

**Konu:**

**İNTERNET ORTAMINDA REKLAM HİZMETİ VERENLERE VEYA İNTERNET ORTAMINDA REKLAM HİZMETİ VERİLMESİNE ARACILIK EDENLERE YAPILACAK ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ UYGULAMASINA DAİR GENEL TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR**

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında verilen yetkiye istinaden, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere, **internet ortamında reklam hizmeti** verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

**476 sayılı Karar, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.** Söz konusu karar hakkında [21.12.2018 tarih ve 2018/218](#) sayılı sirkülerimiz ile bilgilendirme yapmıştık.

15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu vergi kesintisi uygulamasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

476 sayılı kararın 2, 3 ve 4. maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca % 15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca % 0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca % 15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

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

**Ödeme Yapılanın Tam Mükellef Kurum Olması:**

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden % 0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan **vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.**

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine **aracılık eden** tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden % 0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine **aracılık eden tam mükellef kurum** tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, **ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması** gerekmekte olup **asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı % 0 olarak uygulanacaktır.**<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ödeme yapılanın tam mükellef kurum olması halinde vergi kesintisi oranı % 0 olacaktır. Bununla birlikte vergi kesintisi hesaplanmamış olacak olsa da bu işlemin muhtasar beyannamede bildirilmesi gerekmektedir. [04.02.2019 tarih ve 2019/42](#) sayılı sirkülerimizde bilgisini verdiğimiz üzere, e-beyanname sisteminde muhtasar beyannamede yapılan güncellemeye göre internet ortamında reklam hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanan vergi kesintilerinin hangi kodlarda beyan edilmesi gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre, **% 0 oranı uygulanacak olsa da tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerin aşağıdaki kodlarda muhtasar beyannamede beyan edilmesi gerekecektir.**

• 139 – İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler (KVK 15/1-ğ) – Kesinti Oranı %0

## **Ödeme Yapılanın Dar Mükellef Kurum Olması:**

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan **vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.**

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda % 0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesi durumunda, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

---

• 140 - İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine aracılık edenlere yapılan ödemeler (KVK 15/1-ğ) - Kesinti Oranı %0

## **Ödeme Yapılanın Gerçek Kişi Olması:**

İnternet 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.**

## **2018 Yılında Muhasebe Kayıtlarına Alınan Faturaların 2019 Yılında Ödenmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması:**

Tebliğde yer verilen açıklamalara göre, 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiş olup, hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan **kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde**, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak **01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.** Tebliğde bu düzenlemeye yönelik olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir.

**Örnek-1:** (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır.

Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin **defterlerine kaydedilmesi ile hesaben** ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

**Örnek-2:** (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25'lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) **faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir.**

Bay (E), reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu **faturayı aynı dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir.** (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.

Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin **defterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi** gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin **yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme** gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

17 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

Mazars/Denge, Ortak

[eyetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:eyetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

Mazars/Denge, Direktör

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

## TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE  
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ  
(SERİ NO: 17)**

**MADDE 1** – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “**4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi**” başlıklı bölümünün beşinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.”

**MADDE 2** – Aynı Tebliğin “**15.3.10. Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**“15.3.11. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerde vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına; 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 işlemlerle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki verilmiştir.

**15.3.11.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler**

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile kullanılmıştır.

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.

**15.3.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin birinci fıkrasına eklenen on birinci bent uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri

bulunmamaktadır.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

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.

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

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır.

Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

**MADDE 3 – Aynı Tebliğin “30.4.10. Dar mükellef kurumlarca yapılan türev işlemlerde vergi kesintisi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.**

**“30.4.11. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerde vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **30.4.11.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler**

Tebliğin (15.3.11.) bölümünde açıklandığı üzere, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara 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 ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın üçüncü maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasına (15) numaralı bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

**30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine

ilişkin ödemelerin, bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda, Tebliğin (15.3.11.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.

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

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25 lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. Bay (E) de reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu faturayı aynı dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.

Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.”

Tebliğ olunur.