar için fatura düzenlemeleri gerekmektedir."(Gelir idaresi Başkanlığı istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/07/2011 tarih ve B.07.1.GiB.4.34.16.01-GVK 94-885 sayılı özelgesi)

18 Victor Thuronyi, Comparatıve Tax Law, Kluwer Law International, 2003. s. 294-295.

19 Ersin Nazalı, Uluslararası Vergi Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015. s. 58-70.

20 Gelir idaresi Başkanlığı " http://www.gib.gov.tr /sites/default/files/fileadmin/ user_upload/ Mevzuat_ Dislliskiler /OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf). Erişim tarihi: 15 Şubat 2018.

atölye ve f) maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

3. Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur.

4. Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

f) işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ila e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.

5. 1'inci ve 2'nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir kişi 6'ncı paragrafın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4'üncü paragrafta bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere işyeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.

6. Bir teşebbüs, bir Akit Devlette işlerini, yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Akit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticari faaliyette bulunan (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse, bu şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır."

Model anlaşma metninin 7.maddesinde ticari kazançların vergilendirilmesi işyeri kavramına atıf yapılarak düzenlenmiştir.

"MADDE 7

TiCARi KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1'inci fıkrada bahsedilen işyerine her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır.

3. 2'nci fıkraya uygun olarak bir Akit Devlet, Akit Devletlerden birinde bulunan bir teşebbüsün işyerine atfedilebilir kazançlarda düzeltme yaptığı ve bunun neticesinde de teşebbüsün diğer Devlette vergiye tabi tutulan kazançları üzerinden vergi aldığı durumda, diğer Devlet bu kazançlarda çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli olduğu ölçüde, söz konusu kazançlara uygulanan vergi miktarında uygun bir düzeltme yapacaktır. Bu düzeltme belirlenirken, gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

4. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığında, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir."

Bu düzenlemelerin ifade ettiği yaklaşım ticari kazançların temel olarak mukim ülkede (residence state) vergilendirilmesidir. Bununla birlikte diğer kaynak ülkede (source state) işyeri vasıtası ile faaliyet icra edilmesi halinde, kaynak ülke bu işyerine atfedilen kazançla sınırlı olmak üzere vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Yerleşik olmayanlar (dar mükellef) için işyeri (permanent establishment) (müesses yapı) kaynak ülkede vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemektedir. Kaynak ülkede devamlı olarak akit yetkisine sahip daimi temsilci olması halinde de işletmenin o ülkede işyerinin var olduğu kabul edilmektedir. Böylelikle daimi temsilci de işyeri kavramı üzerinden tanımlanmıştır. Elde edilen kazanç diğer sınıflandırılmış bazı unsurlardan (kar payı, faiz, royalti, değer artış kazancı) olması halinde bu unsurlara antlaşma hükümlerine göre özel kurallar uygulanır.[21]

Kaynak ülkedeki bu fiziksel işyeri vasıtası ile o ülkedeki yeterli ekonomik varlık sağlama eşiği sağlanarak bu ekonomik tabiiyet dolayısı ile o ülkeye vergi ödenmektedir. Bu ekonomik tabiiyet yaklaşımı birinci dünya savaşından sonra Milletler Cemiyeti(BM) tarafından görevlendirilen bir ekonomist heyeti tarafından teorik ve bilimsel altyapısı ile birlikte ilk defa 1923'te bir rapor ile ortaya konmuştur.[22]

Bu yaklaşımın özünde, onu oluşturan sahibinin ikametgahı noktasından hareketle serveti yaratan tüm aşamalar servetin kaynağı (ona katkı sağlayan unsurlar-gelir) olarak tanımlanmıştır. Servetin orijinal fiziksel görünümü, sonraki fiziksel intibakları, ulaştırması (lojistik), takip ettiği rota ve satışa konu edilmesi bu aşamaları oluşturacaklardır. Böylelikle vergilendirme için yetki alanı gelirin kaynağına göre mukim ülke ile kaynak ülke arasında oluşturulacaktır. Bahsedilen raporu hazırlayan ekonomistler; vergilendirme yetkisinin tayininde, ticari kazancın yaratıldığı yer ve ona katkı sağlayan çeşitli fiziksel yerlerin gelirin yaratılmasına (değer yaratılmasına-value creation) kaynak sağlamalarından dolayı bu yerlere büyük önemin atfedilmesi gerektiği sonucuna varmışlardır. Buradan hareketler ekonomik tabiiyet kavramı daha sonra OECD model anlaşmasında da yer bulmuştur.

Günümüzde ekonomik tabiiyet için gerekli ve yeterli ekonomik mevcudiyet(sufficient economic presence) için fiziksel işyeri şartı önemli oranda tartışmalı bir hale gelmiştir. En son OECD'nin Dijitalleşme Dolayısı ile Ortaya Çıkan Sorunlara Dair 2018 Ara Raporunda, konu daha önceki çalışmalarla da desteklenerek ele alınmıştır.Raporda110 üye ülkenin üzerinde tartıştığı temel nokta olarak dijital iş modellerinde online platformlar aracılığı ile kullanıcıların işletme faaliyetine yönelik olarak değer yaratma (value creation) faaliyetlerine etkin katılımı sonucu kullanıcı tarafından yaratılan değer üzerinde durulmuş ve mevcut vergi sisteminin gelirin (değerin) yaratıldığı yer ve vergilendirildiği yer arasındaki illiyet bağını kurmada başarısız olduğu hususu tartışmaya konu edilmiştir.[23]

Bu nedenle, OECD, Avrupa Komisyonu ve önemli Avrupa ülkeleri artık kazancın elde edildiği yerde vergilendirilmesi gerektiğini savunarak düzenlemeler için çalışmalara başladıklarını tek tek açıklıyorlar. Bir nevi çifte vergilendirme anlaşmalarının dezavantajını gidermek amacıyla böyle bir çalışmaya başladılar. Ülkemiz de, bu konuda hızlı hareket ederek hangi ülkenin kaynağı elde edildiyse o ülkenin vergileme hakkı olması yönündeki tezi haklı bir şekilde dijital reklam hizmetleri için yürürlüğe koymuştur.

SONUÇ

Çalışma kapsamında değerlendirilen hususlar dikkate alındığında öncelikle VUK'un 11/7 madde düzenlemesinde yer bulan "mükellef olup olmadığına bakılmaksızın" ifadesinin Anayasa'ya aykırı olduğu mülahazasında bulunulmuştur. Nitekim Anayasa 73. maddesinin amir hükmü gereği vergisel yükümlülükler kanunla konulur. Kanun düzenlemesi ile mükellefiyet ihdas edilmemişse, Cumhurbaşkanı Kararı marifeti ile tevkifat düzenlemesi yapılması, kanunda yer almayan bir yükümlülüğün ihdas edilmesi anlamına gelecektir. Bu şekilde getirilen bir düzenleme Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen kanunilik ilkesine aykırı olacaktır.

Yine VUK 11/7 düzenlemesi ve bu düzenleme gereği Cumhurbaşkanı Kararı ile getirilen tevkifat düzenlemesi vergi kanunları sistematiğine aykırı durumdadır. Nitekim vergi kanunları sistematiği gereği, tevkifat düzenlemesi kendi kanununda hüküm ihdas edilerek yapılır. Usul kanunu yapısı gereği VUK'da sorumluluk usulleri düzenlenir. Bahse

21 OECD " AddressingtheTaxChallenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Reporthttps://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046en.pdf?expires=1550256936&id=id&accname=guest&checksum=BC4CDC02CE24EA8D2E3D25CBEA747670. Erişim tarihi: 15 Şubat 2018

22 Bruins et al. (1923), Report on DoubleTaxation submitted to the Financial Committee, No. E.F.S. 73.F.19, League of Nations, Geneva.

23 OECD "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1. Erişim tarihi: 15 Şubat 2018.

konu düzenlemede yer aldığı şekildeki gibi ayrıntılı düzenleme yapılamaz. Kanun koyucu tarafından Cumhurbaşkanı'na bir yetki verilmesi arzu edilmiş olsaydı dahi bu yetki VUK 11/7.maddesi yerine GVK 94; KVK 15 ve 30. maddelerine hüküm konularak verilebilirdi.

Diğer taraftan gerek mevcut ulusal mevzuat ve taraf olunan çifte vergilendirme anlaşmalarının mevcut düzenleme yapısı değerlendirildiğinde, dijital ticari faaliyetlere yönelik olarak önemli tartışmaların sürdüğü ve bu düzenlemeleri değiştirme çabalarının varlığı bilinmektedir. Buna karşın öncelikle ülke mevzuat yapısı kapsamında nihai gelir ve kurumlar vergileri düzenlemelerinde "iş yeri veya daimi temsilci" ve bunlar vasıtası ile gelirin elde edilmesi şartlarının sağlanmadığı durumda, tevkifat şeklinde nihai bir vergilendirme düzenlemesi getirilmesi kanunun teknik yapısına uygunluk göstermemektedir.

Nihayet Anayasa 90. madde[24] hükmü gereği ülke mevzuatının da bir parçası olan ve Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülemeyecek çifte vergilendirme anlaşmalarının mevcut düzenlemeleri de tevkifat şeklindeki bu düzenlemeye, fiziksel işyeri şartı sağlanmadığından, cevaz verebilecek durumda değildir. Dolayısı ile getirilen vergi düzenlemesinin birçok vergi uyuşmazlığına da yol açabileceği şimdiden öngörülmektedir. Bu nedenle haklı düzenlemenin vergi tekniği ve uluslararası esaslar doğrultusunda tedvin edilmesi gerekmektedir. VSD

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

AKIN,Emre (2016) Vergi Tekniği ve Mütalaat. istanbul.

G W J Bruins; League of Nations. Financial Committee (1923), Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee, No. E.F.S. 73.F.19, League of Nations, Geneva.

FUCHS, Christian (2018). "The Onlıne Advertısıng Tax As The Foundatıon Of A Publıc Servıce Internet".(https://doi.org/10.16997/book23). Erişimtarihi: 13 Şubat 2018.

GeliridaresiBaşkanlığı" http://www.gib.gov.tr /sites/default/files/fileadmin/ user_upload/ Mevzuat_ Dislliskiler /OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf). Erişimtarihi: 15 Şubat 2018.

KAYA, Mustafa Göktuğ, Perihan Hazel KAYA.(2016) The Relationship between Tax Structure and Economic Developedness: Comparison of Turkey and OECD Countries ",IJISET - International Journal of Innovative Science, Engineering & Technology, Vol. 3 Issue 7.

NAZALI, Ersin (2015), UluslararasıVergiHukuku, MaliyeHesapUzmanlarıDerneği.

THURONYI, Victor.(2003) Comparatıve Tax Law, Kluwer Law International, Newyork.

OECD "AddressingtheTaxChallenges of theDigitalEconomy, Action 1 - 2015 Final Report https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046en.pdf?expires=1550256936&id =id&accname =guest&checksum= BC4CDC02CE24EA-8D2E3D25CBEA747670. Erişim tarihi: 15 Şubat 2018.

OECD, "TaxChallengesArisingfromDigitalisation – Interim Report 2018 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1. Erişim tarihi: 15 Şubat 2018.

GeliridaresiBaşkanlığı istanbul VergiDairesiBaşkanlığı'nın 05/07/2011 tarihve B.07.1.GiB.4.34.16.01-GVK 94-885 sayılıözelgesi.

GeliridaresiBaşkanlığı istanbul VergiDairesiBaşkanlığı'nın 27/04/2012 tarihve B.07.1.GiB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılıözelgesi.

GeliridaresiBaşkanlığı istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/12/2011 tarih ve B.07.1. GiB. 4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılıözelgesi.

24 "... Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.)Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."