

“ Influencerların Sosyal Medya Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Av. Dr. Mahcemal SEYHAN*

Makale Geliş Tarihi: 23.05.2023,

Makale Kabul Ediliş Tarihi: 31.07.2023,

Makale Türü: Araştırma.

ÖZET

Vergiler, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması amacıyla yanısıra, toplumdaki eşitsizlikleri giderme amacıyla hizmet etmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi beklenmektedir. Ancak mali güce göre vergilendirmeye çalışılırken bu amaca hizmet etmeyen düzenlemelerin getirildiği görülmektedir. Sosyal medya gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili getirilen kanuni düzenlemelerle (istisna hükümleriyle) birlikte amacı aşan istisna sınırlarının kabul edildiği görülmektedir. Ayrıca düzenlemelerle sosyal medya gelirleri ticari kazanç kapsamında değerlendirilse de serbest meslek kazancı niteliklerini haiz olduğu açıktır. Çalışmamızda, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergilerin genelliği ilkesi dolayısıyla geniş anlamda vergilendirmede adalet ilkesi irdelenerek konuya yönelik tartışmalara girilmiş ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal medya gelirleri, Vergilendirmede adalet ilkesi, Gelir Vergisi, Katma değer vergisi.

JEL Sınıflandırılması: K30, K34, K39

TAXATION OF INFLUENCERS' SOCIAL MEDIA INCOMES

ABSTRACT

Taxes serve the purpose of eliminating inequalities in society as well as providing the income needed to meet public expenditures. According to Article 73 of the Constitution, it is expected to pay taxes according to their financial strength by everyone. However, it is seen that legal regulations that do not serve this purpose have been introduced, while it is tried to tax according to financial resources. It is considered that the exception limits exceeding this purpose have been accepted with the legal regulations (exception provisions) regarding the taxation of social media incomes. Furthermore, it is clear that social media incomes have the qualifications of self-employment incomes, although they are regarded within the scope of commercial incomes. In this study, the principles of taxation according to financial strength and the generality of taxes and thereby the principle of justice in taxation in a broad sense are discussed and solutions are tried to be presented.

Keywords: Social media incomes, The principle of justice in taxation, Income Tax, Value added tax.

JEL Classification: K30, K34, K39

* Avukat, ORCID Numarası: 0000-0001-8050-4599

GİRİŞ

Devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu vergiler, ekonomide kaynak ve gelir dağılımını da önemli ölçüde etkilemektedir. Hiç şüphesiz ki verginin temel amacı/işlevi, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların gerektirdiği ekonomik kaynakların sağlanmasıdır¹. Ancak modern devletin ortaya çıkışıyla birlikte verginin kamu harcamaları sağlama amacı/işlevi dışında sosyal, ekonomik ve diğer amaçları gibi mali olmayan amaçları doğmuştur². Özellikle 1929 krizinden sonra, klasik liberal iktisadî doktrinlerin “tarafsız vergi”sinin yavaş yavaş yerini müdahaleci iktisat ve maliye politikalarına bırakmaya başlamasıyla vergiler; gelirin yeniden dağıtılması, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadî büyümenin gerçekleştirilmesi ve diğer bazı amaçlarla da kullanılmaya başlamıştır³. Vergilendirmenin en problemlilik noktası, vergiler aracılığıyla toplumsal eşitsizliklerin giderilme çabasıdır⁴. Eşitsizlikleri gidermeye çalışırken bazı dengelerin göz önünde bulundurulması ve hassas olunması gerekmektedir. Sosyal devlet ilkesinin “sosyal adalet” yönü vergilendirmede büyük önem taşımaktadır⁵. Adil bir vergi sisteminin oluşturulması için herkesin mali gücü oranında vergi ödemesi beklenmektedir. Kanun koyucu ekonomiye müdahale ederek sosyal devlete yaklaşmak amacıyla vergiyi araç olarak kullanabilmektedir. Ancak zaman zaman amaca hizmet etmeyen ve/veya aşan düzenlemelerin getirildiği görülmektedir.

Gelişen teknoloji ve çağın gereksinimleriyle birlikte yeni sektörler ve meslekler ortaya çıkmıştır ve bunlar arasında en çok dikkat çekenlerden biri de influencerlık olmuştur. Son zamanlarda influencer faaliyetlerinde gelirin tespiti, bildirilmesi ve vergilendirilmesi konularına gözler çevrilmiştir. Bu konularda birtakım kanuni düzenlemeler yapılmış, tebliğ ve özetlerle konu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. İşbu düzenlemelerle bir nebze olsun sorunlara çözüm bulunsa da başka

sorunlara sebep olunmuştur.

Çalışmamızda influencerların vergi mükellefiyeti, gelir vergisi ve katma değer vergisi bakımından getirilen istisnalar ile bunların sınırlarından kaynaklanan sorunların üzerinde durulması gerektiği düşüncesinden yola çıkılarak vergilendirmede adalet ilkesi üzerinde durulmuştur. Ayrıca sosyal medya gelirlerinin gelir vergisi bakımından hangi kalemdede değerlendirileceği ve sonuçları hususu incelenmiştir.

1. GENEL AÇIKLAMA

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte reklam faaliyetleri radyo ve televizyon aracılığıyla geleneksel yollarla değil, telefon ve bilgisayarlar aracılığıyla başka bir ifadeyle sosyal medya platformlarında gerçekleştirilmeye başlamıştır. Öyle ki artık herhangi bir sektörde yapılması planlanan reklam faaliyetleri, doğrudan sosyal medya platformlarında influencerlar ile işbirliğiyle yapılmakta ve geleneksel yollara nazaran çok daha etkili olmaktadır. Bu da influencerlara ve bu mesleğe olan ilgiyi ve merakı artırmakta ve netice itibarıyla influencerların elde ettikleri gelirlere dikkat çekmektedir. Zira insanların hayatlarına dair günlük paylaşımlar yapmak ve/veya günceli takip etmek için açmış oldukları sosyal medya hesaplarıyla gelir elde etmeye başlamaları yıllar önce öngörülebilir bir durum değildi.

“Sosyal içerik üreticisi” ya da “fenomen” olarak adlandırılmakla birlikte en yaygın kullanımın “influencer” olduğu görülmektedir⁶. “Influencer” İngilizce kökenli bir kelime olup “influence” fiilinden doğmuştur. Etkileyen, ilham veren kişi anlamına gelmektedir. Influencerlar sosyal medya platformları üzerinden yaptıkları reklam ve/veya satış faaliyetleri üzerinden gelir elde etmektedir. Bu kimi zaman Instagram gibi platformlarda tanıtılan ürünün satışından elde edilen komisyonla kimi zaman yapılan tanıtımlarla kimi zaman ise Youtube gibi platformlarda video aralarında izlenen reklamlarla sağlanmaktadır.

1 Bulutoğlu Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, 2010, s. 337.

2 Göker Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 11. Vergilendirmede mali olmayan amaçlarla vergilendirme yapılması “mali amaç dışı vergilendirme” olarak ifade edilmektedir. Mali amaç dışı vergilendirme kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olması olarak tanımlanmaktadır. Mali olmayan amaçların, mali amacı gölgede bıraktığı savunulmaktadır (Göker, s. 11-12).

3 Oktar Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2013, s. 15-16.

4 Topuzkanamış Engin, “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, Yıl: 2012, S. 1, s.103-131, s. 153.

5 Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 197.

6 Konuya ilişkin terminolojinin tam anlamıyla henüz oluşmaması sebebiyle, çalışmamızda, “influencer” ve “sosyal içerik üreticisi” terimleri eş anlamda kullanılmıştır.

Yaygın olan kullanım "influencer" olsa da kanunda "sosyal içerik üreticisi" terimi kullanılmaktadır. Sosyal içerik üreticisi, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁷ "Sosyal içerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁸ "sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkilemek suretiyle gelir elde edenler ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan başta olmak üzere içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişi" olarak tanımlanmıştır.

Influencerlar sosyal medya platformlarında sürdürdükleri faaliyetleri bakımından gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefidir. Her ne kadar son yıllarda ortaya çıkan sorunlara çözüm bulabilmek adına birtakım kanuni düzenlemeler yapılsa da influencerların sosyal medya platformlarında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

2. INFLUENCERLARIN VERGİ MÜKELLEFIYETİ

2.1. Gelir Vergisi Bakımından

Türk Vergi Sistemi'nde vergiler, konu unsuru bakımından gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmıştır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir⁹. Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır¹⁰. Gelir vergisi gerçek kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden alınırken, kurumlar vergisi tüzel kişilerin elde ettiği gelir üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir.

Influencerlar gelir vergisi mükellefidir. Ancak Türk Hukukunda 2021 yılına kadar sosyal medya gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme

bulunmamaktaydı. 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹¹ 2'nci maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na¹² 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen mükerrer 20/B madde ile işbu gelirlerin vergilendirilmesi şu şekilde düzenlenmiştir:

"internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

istisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit

7 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, RG. 06.01.1961, S. 10700.

8 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG. 12.02.2022, S. 31717. Bu tebliğde 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2'nci maddesi ile 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/B maddesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

9 Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, 2017, s. 202; Öncel Mualla - Kumrulu Ahmet - Çağan Nami - Göker Cenker, Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 30. Baskı, s. 427; Öner Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, s. 27.

10 Öncel - Kumrulu - Çağan - Göker, s. 249.

11 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 26.10.2021, S. 31640.

12 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, RG. 06.01.1961, S. 10700.

edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

2.1.1. Gelir Vergisi İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesiyle sosyal medya gelirlerinin vergiden istisna kapsamına alındığı görülmektedir ve bu istisna, vergi tarifesinin dördüncü dilimine kadar sınırlandırılmıştır. 2023 yılında istisnanın sınırı 1.900.000 TL'dir. Gelir diliminde yer alan bu tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açarak bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamamaktadır. Ayrıca belirtmekte fayda var ki istisna uygulamasında mükelleflerin tam veya dar mükellef olmalarının bir önemi bulunmamaktadır. istisnadan kurumlar vergisi mükellefleri faydalanamamakta, yalnızca gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler faydalanabilmektedir.

318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası"na ilişkin ayrıntılar düzenlenmiştir. Influencerların istisnadan faydalanabilmeleri için ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairelerinden "193 Sayılı Kanunun Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesi"ni (istisna Belgesi) almaları gerekmektedir. Bu kapsamdaki faaliyetlerden elde edilen gelir için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmemektedir. istisna edilen faaliyetlerde bulunan influencerlardan istisnadan faydalananların yıl içindeki kazançları toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2023 yılı için 1.900.000 TL) tutarı aşmış olmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunlulukları kaldırılmıştır. istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra influencerların ticari, zirai veya serbest meslek kazancı yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde, defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge

düzenleme zorunlulukları devam etmektedir. Diğer faaliyetleri nedeniyle mükellefiyeti bulunan ve defter tutan influencerların, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, istisna kapsamındaki faaliyete ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtlarının da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince; sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınmaktadır. Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmamaktadır. Bu konuda Gelir idaresi Başkanlığı Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü tarafından düzenlenen 03.02.2023 tarih ve E-40247694-120[Mük.20/B-2022-1]-6578 sayılı özelgede¹³ "www.....com" adlı haber sitesinde internet haberciliği faaliyetinde bulunduğu, söz konusu sitede yer alan bazı bölümlerde İrlanda'da yerleşik Google firmasına ait reklamlar yayınlandığı, yayınlanan bu reklamlar için Google firması ile yapılmış olan üyelik anlaşması kapsamında reklamların izlenme sayısına göre her ay Google firması tarafından bir önceki aya ait Google AdSense bedeli ödemesi yapıldığı, Google firmasına verilen hizmetten dolayı elde edilen kazancın; Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesinde yer alan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katma değer vergisine tabi olup olmayacağı sorusuna yanıt verilmiş ve "...sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan www.....com adlı haber siteniz üzerinden tıklanma ve reklamları yayınlamak suretiyle elde ettiğiniz gelirlerin anılan Kanunda yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesiyle sosyal medya gelirlerinin vergi tarifesinin dördüncü dilimine (2023 yılı için 1.900.000 TL) ka-

13 <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim tarihi: 10.05.2023).

dar olan kısmının vergi istisna kapsamına alındığı görülmektedir. Ancak bu denli yüksek istisna sınırının olmasının vergilendirmede adalet ilkesine aykırı olduğu kanısındayız. Sosyal ve ekonomik sebeplerle vergi istisna ve muafiyetlerine başvurulması olağandır; ancak istisna ve muafiyetler tanınırken toplumda vergiler aracılığıyla ulaşılması hedeflenen dengeye dikkat etmek gerekmektedir.

istisna ve muafiyetlerin sınırlarının neye göre belirlendiği önem arz etmektedir. Pek tabii sosyal devlet vergilendirme yoluyla ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermeye çalışmaktadır ve vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir malî araç olarak kullanmak yerine toplumdaki sosyal dengeyi sağlamak, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginliği azaltmak amacıyla kullanmaktadır¹⁴. Çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolün vergilendirme politikasında olduğu ifade edilmektedir¹⁵. Adil bir vergi sisteminde vergilerin mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesi, vergi yükünün adaletli dağıtılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi adaletinin, maliye politikası açısından önemi daha büyüktür¹⁶. Kanun koyucu ekonomiye müdahale ederek sosyal devlete yaklaşmak amacıyla vergiyi araç olarak kullanabilmektedir. Sosyal devlet ilkesinin "sosyal adalet" yönü vergilendirmede büyük önem taşımaktadır¹⁷. Vergi adaletinin anayasal temelini ise, özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü olarak ifade edildiği görülmektedir¹⁸. Genel olarak

vergilendirmede adalet ilkesi, vergilerin malî araç olarak kullanılmasında vergi yükünün mükellefler arasında adaletli dağıtılmasının sağlanması olarak tanımlanmaktadır¹⁹. Adalet kavramı, dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet, kişilerin ayırıcı özelliklerine göre farklı işlemlere tabi tutulması; denkleştirici adalet ise kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını ifade etmektedir.

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması başka bir ifadeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanabilmesi için herkesin malî gücü oranında vergi ödemesi gerekmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesinin ilk olarak Anglo-Sakson doktrininde benimsenen "vergilerin genelliği (yatay adalet)" ve "mükelleflerin eşitliği (dikey adalet)" olmak üzere iki alt ilkesi bulunmaktadır²⁰. Mükelleflerin eşitliği ilkesi, malî güce göre vergilendirme ilkesi ya da vergilendirmede eşitlik ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. En temel haliyle genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan ve malî gücü bulunan herkesin ayırım yapılmaksızın vergi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir²¹.

Vergilendirmenin "genel" olması, "eşit" olmasının önkoşuludur; ancak vergilendirmede eşitlik ilkesinin daha geniş kapsamlı olduğu ve hukuk devletinin adalet anlayışını yansıttığı ifade edilmektedir²². Ayrıca bir vergi sisteminde vergilendirmede adalet ilkesinin uygulandığının tespiti için vergilerin genelliği ilkesine yer verilmesi gerekmektedir²³.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrası

- 14 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 53. Devlet, ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerini elde etmek için başvurduğu vergiler aracılığıyla gelir ve servet dağılımına müdahale edebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin gelir ve servetin dağılımında kullanılması noktasında dikkat edilmesi gerek üst sınır "hakkin özü"dür (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 204). Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereğince vergi kanunlarının temel hak ve özgürlüklerin özünü zedelememesi gerekmektedir. Aksi takdirde yasama organının keyfilikleri Anayasa Mahkemesi tarafından yargı denetimine tabi tutularak, söz konusu kanun hükümleri iptal edilebilmektedir.
- 15 Özbudun Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, 2014, s. 149.
- 16 Vergi adaleti ilkesinin maliye bilimi ile uğraşan tüm maliyeciler tarafından üzerinde en fazla durulan ilkelere biri olduğu savunulmaktadır (Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, 2000, s. 309; Mutluer Kamil - Öner Erdoğan - Kesik Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, 2007, s. 239; Çelik (Tüzün) Binnur, Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi), Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s. 515).
- 17 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 197.
- 18 Lang'dan aktaran Güneş, s. 164.
- 19 Karakoç Yusuf, "Anayasal Vergilendirme ilkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 15, Özel S. 2013, C. II, s. 1259-1308, s. 1285.
- 20 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 148. Yatay adalet ve dikey adalet kavramlarının daha iyi anlaşılması için "fedakârlık" görüşü üzerinde durulmaktadır. Eşit fedakârlık görüşü, eşit oranlı fedakârlık görüşü ve en az fedakârlık görüşü olmak üzere üç görüş bulunmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Nadaroğlu, s. 312-313; Akdoğan, s.198-201; Erdem Metin - Şenyüz Doğan - Tatlıoğlu İsmail, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı, 2011, s. 109; Mutluer-Kesik-Öner, s. 239; Edizdoğan Nihat, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Kitabevi, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2007, s. 237-239.
- 21 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 147-148; Pehlivan, s. 150.
- 22 Çağan Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXXVII, S. 1-4, Y. 1980, s.139.
- 23 Çelik, s. 16.

sında “Herkes...vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüne yer verilerek verginin genelliği ilkesi hükme bağlanmıştır. Hükümden anlaşılan, vergi yükünün belirli kişilere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurtda yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır²⁴.

Genel olarak vergi istisna ve muafiyetlerinin vergilerin genelliği ilkesini zedelediği²⁵ ifade edilmektedir; bu görüşe katılmamakla birlikte istisna ve muafiyetler tanınırken toplumda vergiler aracılığıyla ulaşılmaya hedeflenen dengeye dikkat etmek gerektiği kanaatindeyiz. Zira olayımızda olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 20/B maddesiyle, sosyal medya gelirlerinin vergi tarifinin dördüncü dilimine (2023 yılı için 1.900.000 TL) kadar olan kısmının vergiden istisna kapsamına alınmasının mali güce göre vergilendirme (vergilendirmede eşitlik) ve vergilerin genelliği ilkelerine, geniş anlamda ise vergilendirmede adalet ilkesine aykırı olduğu kanaatindeyiz.

2.1.2. Ticari Kazanç Mı? Serbest Meslek Kazancı Mı?

Yukarıda da belirtildiği üzere; gerçek kişilerin elde ettiği gelirler, her ne kadar belli bir parasal sınıra kadar istisna kapsamında olsa da, gelir vergisinin konusuna girmektedir. Influencerlar, gelir vergisi mükellefidir. Ancak sosyal medya platformlarında elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesi gereğince, ticari kazanç mı serbest meslek kazancı mı olduğunun irdelenmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesi gereğince gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde

24 Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul: 2. Bası, 1989, s. 31.

25 Pehlivan Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon: Derya Kitabevi, 2008, s. 150.

26 <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim tarihi: 10.05.2023).

27 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 276.

influencerların elde ettiği kazancın ticari kazanç olduğu kabul edilmiştir. Yine Gelir idaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü tarafından düzenlenen 16.03.2016 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-105[229-2012/ VUK-1- . . .] - 23474 sayılı özalgede²⁶: “Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup bir gerçek kişinin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olması için faaliyetin ticari bir organizasyona bağlı olarak yürütülmesi ve devamlılık arz etmesi gerekmektedir.

Sahip oldukları sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir.” denilerek sosyal medya platformlardan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak kabul edildiği görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmıştır. Buna göre; “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” Kanunda yapılan ticari kazanç tanımı yeterli bulunmamaktadır²⁷. Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan tanımın yeterli gelmemesi sebebiyle hükmün 2’nci fıkrasında şu ticari kazançlar örnek olarak belirtilmiştir:

- “Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Coberlik işlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

- Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.”

Ticari kazancın kapsamının tespiti bakımından; ticari ve sınai faaliyetin bir işletme örgütlenmesi çerçevesinde risk üstlenen bir girişimci tarafından bağımsız olarak yürütülüp yürütülmediğine bakılması gerekmektedir²⁸. Faaliyetin bağımsız olarak yürütülmesi, faaliyette bulunan kişinin kendi nam ve hesabına hareket etmesi ve yaptığı işin kar ve zarar sonuçlarına katlanması anlamını taşımaktadır. Ancak bakıldığında işbu koşullar serbest meslek faaliyetinde de mevcuttur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde serbest meslek faaliyeti; "sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek kazancı ise, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; ticari kazançta göre serbest meslek kazancının sermayeden ziyade emeğe, kişisel mesaiye, bilimsel ve mesleki bilgiye dayandığıdır. Kuşkusuz bu mesaiye zaman zaman sermaye de eklenebilmektedir; ancak asıl kıstas kişisel emektir. Örneğin; bir avukat mesleki faaliyetini sürdürmek için ofis açarken sermaye kullanmaktadır; ancak geliri mesleki ve bilimsel bilgisine dayandığından ötürü serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinde edinilen mal şeklinde değil, daha ziyade hizmet şeklinde olması²⁹ da ayırt edici bir kıstastır. Bağımsız olarak kendi nam ve hesabına çalışan serbest meslek erbabı, çalışma şartlarını, başkasına tabi olmaksızın, kendisi belirlemektedir. Ayrıca serbest meslek faaliyetinde mutad olma koşulu aranmaktadır. Bu da faaliyetin devamlılık niteliği taşıması gerektiği anlamına gelmektedir.

Bu durumda, günün belirli saatlerinde değil, diledikleri saatte ve koşullarda, bağımsız, mesleki bilgiye dayanarak reklam faaliyetlerini sürdüren influencerların faaliyetlerinin serbest meslek faa-

liyeti; kazançlarının ise ticari kazanç değil, serbest meslek kazancı olduğu kanaatindeyiz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesi gereğince serbest meslek kazancında matrah gerçek usulde tespit edilmektedir. Serbest meslek kazancında gelirin elde edilmesiyle birlikte vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Gelir vergisinde, katma değer vergisinin aksine, tahsil esas geçerlidir. Bu da gelirin elde edilmesiyle birlikte verginin doğması anlamını taşımaktadır³⁰. Ancak gelir vergisinde genel olarak tahsil esas geçerli olmasına karşın ticari ve zirai kazançlar bakımından tahakkuk esas geçerlidir. Dolayısıyla sosyal medya gelirlerinin ticari kazanç sayılması halinde gelirin, tahsil edilme dahi, vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.1.3. Tam Mükellefiyet – Dar Mükellefiyet

Gelir vergisinde mükellefiyet, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Tam yükümlülük kapsamına giren kişiler (Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançları ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu, tam yükümlülükte kişisel ilkesini benimserken, dar yükümlülükte mülkiyet ilkesini (yersellik ilkesini) benimsemiştir. Mülkiyet ilkesi, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanmasına yol açmaktadır³¹. Buna göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konulan ve vergiyi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine bağlıdır³². Zira vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanmakta ve onun mali alandaki görünümünü oluşturmaktadır³³. Dar yükümlülük, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde

28 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 277.

29 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 311.

30 Her ne kadar verginin doğması için tahsil şartı aransa da bedel/ücretin tahsil edilmese dahi bazı hallerin tahsil niteliğinde sayıldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinin 7'nci fıkrası şu şekildedir:
"Serbest meslek erbabı için
1 - İttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine,
2 - Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlikli (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. ivazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası;
Tahsil hükmündedir."

31 Kaneti – Ekmekçi – Güneş – Kaşıkçı, s. 60.

32 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 60.

33 Çağan Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s. 3.

ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmeleridir. Serbest meslek kazançları bakımından dar yükümlülükte gelirin Türkiye’de elde edilmesi Gelir Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi ya da Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir influencer, Türkiye’de gerçekleştirdiği bir tanıtım/reklam faaliyeti sebebiyle yabancı bir ülkeden ya da kuruluştan tahsilat yaparsa, faaliyetin Türkiye’de gerçekleşmesi sebebiyle dar yükümlü sayılarak Türkiye’de vergilendirilmektedir. Yine Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir influencerın Türkiye dışında bir ülkede gerçekleştirdiği reklam/tanıtım faaliyeti sebebiyle hizmet bedeli Türkiye’deki bir kurum/kuruluş tarafından ödenirse yine dar mükellefiyet kapsamında Türkiye’de vergilendirilmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere; Kanunda düzenlenen istisna kapsamından faydalanmak için mükelleflerin tam veya dar mükellef olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

2.2. Katma Değer Vergisi Bakımından

Türk Vergi Sistemi’nde vergilerin konu unsuru bakımından, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırıldığını daha önce ifade etmiştik. Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde, gelir veya servet elde edildiğinde değil, harcadığı zaman verginin konusuna girmektedir. Bu sebeple dolaylı vergilerdir. Çoğunlukla miktarının, yapılan harcamalara göre değişmesi ve gelir arttıkça ödenen verginin toplam gelir içindeki oranın azalması sebebiyle tersine artan oranlı vergilerdir³⁴.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan katma değer vergisi, vergi sistemimize 1985 yılında girmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³⁵ ile birlikte Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler, kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ihtalatı vergilendirilmeye başlanmıştır.

Katma değer vergisinin konusunu Türkiye’de

yapılan işlemler oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde katma değer vergisinin konusu hüküm altına alınmıştır. Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmet ifaları vergiye tabidir. Sosyal medya hizmetleri de katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak 7338 sayılı Kanun’la Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-a maddesinde düzenleme yapılarak Gelir Vergisi Kanunu’nun “Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası” başlıklı mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler katma değer vergisinden de istisna edilmiştir. 38 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’in³⁶ 2’nci maddesiyle Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin³⁷ (II/F) kısmının (4.26.) bölümüne “Sosyal içerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiriciliği istisnası” başlıklı bölüm eklenmiş ve istisnanın kapsamı düzenlenmiştir. 01.01.2022 tarihinden itibaren, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden katma değer vergisi hesaplanmamaktadır. Ancak yukarıda “Gelir Vergisi istisnası” başlığında belirtildiği üzere; sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için katma değer vergisi istisna hükümleri de uygulanmamaktadır.

Tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi katma değer vergisi istisna sınırının çok yüksek olması, vergilendirme adalet ilkesine aykırılık oluşturduğu kanaatindeyiz.

SONUÇ


Çağın ihtiyaç ve gerekleriyle birlikte ortaya çıkan mesleklerden biri olan sosyal içerik üretici-

34 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 427.

35 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, RG. 02.11.1984, S. 18563.

36 38 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, RG. 21.12.2021, S. 31696.

37 Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, RG. 26.04.2014, S. 28983.

liğinde elde edilen gelirlerin beklenmedik şekilde yüksekliğiyle birlikte bunun tespiti, bildirilmesi ve vergilendirilmesi konuları önem arz etmeye başlamıştır. Uygulamada ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmak amacıyla kanuni düzenlemeler yapılmış, tebliğ ve özelteler çıkarılmıştır. Bir nebze olsun çözüm de getirilmiştir. Sosyal medya gelirlerinin yüksek bir kısmına gelir vergisi ve katma değer vergisi istisnası tanınmıştır. Ancak bu vergi istisnalarıyla birlikte vergilendirmede adalet ilkesi ihlal edilmektedir. Zira oldukça yüksek bir istisna sınırı konularak mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergilerin genelliği ilkesi ihlal edilmektedir. Devlet tarafından sosyal ve ekonomik sebeplerle vergi istisna ve muafiyetlerine yer verilmesi olağandır; ancak istisna ve muafiyetler tanınırken toplumda vergiler aracılığıyla ulaşılması hedeflenen dengeye dikkat etmek gerekmektedir. istisna ve muafiyetlerin sınırlarının neye göre belirlendiği önem arz etmektedir. Aynı matriha sahip başka bir meslek grubu vergi ödemekle yükümlüken influencerların başka bir ifadeyle sosyal içerik üreticilerinin gelirlerinin bu denli yüksek sınırlarla istisna kapsamına alınması vergilendirmede adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. istisna sınırının aşağı indirilmesi halinde bir nebze olsun vergilendirmede adaletin sağlanmasına olanak bulunmaktadır. Ayrıca işbu kanuni düzenlemelerle sosyal medya gelirlerinin ticari kazanç kapsamına alındığı görülmektedir; ancak sosyal medya gelirlerinin ticari kazanç değil, serbest meslek kazancı olduğu kanaatindeyiz. 

KAYNAKÇA

Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, 2017.

Bulutoğlu Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, 2010.

Çağan Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, (Süreler).

Çağan Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXXVII, S. 1-4, Y. 1980, s. 129-151, (Hukuk Devletinde Vergilendirme).

Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

Çelik (Tüzün) Binnur, Vergilemede Müdahale ilkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısın-

dan incelemesi), Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.

Edizdoğan Nihat, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Kitabevi, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2007.

Erdem Metin - Şenyüz Doğan - Tatlıoğlu İsmail, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı, 2011.

Göker Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul: 2. Bası, 1989.

Kaneti Selim - Ekmekçi Esra - Güneş Gülsen - Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1. Baskı, 2019.

Karakoç Yusuf, "Anayasal Vergilendirme ilkeri Üzerine Bir Değerlendirme", Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 15, Özel S. 2013, C. II, s. 1259-1308, (Anayasal Temeller).

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, 2014, (Genel Vergi).

Mutluer Kamil - Öner Erdoğan - Kesik Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, 2007.

Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, 2000.

Oktar Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2013.

Öncel Mualla - Kumrulu Ahmet - Çağan Nami - Gökler Cenker, Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 30. Baskı.

Öner Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, 2014.

Özbudun Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, 2014.

Pehlivan Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon: Der-ya Kitabevi, 2008.

Topuzkanamış Engin, "Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, Yıl: 2012, S. 1, s.103-131.