

## İNTERNETTE ÖDENEN TIKLAMA BEDELLERİNİN (REKLAM GİDERLERİ) GİDER OLARAK YAZILMASI

Salih ÇALAL\*

### ÖZ

Kısaca CPC (Cost Per Click) olarak bilinen tıklama bedeli, tıklama başına maliyet olarak da bilinmektedir. Bu bedel, reklam verilen internet sitesi ile yapılan anlaşma doğrultusunda tıklama başına önceden belirlenen rakamın ödenmesi şeklinde verilir. Tıklama bedeli, internet reklamcılığında yaygın bir çalışma şeklidir. Bu sistem, reklam verilen siteden yapılan her bir tıklama sonucu, reklam verenin ödeme yapması usulüne dayanır. Tıklama bedeli için yurtdışındaki sitelere yapılan ödemelerin gider yazılmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi, çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** İnternet Reklamcılığı, Tıklama Bedeli, e-Ticaret, Online Pazarlama.

### 1. GİRİŞ

İnternetin kullanım alanının sürekli genişlemesi ve mobil kullanımında her geçen gün artması, internete bağlı reklam mecrasını da beraberinde büyütüştür. Bu açıdan internette reklam verilmesi işlemleri gerek reklamın verilme usulü, gerekse ödeme şekilleri bakımından daha farklı bir yapıya bürünmüştür. Tıklama başına maliyet, on-line pazarlama, arama motoru reklamcılığı gibi kavramlar bu sayede ticari hayata girmiştir. Oldukça önemli bir pazar haline gelen internet reklamcılığı, internetin geniş ulaşım ağı sayesinde ülke sınırlarını aşmakta ve bu durum firmalara, kendi ülkeleri dışında reklam yapabilme olanağı sağlamaktadır.

Bu husustan hareketle kaleme alınan makalemizde, e-ticaret faaliyeti yürüten web sitelerinin yurtdışı sitelerde vermiş oldukları reklamlara ilişkin ilgili firmaya ödedikleri tıklama bedelleri veya bir başka deyişle reklam giderlerinin vergiye tabi olma ve gider yazılma usulleri nasıl yerine getirebileceği hakkında açıklayıcı bilgiler sunulacaktır.

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

## 2. İNTERNET REKLAMCILIĞINDA TIKLAMA BEDELİ (TIKLAMA BAŞINA MALİYET)

Günümüz pazar yapısı, tüketici ihtiyaçları, yaşam biçimleri, teknolojik gelişmeler ve artan rekabet ortamı firmaların tüketicilere farklı araçlarla, daha sık ve ilgi çekici yollarla ulaşmasını zorunlu kılmaktadır. Büyüyen pazarlarda sürekli artan rekabet ile birlikte, şirketlerin müşterilerine ulaşmak için kullandığı en temel pazarlama aracı, reklam olmuştur. Hedef kitleye ulaşmak için reklamların yer aldığı radyo, televizyon, gazete gibi geleneksel mecralara günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler ve değişen tüketici tercihleri sonucunda internet, mobil cihazlar gibi mecralar eklemiştir. İnternet reklamcılığı, internetin kullanımını içeren bir pazarlama stratejisi olarak ortaya çıkmıştır.(Arslan, 2017: 20)

İnternet üzerinde insanların ulaşabildiği bir site oluşturmak; yazılı, resimli hatta sesli, görüntülü olarak şirketin vermek istediği mesajları, bilgilendirmeleri, servis ve ürünleri mevcut ve potansiyel müşterilere ulaştırmanın en kolay yollarından biridir.( <http://www.pixelim.com/internet-reklamciligi>, Erişim Tarihi: 10.09.2018). Kendi web sitelerinin reklamını vermek isteyenler, başka web siteleri üzerinden reklam yapmakta ve bu yolla reklamın yapıldığı siteye tıklama bedeli adı altına ücret ödenmektedir. Reklam verilen sitenin yerel yahut yurtdışı bir site olup olmamasının herhangi bir önemi yoktur. Bu kapsamda tıklama bedeli, bir internet reklamında tıkladığında reklam veren tarafından ödenen miktarı yansıtmaktadır.

Tıklama başı maliyet hesaplanacak reklamlar, sitede verilen reklamın her tıkladığında reklam öncesi anlaşılan tıklama başı birim fiyatı üzerinden hesaplanan reklam türüdür. İnternet reklamcılığında sıkça kullanılan ve terim olarak da bilinen tıklama başı maliyette her ne kadar toplam tıklama birimi üzerinden ödeme yapılırsa da, site sahipleri ile anlaşılıp maksimum bir rakama ulaşıldığında reklamın günlük ya da aylık durdurulması da sağlanabilmektedir. Burada önemli olan tıklama sayısına ödenen bedel değil, tekil kullanıcı sayısına ödenen bedel olması gerekliliğidir. Ancak günümüzde birçok site birden fazla tıklama yapmış kişileri de toplam tıklama rakamının içine katıp bütçeyi yükseltmektedir.(Mestçi, 2017, 84) Paralı arama sonuçlarından, genellikle tıklama başına ödeme yöntemiyle yararlanmak isteyen şirket yöneticileri kendileri için hedef pazar olan ülkelerdeki kullanıcıların, belirli kelimelerle ve belirli saatlerde yaptığı aramalarda yer almak istiyorlarsa bunu spesifik olarak programlayabilmektedir. Bu yöntem çevrimiçi reklâm alternatiflerinden en yaygın kullanılanıdır.(İyiler, 2009, 190)

### 3. YURT DIŞI FİRMALARIN İNTERNET ÜZERİNDEN VERMİŞ OLDUĞU REKLAM HİZMETİ KARŞILIĞINDA TIKLAMA BEDELİ ÖDENMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Ticari Kazancın Tarifi” başlıklı 37 nci maddesinde; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, birinci bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiŐtir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara iŐletme gideri de denilebilir.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın iÇin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

Buna göre, yurtdışı firmalara ödenen (tıklama bedeli) reklam giderleri ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olduğundan, söz konusu giderlerin gider kaydı mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluŐtuđu belirtilmiŐtir. Anılan maddenin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan iŐlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı fıkranın dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiŐtir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkranın bentlerinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dâhil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş ve kesinti oranları 03.02.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ancak, anılan maddede ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Ayrıca 22/01/1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 253 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler” başlıklı (B) bölümünde;

“Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş, 227 nci maddesinde de “Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.

Ancak, Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Genel Tebliğ ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen

döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde; yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından aldıkları belgenin alındığı ülke mevzuatına göre muteber bir belge olması gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesine göre Türkiye’de ifa edilen veya Türkiye’de faydalanılan hizmetler, Türkiye’de yapılmış sayılmaktadır.

Kanunun 9 uncu maddesinde ise mükellefin, Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yurt dışından sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik açıklamaların yer aldığı 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin C bölümünde;

“KDV Kanununun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte firmanın Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.”

Denilmektedir.

Ayrıca KDV Kanununun 26 ncı maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği de hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yurtdışı firma üzerinden alınan reklam hizmetinden Türkiye’de yararlanıldığından bu hizmet ifası KDV’ye tabi olacaktır. Söz konusu firmaların Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezinin

bulunması halinde, yurtdışı mukimi firmalar tarafından hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin düzenlenen faturada gösterilmesi ve 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, verginin mükellefi İrlanda mukimi firma olmakla birlikte, söz konusu firmanın Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin, Kanunun 9/1 inci maddesi ve 15 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince şirketiniz tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

#### 4. SONUÇ

Web siteleri, reklam alanların ve reklam verenlerin bir araya geldikleri ve internet reklamcılığının en sık kullanıldığı mecralar haline gelmiştir. Bu kapsamda e-ticaret faaliyeti yürüten internet sitelerinin yurtdışı sitelerde vermiş oldukları reklamlara ilişkin ilgili firmaya ödedikleri tıklama bedelleri gider yazılma usulü makalemiz özelinde incelenmiştir.

Buna göre, yurtdışı firmalara ödenen tıklama bedelleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olduğundan, söz konusu giderlerin gider kaydı mümkün bulunmaktadır. Yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından aldıkları belgenin alındığı ülke mevzuatına göre muteber bir belge olması gerekmektedir. Ayrıca yurtdışı firma üzerinden alınan reklam hizmetinden Türkiye’de yararlandığından bu hizmet ifası KDV’ye tabi olacaktır. Söz konusu firmaların Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunması halinde, yurtdışı mukimi firmalar tarafından hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin düzenlenen faturada gösterilmesi ve 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

Arslan, E. (2017). Türkiye’de Doğal Reklam: Bir İnternet Reklamcılık Yöntemi Olarak Türkiye’de Doğal Reklamın İncelenmesi, *Karadeniz Teknik Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 14(4).

<http://www.pixelim.com/internet-reklamciligi>, (Erişim Tarihi: 10.09.2018).

İyiler, Z. (2009). *Elektronik Ticaret ve Pazarlama*, Ankara : T.C. Başbakanlık, Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi.

Mestçi, A. (2017), İnternette Reklamcılık, Yeni Ufuklar Dizisi.