T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Yüksek Lisans Tezi

Asiye Nisa KAÇIRA
200017271 (Okul Numarası)

Danışman: Prof. Dr. Uğur YİĞİT

İSTANBUL, 2022

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Asiye Nisa KAÇIRA

ÖZET

Teknoloji çağında yaşanan gelişmelerin beraberinde getirdiği dijital dönüşüm neticesinde klasik vergi uygulamaları daha önce karşılaşmadığı sorunlarla yüzleşmiştir. İnternet devleri olarak nitelendirilen ve klasik şirket anlayışından farklı olarak tek bir yerde yerleşik olmayan çok uluslu şirketlerin elde ettiği kazançların vergilendirilmesi yerel hükümetler açısından sorun teşkil etmektedir. Bu çalışmada öncelikle dijital ekonomi kavramı somutlaştırılmış, daha sonra dijital ekonominin vergilendirilmesi ve bu sebeple doğan sorunlar ortaya konularak bu konuda OECD, AB, BM ve Türkiye'de yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Sonuç olarak ise Türk hukukunda dijital hizmet vergisine yönelik yapılan yerel yasal düzenlemelere değinildikten sonra dijital hizmet vergisinin niteliğine ilişkin tartışmalı hususlar da belirtilerek inceleme yapılmış, daha sonra verginin konusu, verginin kapsamına giren dijital hizmet türleri, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ile sorumlusu, verginin matrahı, verginin oranı ve hesaplanması, vergilendirme işlemleri, muafiyet ve istisnalar ve vergi güvenliği konuları irdelenmiş ve daha sonra çalışma neticelendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmet Vergisi, Dijital Ekonomi, OECD.

ABSTRACT

As a result of the digital transformation brought about by the developments in the age of technology, classical tax applications have faced problems that they have not encountered before. Taxation of the profits of multinational companies, which are described as internet giants and are not located in one place, unlike the classical company understanding, poses a problem for local governments. In this study, first of all, the concept of digital economy has been embodied, then the taxation of the digital economy and the problems arising from this have been revealed, and studies conducted in OECD, EU, UN and Turkey on this subject have been included. As a result, after mentioning the local legal regulations made for digital service tax in Turkish law, an examination was made by specifying the controversial issues regarding the nature of the digital service tax. The tax base, tax rate and calculation, taxation procedures, exemptions and exceptions, and tax security were discussed and then the study was concluded.

Keywords: Digital Service Tax, Digital Economy, OECD.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Özet (Abstract) iii
İçindekiler iv
Tablo Listesi vii
Kısaltmalar viii

GİRİŞ 2

1. DİJİTAL EKONOMİ 3
1.1. Dijital Ekonomi Kavramı ve Kapsamı 3
1.2. Dijital Ekonominin Gelişimi 5
1.3. Dijital Ekonominin Unsurları 6
1.3.1. Kişisel Bilgisayar Araçları 6
1.3.2. İletişim Ağları 8
1.3.3. İçerik 9
1.3.4. Veri Kullanımı 11
1.3.5. Bulut Tabanlı İşlemler 13
1.4. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri 14
1.4.1. Hareketlilik 14
1.4.1.1. Maddi Olmayan Varlıkların Hareketliliği 14
1.4.1.2. Kullanıcıların ve Müşterilerin Hareketliliği 15
1.4.1.3. İşletme Fonksiyonlarının Hareketliliği 15
1.4.2. Verilere ve Kullanıcı Görüşlerine Güven 16
1.4.3. Ağ Etkisi 18
1.4.4. Çok Taraflı İş Modelleri 19
1.4.5. Monopol veya Oligopol Piyasalara Meyil 20
1.4.6. Değişkenlik 20
1.5. Dijital Ekonominin Aktörleri 20
1.5.1. Devlet 21
1.5.2. Hizmet Sektörü 21
1.5.3. Finansal Sektör 21
1.5.4. Birey 22

1.6. Dijital Ekonomide Gerçekleştirilen İş Modelleri 22
1.6.1. E-Ticaret 23
1.6.2. İnternet Reklamcılığı 26
1.6.3. Elektronik Ödeme Hizmetleri 28
1.6.4. Uygulama Mağazaları 29
1.6.5. Bulut Bilişim 31
1.6.6. Katılıma Bağlı Ağ Platformları 33
1.7. Dijital Ekonominin Geleceği 34

2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ 38
2.1. Dijital Ekonomi ve Vergi 39
2.2. Vergilendirmenin Temel İlkeleri 40
2.2.1. Tarafsızlık 41
2.2.2. Verimlilik 42
2.2.3. Kesinlik İlkesi ile Basitlik İlkesi 42
2.2.4. Etkinlik ve Adalet 43
2.2.5. Orantılılık 44
2.3. Dijital Ekonomide Vergiler Yönünden Ortaya Çıkan Riskler 45
2.3.1. Mükellefiyetin Tespiti 46
2.3.2. Ürünlerin Dijital Nitelikle Olması 49
2.3.3. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi 50
2.3.4. Kimliğin ve İşlemlerin Gizliliği 51
2.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar 51
2.4.1. OECD'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar 51
2.4.2. Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar 55
2.4.3. BM'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar 59
2.4.4. Türkiye'de Dijital Ekonomiye Yönelik Çalışmalar 60

3. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ 68
3.1. Dijital Hizmet Vergisinin Niteliği 70
3.2. Verginin Unsurları 74
3.2.1. Verginin Konusu 75
3.2.1.1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri 78

3.2.1.2. Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler 83
3.2.1.3. Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri 86
3.2.1.4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri 88
3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay 90
3.2.3. Mükellef ve Vergi Sorumlusu 92
3.2.3.1. Mükellef 92
3.2.3.2. Vergi Sorumlusu 94
3.2.4. Matrah 95
3.2.5. Verginin Oranı ve Hesabı 102
3.3. Vergilendirme İşlemleri 105
3.3.1. Vergilendirme Dönemi 105
3.3.2. Verginin Beyanı 105
3.3.2.1. Beyan Esası ve Beyannamenin Verilme Zamanı 105
3.3.2.2. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi 106
3.3.3. Tarh İşlemleri 106
3.3.3.1. Tarh Yeri 107
3.3.3.2. Tarhiyatın Muhatabı 107
3.3.3.3. Verginin Ödenmesi 108
3.3.4. Verginin Gider Olarak İndirilebilmesi 108
3.3.5. Yetki 108
3.3.6. Düzeltme 109
3.4. Muafiyet ve İstisnalar 110
3.4.1. Muafiyet 110
3.4.2. İstisnalar 115
3.4.3. İstisna ve Muafiyetlerin Sınırı 116
3.5. Vergi Güvenliği 116

SONUÇ 120
KAYNAKÇA 122

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Beps Eylem Planları..... 53

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği
APP : Application (Mobil Uygulama)
a.g.e. : Adı Geçen Eser
a.g.m. : Adı Geçen Makale
b. : Baskı
B2B : Business to Business (İşletmeler arası)
B2C : Business to Consumer (İşletmeden Tüketiciye)
B2G : Business to Government (İşletmeden Devlete)
BEREC : Body of European Regulators for Electronic Communications (Avrupa Düzenleyici İdareler Kurumu)
BİT : Bilgi ve iletişim teknolojileri
BM : Birleşmiş Milletler
BTK : Bilgi Teknolojileri ve İletişimi Kurumu
C. : Cilt
C2C : Consumer to Consumer (Tüketiciden Tüketiciye)
C2G : Citizen to Government (Tüketiciden Devlete)
ÇVÖA : Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
E. : Esas
E-Ticaret : Elektronik Ticaret
GAFA : Google, Apple, Facebook, Amazon
IP : Internet Protocol (İnternet Protokol)
IOT : Internet of Things (Nesnelerin İnterneti)
K. : Karar
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
NIST : National Institute of Standards and Technology (Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü)
OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
OTT : Over The Top (Şebekeler Üstü Hizmet)
PWC : PricewaterhouseCoopers

R.G. **:** Resmî Gazete

s. **:** Sayfa

S. **:** Sayı

TÜBİSAD **:** Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği

Vb. **:** Ve benzeri

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

Y. **:** Yıl

WEB **:** World Wide Web (Ağ)

GİRİŞ

Küreselleşmenin merkezinde çok uluslu şirketler ile global değer zinciri bulunmakta olup küreselleşmeyi besleyen unsurlar ticaret, sermaye, insan ve teknoloji aktarımlarıdır. Bu kapsamda İnternete ilişkin yenilikler ile teknolojik gelişmelerin sosyal, kültürel ve ekonomi alanlardaki küreselleşmenin hız kazanmasında oldukça önemli bir role sahip olduğu görülmektedir. Teknolojik gelişmelerin beraberinde getirdiği dijital dönüşümün; yeniliği teşvik eden, verimlilik sağlayan ve refah seviyesini artıran bir yapıya sahip olmakla birlikte vergileme dahil olmak üzere birçok alanda da zorluk yarattığı ortadadır. Nitekim teknolojinin getirilerinden faydalanan çok uluslu şirketler tarafından genel itibariyle kar elde edilen merkezin belirli bir ülkeye kurulduğu ve sunucuları aracılığı ile tüm dünyaya hizmet verilerek kazançlarının artırıldığı görülmektedir. Bu durumun sonuçlarından biri, dijital ortamda faaliyette bulunan çok uluslu şirketler tarafından faaliyette bulunulan ülkelerde gelir elde edildiği halde o ülkenin kamu gelirine bir katkıda bulunulmamasıdır. Bu kapsamda ilgili şirketlerin faaliyet gösterilen ülkelerin kamu gelirlerine hakkaniyete uygun bir katkıda bulunması gerektiği düşüncesinden hareketle bazı ülkeler tarafından dijital hizmet sektörünün vergilendirilmeye başlandığı, bazı ülkeler tarafından ise bu alanı vergilendirmeye yönelik çalışmalarda bulunulduğu görülmektedir. Ancak teknolojik gelişmelere ülkeler aynı şekilde karşılık veremediğinden henüz müşterek bir vergilendirme sistemi meydana getirilememiştir. Türkiye'de de dijital hizmet sektörünün vergilendirilmesi ile ilgili adımlar atılmış ve "Dijital Hizmet Vergisi" düzenlemesi 7 Aralık 2019 tarihli ve 30971 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

İşbu çalışmamız üç bölüm halinde işlenerek, ilk bölümde dijital ekonomi kavramına değinilecek, devamında dijital ekonominin gelişimi, unsurları, temel özellikleri ve geleceğinden bahsedilecektir. İkinci bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesi, vergilendirmede dikkate alınan temel ilkelere yer verilerek OECD, AB, BM ve Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar karşılaştırılarak incelenecektir. Üçüncü bölümde; öncelikle Türkiye'de 7194 sayılı Kanun ile ihdas edilen dijital hizmet vergisi düzenlemesinden bahsedilecek, devamında bu verginin niteliğine ilişkin tartışmalı hususlara yer verilmek suretiyle inceleme yapılacak,

daha sonra ise verginin konusu, verginin kapsamına giren dijital hizmet türleri, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ile sorumlusu, verginin matrahı, verginin oranı ve hesaplanması, vergilendirme işlemleri, muafiyet ve istisnalar ve vergi güvenliği konuları irdelenerek genel görüş ve önerilerimizi içeren sonuç bölümü ile çalışma bitirilecektir.

1. DİJİTAL EKONOMİ

Çalışmamızın bu kısmında dijital ekonomi kavramı ile dijital ekonominin gelişimi, unsurları, temel özellikleri ve geleceğinden bahsedilecektir.

1.1.Dijital Ekonomi Kavramı ve Kapsamı

Bilgi iletişim teknolojilerinde ("BİT") yaşanan gelişmeler, İnternetin sık sık kullanılmasına ve internet ağı üzerinden yapılan ticari işlerin yaygınlaşmasına neden olmuştur.[1] Teknolojik gelişmeler kapsamında İnternet kullanımının yaygınlaşması sebebiyle ekonomik faaliyetlerin de diğer birçok faaliyette olduğu gibi dijitalleşmesi ile oluşan yeni ekonomi modeline "dijital ekonomi" denilmektedir.[2] Literatürde "Dijital Ekonomi" yerine, "tekonomi", "enformasyon ekonomisi", "ağ ekonomisi", "bilgi ekonomisi" ve "yeni ekonomi" gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir.[3]

"Dijital ekonomi" kavramı ilk kez 1996 yılında Don Tapscott tarafından "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence" (Dijital Ekonomi: Bilişim Ağına Dayalı Zekâ Çağında Umut ve Tehlike) isimli kitabında kullanılarak literatüre kazandırılmıştır.[4] Bu kitapta "dijital ekonomi" kavramının on iki fark yaratan özelliğinin; bilgi, dijitalleşme, sanallaştırma, küçük parçalara ayırma, ağlar arası iletişim aracının olmaması, yakınsama, yenilikçilik, tüketerek üretme, anlık/hız, küreselleşme, uyumsuzluk olduğundan bahsedilmiştir.[5] Daha sonra ise Thomas Mesenbourg tarafından 2001 yılında dijital ekonomi kavramı; altyapı (donanım, yazılım, iletişim teknolojisi, insan kaynağı gibi), iş modeli (dijital teknolojileri esas alan yeni iş

---

[1] Yusuf Artar, "Dijital Ekonominin Geleceğine Yönelik Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, C.14, S.163 (2018), s.2176.

[2] Yusuf Artar, "Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri", (T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Doktora Tezi), İstanbul, 2019, s.1.

[3] **a.g.e.,** s.1.

[4] Erkan Kılıçer ve İmren Peker, **Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.27.

[5] Hüseyin Akkaya ve Adnan Gerçek, "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", **International Journal of Public Finance**, C.4, S.2 (2019), s.168.

modelleri) ve e-ticaret (alışveriş işlemlerinin dijital olarak gerçekleşmesi) olmak üzere üç kısımda zenginleştirilmiştir.

Naci Yıldırım, İhsan Durlanık, dijital ekonomiyi; *"bilişim çağının ekonominin yarattığı değişime bağlı olarak gelişen ve küreselleşen, geleneksel mal ve hizmet üretiminde maliyet unsurlarını en uygun hale getirirken ekonomik sınırları azaltan, üreticilerin tüketicilere ulaşımını kolaylaştırıp hızlandırırken tüketim alışkanlıklarını da değiştiren, her türlü mal ve hizmetin tedarik zincirinde değişmez unsurlardan biri haline gelmiş olan, teknolojik değişim ile gelişimi, temel ve vazgeçilmez bir kavram haline dönüştüren yeni ekonomi"* olarak tarif etmiştir.[6]

Vass tarafından dijital ekonomi; *"piyasa ve devlet sisteminin elindeki para ve güç ile koordine edilen klasik ekonomik faaliyetlerin aksine metaların üretimi ve satışına indirgeyerek yaşam dünyası ekonomisi içerisinde iletişim ve bireysel etkileşim ile koordine edilen bir ekonomik sistem"* şeklinde tanımlanmaktadır.[7]

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) uluslararası bir ekonomi örgütüdür. OECD tarafından geçtiğimiz yıllarda BİT'lerde yaşanan gelişmelere istinaden dijital ekonomi ile ilgili ciddi çalışmalar yapılmış ve bazı raporlar yayınlamıştır. OECD'nin konuya ilişkin 2015 tarihli raporu çerçevesinde "dijital ekonomi" kavramı; teknolojiyi oldukça ucuzlaştıran ve daha güçlü bir hale getiren, iş süreçlerinin geliştirilmesini klasikleştiren ve tüm bunlara ek olarak ekonominin bütün dallarına ilişkin reformlara destek veren teknolojiler tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucu olarak tanımlanmaktadır.[8]

Yukarıda yer verilen tüm tanımlar göz önünde bulundurulduğunda dijital ekonominin kısaca; iletişim, bilişim ve telekomünikasyon sektörlerindeki gelişmelerin tamamını içeren toparlayıcı bir kavram olduğu kanaatine varılmaktadır.

---

[6] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.14.

[7] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.27'den Dave Elder-Vass, "Lifeworld and Systems in the Digital Economy", European Journal of Social Theory, C.21, S.2 (2017), s.228.

[8] Bediha Sultan Zıvalı, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Küresel ve Ulusal Çalışmalar", (Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Bolu, 2020, s.10.

Netice itibariyle dijital platformlar, mobil uygulamalar ve ödeme hizmetleri dahil olmak üzere dijital teknolojilere dayanan temel ürün veya hizmetleri üreten dijital ekonomi, dijital ve bilişim teknolojileri sektörlerindeki yenilikçi hizmetlerden etkilenen ve ekonomilere artan oranda katkıda bulunan ve diğer sektörlere potansiyel yayılma etkileri sağlayan yüksek derece bir ekonomidir.[9]

1.2.Dijital Ekonominin Gelişimi

Sanayi (Endüstri), sürekli değişime uğrayan bir faaliyet dalıdır. Dolayısıyla üretimde kullanılan yöntemler sebebi ile üretim süreci yönetimi de her geçen gün değişime uğramaya devam etmektedir.[10] Bu noktada bahsedilen değişimin yalnızca üretim işlemleri yahut sanayiyi değil, ülkelerin toplumsal nüfusunu, kültürünü ve ekonomik durumunu da etkilediğini ifade etmek gerekmektedir. Bu değişimin başlangıcı olarak kabul edilen olay ise 18. Yüzyıl ortalarında İngiltere'de başlayan ve sonra tüm dünyaya yayılan değişim akımıdır.[11]

Sanayi Devriminden önceki zamanlara bakıldığında, ekonomi; insan, hayvan ve topraktan oluşan üretim unsurlarına dayanır iken Sanayi Devrimi'yle beraber yeni buluşların üretime olan etkisi ve buhar gücü ile çalışan makinelerin makineleşmiş olan endüstriyi doğurmuş olması kitle üretimine fırsat tanımış ve günümüze gelene dek üç tane Sanayi Devrimi yaşanmıştır.[12]

"Dijital Ekonomi" kavramının toplumsal ve ekonomik dönüşümün görüldüğü 1960'lı yılların başlarında "Dijital Devrim" esnasında ortaya çıkmasıyla beraber[13] bu durum birtakım kimseler tarafından dördüncü Sanayi Devrimi olarak kabul edilmiştir.[14] "Sanayi 4.0" kavramı fizikçi Henning Kagermann ve Wolf-Dieter Lukas ile yapay zekâ

---

[9] Mustafa Çolak, **Elektronik Vergileme Hukuku Tanım-Örnekler-Öneriler**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.41.

[10] Nurten Sinem Pamuk ve Mehmet Soysal, "Yeni Sanayi Devrimi Endüstri 4.0 Üzerine Bir İnceleme", **Verimlilik Dergisi**, S.1. (2018), s.4.

[11] Pamuk ve Soysal, **a.g.e.**, s.4.

[12] Pamuk ve Soysal, **a.g.e.**, s.4.

[13] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.14.

[14] Chris D'Souza ve David Williams, "The Digital Economy", **Bank of Canada Review**, 2017, https://www.bankofcanada.ca/wp-content/uploads/2017/05/boc-review-spring17-dsouza.pdf, (Erişim Tarihi: 07.05.2021), s.6.

profesörü Wolfgang Wahlster tarafından bulunmuş ve ilk olarak 2011 yılında Almanya'da Hannover Fuarı'nda tanıtılmıştır.[15] Bu tanıtımın akabinde ise 2016 yılında Dünya Ekonomik Forumu'nun ana teması "Endüstri 4.0" terimi olmuştur. "Sanayi 4.0" kavramı günümüzde Dördüncü Sanayi Devrimi olarak yerleşmiş durumdadır.[16]

Doktrinde dijital ekonominin temellerinin İnternet, geniş bant ağları, mobil uygulamalar, BİT ve donanım olduğu kabul görmektedir. Nitekim katma değerin ve istihdamın artışı, global ticaretteki değişiklikler, araştırma ve geliştirme harcamalarının artışı, yeni üretim faaliyetleri, ağ, İnternet hızlarının artışı ile fiyatlarının azalışına bakıldığında, bilgi ve iletişim endüstrilerinin dijital ekonomideki büyüme ve yenilikte itici güç olarak temel rol üstlendiği anlaşılmaktadır.[17] Öte yandan dijital ekonominin günümüzde bilgi iletişim teknolojileri sektörünü aşarak diğer tüm sektörleri de kapsamaya başladığı görülmektedir.

1.3.Dijital Ekonominin Unsurları

Dijital ekonomi kavramı; kişisel bilgisayar araçları, içerik, veri kullanımı, bulut tabanlı işlemler gibi unsurlara dayanmaktadır. Bu kapsamda dijital ekonomi kavramının anlaşılabilmesi için aşağıda yer verilen tanımlara değinilmesi önem arz etmektedir.

1.3.1. Kişisel Bilgisayar Araçları

Dijital ekonomi kavramının doğduğu yıllarda birçok bilgisayar donanımı üreticisi kendine özgü donanım bileşenleri kullanarak farklı üreticilerin elinden çıkan bilgisayarların tamamen farklı standartlarda çalışmasını amaçlamışlardır. Belirtmek gerekir ki kişisel bilgisayarlar genel hatları ile yaklaşık kırk yıl önce standartlaştırıldığından birçok piyasa katılımcısı piyasada tutunabilmek gayesi ile fiyat rekabetine başlamış, bu gelişme ise hızlı teknolojik gelişmeler ile beraber kişisel

---

[15] Serhat Yücekaya, *"*Gelişmekte Olan Ülkelerde Dijital Ekonomi: Türkiye Örneği*"*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Kalkınma İktisadı ve İktisadi Büyüme Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019, s.56.

[16] Aysun Sağbaş ve Ayçin Gülseren, "Endüstri 4.0 Perspektifinde Sanayide Dijital Dönüşüm ve Dijital Olgunluk Seviyesinin Değerlendirilmesi", **European Journal of Engineering and Applied Science**, C.2, S.2 (2019), s.2.

[17] Artar, Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal..., **a.g.e.**, s.17.

bilgisayar donanımının fiyatında büyük düşüşler yaşanmasına sebep olmuştur. [18] Takip eden yıllarda ise "en başarılı üreticilerin", ürünleri diğer ürünler ile en doğru şekilde entegre eden veya en güçlü pazarlama stratejilerini geliştiren kimseler olduğu görülmüştür. Belirtilen şekilde bir döngü, dijital ekonominin evrimi süresince farklı noktalarda dijital değer zincirinde önemli değişikliklerin oluşmasına sebep olmuştur. Burada bahsedilen "değer zinciri" kavramı, İnternetin ticarileştirilmesi ile birlikte e-ticaret sunulabilmesi için kullanılması zorunlu bir iş birlikteliği olarak tanımlanabilecektir.[19] Yani değer zinciri, herhangi bir malın yahut hizmetin teslim edilmesi için gereken birçok faaliyeti kapsamaktadır. Elektronik haberleşme mevzuatında değer zincirinin üst noktasında altyapının sahibinin alt noktasında ise son kullanıcıların olduğu belirtilmektedir.[20]

Budak tarafından 2000 yılı öncesinde değer zincirinde yer alan unsurlar; *"istemci uygulamaları, istemci işletim sistemleri, tarayıcılar, istemci donanımı, istemci işlemcileri, Java ve Corba gibi dağıtım teknolojileri, dağıtım ve bakım teknolojileri, ağ erişimi, TCP/IP ve W3C standartları için işletim sistemleri, veri dağıtım birimleri, yerel ağ işletim sistemi, sunucu işletim sistemi, sunucu veri tabanı, yönetim yazılımı, sunucu sistemi donanımı, grup yazılımı, kurumsal yazılım, kurumsal ara katman yazılımı, sistem yazılımı ve desteği, arama yazılımı, alan adı koordinasyonu, veri taşımacılığı, perakende aracıları gibi*"[21] olarak sayılmaktadır.

Yıllar içerisinde, donanımsal mobil aygıtlar, teknik özelliklerinin de zenginleşmesi ile beraber çeşitlenerek yüksek bir kullanım düzeyine ulaşmış olup aygıtların sayısındaki artış "nesnelerin İnterneti" olarak da bilinen birbirine bağlı elektronik bir altyapıyı ortaya çıkarmıştır.

---

[18]OECD, "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report", https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1662394581&id=id&accname=guest&checksum=08958710DB121F922696097E1455805D, (Erişim Tarihi: 05.07.2022), s.36.

[19] Tamer Budak, **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.8.

[20] Mehmet Bilal Ünver, "Türk Hukukunda ve karşılaştırmalı hukukta elektronik haberleşme alanında sözleşme yapma yükümlülüğü", (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Özel Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi), Konya, 2016, s.75

[21] Budak, **a.g.e**., s.8.

Öte yandan ilerleyen zamanlarda ortaya çıkan akıllı telefonlar, tabletler, televizyonlar gibi cihazları tasarlamak, üretmek ve satışa sunmak, firmaların değer zincirindeki ve piyasadaki konumlarını iyileştirmelerine olanak sağlamıştır. Tüketiciler eskiden kişisel bilgisayarları ile İnternete erişim sağlarken gelinen noktada artık akıllı telefonlar, tabletler ve televizyonlar gibi İnternete erişim sağlayan farklı cihazlarla bu imkana sahip olmuşlardır. Yaşanan gelişmeler, firmaların teknolojiye ilişkin yetkinliklerini artırmış ve müşterileri ile daha yakın bir ilişki kurmalarına (daha fazla kişisel hizmet sunabilmek için daha ayrıntılı veri toplamalarına) yol açmış olup bu durumun hem firmalar hem de tüketiciler bakımından önemli sonuçlar doğurduğu görülmektedir.

1.3.2. İletişim Ağları

İnterneti oluşturan telekomünikasyon ağlarının altyapısının güçlendirilmesi, dijital ekonominin merkezinde yer alan ağ sağlayıcıları, altyapı aracıları ve İnternet servis sağlayıcıları için önemli bir iş alanı ortaya çıkarmaktadır.[22]

İnternet servis sağlayıcıları; kişi veya kurumların İnternete bağlanmasını sağlayan ve sunucu kiralama ve barındırma, alan adı sağlama, içerik sunma gibi çeşitli hizmetleri veren İnternet aktörlerini ifade etmekte olup İnternet servis sağlayıcılarının gücü İnternet ağları arasında hizmet sunmaktan ziyade ağ erişimini sağlamaktan kaynaklanmaktadır.[23] Zira İnternet'teki servis sağlayıcı kimseler; İnternete bağlanma imkanı veren cihazlara eşsiz bir İnternet protokolü ("IP") adresi tanımlamaktadır. Rekabet Kurulu tarafından verilen bir kararda; internet bağlantısı sağlayan bir hizmet, tüketicilerin İnternette yer alan elektronik haberleşme ve içerik hizmetlerinden yararlanması amacı ile İnternet ağına eriştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.[24]

OTT ("OVER-THE-TOP"); internet üzerinden hizmet kalitesi yükümlenmeksizin tüketicilere sunulan içeriklere denilmektedir.[25] Avrupa Düzenleyici İdareler Kurumu tarafından (Body of European Regulators-"BEREC") 2016 yılında over-the-top

[22] Budak, **a.g.e.,** s.9.

[23] Budak, **a.g.e.**, s.9.

[24] Rekabet Kurulu'nun 31.03.2010 tarih ve K.10-27/386-141 sayılı kararı.

[25] Rekabet Kurulu'nun 27.08.2018 tarih ve 18-29/497-238 sayılı kararı.

hizmetleri hakkında hazırlanan rapor ile; OTT tarafından sağlanan hizmetlere; haber siteleri, sosyal medya uygulamaları, internet arama motoru, barındırma servisleri, elektronik posta servisi, videolar örnek olarak verilmiştir.[26] OTT hizmet sağlayıcıları, "elektronik haberleşme hizmet sağlayıcısı" niteliğini haiz olmamaları sebebi ile yetkilendirilmeleri Bilgi Teknolojileri ve İletişimi Kurumu (BTK) tarafından yapılmamaktadır.[27] Bu durum ise OTT'ler için bir avantaj olarak görülmektedir.[28] OTT; İnternet servis sağlayıcılarına göre müşterilerin taleplerine daha duyarlı hizmet sunabilmektedir.[29] Günümüzde hiç ücret ödenmeksizin OTT ile İnternet servis sağlayıcıları altyapısına ulaşılabilmektedir. Nitekim bu sayede içerik sahibi olanlar, İnternet bağlantısı ve donanıma sahip müşterilerine internet bağlantısı sağlayanları yok sayarak doğrudan erişme imkânına sahip olmaktadır. Bu sebeple OTT sağlayıcılarının doğrudan nihai kullanıcıya ulaşabilme bakımından önemli avantajlara sahip olduğu görülmektedir.

1.3.3. İçerik

Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, "Tüketici Hakları Hakkındaki 25 Ekim 2011 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2011/83/EU sayılı Direktifi" ("Tüketici Hakları Direktifi") nin "Konu, Tanımlar ve Kapsam" başlıklı 1. bölümünün 2/11 maddesinde "dijital içerik", dijital biçimde üretilen ve sağlanan veriler olarak tanımlanmaktadır.[30] Tüketici Hakları Direktifine göre dijital içerikler; indirme ya da akış yoluyla, somut bir ortamdan veya farklı herhangi bir yolla erişilip erişilmediğine bakılmaksızın, bilgisayar programları, uygulamalar, oyunlar, müzikler, videolar yahut metinler gibi dijital şekilde üretilen ve sağlanan verilerdir.[31] Dolayısıyla ilgili düzenleme

[26]BEREC, "Report on OTT Services", 2016, https://www.berec.europa.eu/en/document-categories/berec/reports/berec-report-on-ott-services, s. 14.

[27] Emin Köksal vd., "Mobil İletişim Hizmetlerinde Şebeke Tarafsızlığı Düzenlemeleri ve Trafik Yönetimi Uygulamalarının Rekabet Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **Rekabet Dergisi**, S. 63 (2015), s.54.

[28] Köksal, **a.g.m.**, s.54.

[29] Budak, **a.g.e**., s.9.

[30] Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, "Tüketici Hakları Hakkındaki 25 Ekim 2011 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2011/83/EU sayılı Direktifi", https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/83/oj, par.1.

[31] Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, "Tüketici Hakları Hakkındaki 25 Ekim 2011 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2011/83/EU sayılı Direktifi", https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/83/oj, par.1.

çerçevesinde "dijital içerik" olabilmesi için, dijital şekilde üretilmesi ve sunulması gereken veriye maddi bir veri taşıyıcıdan ya da diğer bir araç aracılığıyla indirilerek veya veri akışıyla ulaşılıp ulaşılmadığının, onun dijital içerik sayılması açısından önemsiz olacağı söylenebilecektir.[32]

Günümüzde dijital ekonomideki birçok önemli aktör artık aynı zamanda içerik sağlayıcısı haline gelmiştir. 5651 sayılı "İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun" uyarınca içerik sağlayıcı; İnternet ortamı üzerinden kullanıcılara sunulan bilgileri üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek ya da tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.[33] TTNet, Turkcell, Vodafone gibi şirketler erişim sağlayıcı; Facebook, Youtube, Twitter, TikTok gibi şirketler hem içerik hem de yer sağlayıcı; bu şirketlerin site ve uygulamalarında veriyi üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek veya tüzel kişiler ise içerik sağlayıcı olarak somutlaştırılabilecektir.[34]

Daha sık güncellenen ve daha fazla içerik barındıran bir web sitesinin arama motorlarındaki görünürlüğünün artacağı açıktır. Bu görünürlük, İnternet üzerinden pazarlama yapan reklam piyasasının arkasındaki gücü oluşturmaktadır.[35] İnternet sitesi reklamlarına ilişkin görünürlük noktasında işletmeler arasındaki rekabet oldukça yüksek olup İnternet sitesinde hedef kitlenin dikkatini çeken reklamları sunan işletmelerin ön plana çıkacağı ortadadır.[36] Sosyal medya platformlarının gelirlerinin büyük bir kısmı reklamlardan oluşmaktadır. Reklamcılıktan elde edilen gelirin de önemli bir payını dijital reklamlar toplamaktadır. 2026 yılına gelindiğinde, mobil akıllı iletişim teknolojisinin, çoğu marka için baskın bir reklam kanalı olacağı tahmin edilmektedir.[37]

Pazar ve tüketici verilerine ilişkin faaliyet sunan bir Alman şirketi olan Statista tarafından yapılan araştırmalarda dijital reklamcılık pazarındaki reklam harcamalarının

---

[32] Ümit Gezder, "Elektronik Ticaret Hukuki İşlemlerinin Ayrımı-Dijital İçerik ve Hukuki Niteliği," **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 22, S. 3 (2016), s.1126.

[33] İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, Resmî Gazete: 26530 (23/5/2007), Kanun No. 5651, md.2.

[34] Mete Tevetoğlu ve Betül Çolak, "Dijital Reklamcılığın Yol Açtığı Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.1 (Y.2021), s.53.

[35] Budak, **a.g.e.**, s.10.

[36] Tevetoğlu ve Çolak**, a.g.m.**, s.50-51.

[37] Budak, **a.g.e**., s.10.

2022 yılında 616,00 milyar ABD dolarına ulaşmasının beklendiği ve pazarın en büyük hacmini de 2022 yılında 260,00 milyar ABD doları pazar hacmiyle Arama Ağı Reklamcılığının oluşturduğu belirtilmektedir.[38] Yine Statista tarafından dijital reklam pazarında, 2027'de toplam reklam harcamalarının %69'u mobil üzerinden oluşturulacağı ve dijital Reklam pazarında, 2027 yılında dijital reklam gelirinin %89'u programatik reklamcılıktan elde edileceği belirtilmektedir.

Günümüzde en yoğun bilgi birikime sahip olan içerik, üreticilerden ziyade kullanıcılar tarafından üretilmekte olup Wikipedia ve YouTube gibi dijital ortamlarda kullanıcılar tarafından içerik üretildiği ve online bir iş birliği yürütüldüğü ortadadır.[39] Bu dijital ortamların başarısı ise bireysel kullanıcılar tarafından içeriklerin daha yoğun bir şekilde üretilebileceğini kanıtlamakta ve kullanıcılar arasındaki bağlantılar ve etkileşimlerin, bir kitleyi çekmek için ortaya atılan herhangi bir içeriğin reklam verenlerin bu alana yoğunlaşmalarını da sağlamaktadır.[40]

1.3.4. Veri Kullanımı

Dijital uygulamaların, kullanıcılar ve işletmelerin önemli miktarda kişisel veriye ulaşmalarına imkân sağladığı görülmektedir. Bahse konu verilerin kullanıcı ve işletmeler tarafından farklı şekillerde kullanılması hem müşterilerin deneyimlerine ulaşılabilmesi hem de işletmelerin veri üretimi, ürün çeşitliği ve kalitesinin artırılabilmesi için girişimlerde bulunulabilmesini sağlamaktadır.[41]

"Kişisel veri" kavramı kimliği belirli ya da belirlenebilir olan gerçek kişilere ilişkin her türlü bilgi olarak tanımlanmaktadır.[42] Kişisel veriler; kullanıcılar tarafından gönüllü olarak sağlanan veriler, gözlemlenen veriler ve elde edilen veriler olmak üzere farklı şekillerde elde edilebilir. Bilginin sayısallaştırılmak suretiyle veri haline

[38]Statista, "Digital Advertising Worldwide", https://www.statista.com/outlook/dmo/digital-advertising/worldwide.

[39] Budak, **a.g.e**., s.11.

[40] Budak, **a.g.e**., s.11

[41] Budak, **a.g.e**., s.11

[42] Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Resmî Gazete 29677 (07.04.2016), Kanun No. 6698, md.3/d.

dönüştürülmesi neticesinde maliyetlerin düşmesi ve üretkenliğin artması gibi sonuçlar meydana gelmektedir.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda, kişisel veriler tahdidi olarak belirlenmediğinden, her somut olaya göre kişisel verilerin kapsamının genişletilmesi mümkün olup bu çerçevede gerçek kişinin motorlu taşıt plakası, elektronik cihazlarının IP adresi, ses/görüntü kayıtları, konum bilgisi, sınav sonuçları, adli sicil kaydı, kredi kartının ekstresi, sosyal medya hesabındaki beğenileri, parmak izi gibi bilgiler de kişisel veri olarak sayılabilecektir.[43]

Verilerin kullanımı, üreticiler tarafından tüketicilerin taleplerinin değişmesi durumuna daha vakıf olunmasına ve tüketicilere daha hızlı bir cevap vermesine yardımcı olmaktadır. İnternet üzerinden verilere daha iyi erişim sağlanabilmesi sayesinde ürün ve hizmetlerin tasarım alanı genişlemekte ve daha fazla fikir üretilmekte bu sayede de daha farklı bir ürün ve hizmet sunumu gerçekleştirilebilmektedir.

Dijital ortamda faaliyet gösteren şirketler tarafından toplanılan kişisel, davranışsal ve daha da önemlisi kişinin tercihleri ile gelecekteki davranışlarını tahmin edebilmeyi sağlayacak nitelikteki veriler "reklamlara dayalı iş modelinin başarısının" temel olgusudur.[44]

Diğer yandan kişisel verilerin, ilgili mevzuatta belirtilen temel ilkelere uygun şekilde işlenmesi gerekmekte olup veri sorumluları işlenecek verileri hangi meşru amaç kapsamında işleyeceğini açıkça belirlemeli ve veri ilgilisine bildirmelidir.[45] Verinin "daha iyi hizmet verebilmek" veya "gelecekte yapılacak araştırmalar" gibi amaçlarla alınması da kişisel verilerin temel ilkelere aykırı olarak işlendiği gerçeğini değiştirmeyecektir.[46]

Veri kullanımı noktasında özel verilerin kişiye özel reklamcılığı (targeted advertising) kolaylaştırdığı göz önünde bulundurulmalıdır. Nitekim Alman Kartel Ofisi

[43] Danıştay 8. Dairesi'nin 02.07.2020 tarih ve E: 2017/7307, K: 2020/3063 sayılı kararı.

[44] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2021 tarih ve K.21-13/162-69 sayılı kararı.

[45] Beste Ekin, **Kişisel Verilerin Korunması ve Rekabet Hukuku Boyutuyla Büyük Veri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.125.

[46] Ekin, **a.g.e.**, s.125.

(Bıındeskartellamt) 06.02.2019 tarihli ve B6-22/16 sayılı kararında; Facebook'un kullanıcı ve cihaz ilişkili verileri, kendi şirketleri arasında ve diğer kaynaklardan toplayıp işlenmesine ilişkin eylemleri sömürücü kötüye kullanma durumu niteliğinde belirlenerek Facebook'un Almanya'daki veri işleme faaliyetleri sınırlandırılmıştır.[47] Mezkûr karar dijital sektörlere ilişkin ciddi ve telafi edilemeyecek endişelerin, Facebook'un yanı sıra WhatsApp, Instagram vb. gibi şirketlerce de halen sürdürülerek uygulandığını göstermesi açısından önem arz etmektedir.[48]

1.3.5. Bulut Tabanlı İşlemler

"Bulut", bilişim teknolojileri alanında İnterneti temsil etmek için kullanılmaktadır. "Bulut bilişim" ise bilişim sektöründe son yıllarda öne çıkan konulardan olmakla beraber halen tartışılan ve çizgileri tam olarak netleştirilmemiş bir kavramdır. Bu durumun en önemli sebebi bulut bilişimin yeni bir bilişim hizmet modeli olmasıdır.[49]

Avrupa Ağ ve Bilgi Güvenliği Ajansı tarafından bulut bilişim; *"Çoğunlukla sanallaştırma ve dağıtık bilişim teknolojileri yoluyla BT kaynaklarının sağlanması için isteğe bağlı hizmet modeli"* olarak tanımlanmaktadır.[50] Uluslararası Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü ise bulut bilişimi; *"yaygın, kullanışlı, istenildiğinde paylaşılan bir havuzda bulunan bilgi işleme kaynaklarına erişimi sağlayabilecek; hızlı tanımlanabilecek ve en az yönetim gayreti ve hizmet– tedarikçi ilişkisi içerecek bir model"* olarak tanımlamaktadır.[51]

Yukarıda yer verilen tanımlar kapsamında bulut bilişim, her zaman ve her yerden erişime imkân tanıyan yeni bir hizmet modelidir.[52] "Bulut bilgi işlem" ise bilişim hizmetlerinin sunulması ile kullanılmasına yönelik uygulanmaya başlayan yeni bir

[47] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2021 tarih ve K.21-13/162-69 sayılı kararı.

[48] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2021 tarih ve K.21-13/162-69 sayılı kararı.

[49] Yasin Kaya, "Bulut temelli adli bilişim", (İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bilişim ve Teknoloji Hukuku Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2016, s.3.

[50] Kaya, **a.g.e**., s.4.

[51] Budak, **a.g.e.**, s.12.

[52] Kaya, **a.g.e.**, s.4.

yaklaşımdır.[53] Bulut bilgi işlem, bulut hizmetlerini desteklemek için gerekli olan sunucu, depolama ve ağ unsurları gibi bazı donanım kaynaklarını içeren "bulut altyapısı" ile dijital ortamdaki iş uygulamalarını yürüten ve bilgi işlem gücünü içeren "yazılım uygulamaları" olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır.[54] Bulut bilişimin en önemli avantajları; bir mekândan bağımsız olarak sisteme bağlanılarak iş yürütebilme imkanını sağlaması, düşük donanım ve yazılım maliyetlerine sahip olması, güçlü performans, anlık güncellemeler ve farklı platformlardan ulaşılabilir olması, yüksek depolama kapasitesi olarak sayılabilecektir.[55]

1.4.Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

Dijital ekonominin temel özellikleri kısaca, hareketlilik (maddi olmayan varlıkların hareketliliği, kullanıcıların ve müşterilerin hareketliliği, işletme fonksiyonlarının hareketliliği), verilere ve kullanıcı katılımına güven, ağ etkisi, çok taraflı iş modelleri, monopol yahut oligopole olan eğilim ile değişkenliktir.

1.4.1. Hareketlilik

Hareketlilik; şirketler tarafından, yerel alanlarda çalıştırılan ve belirli işleri yerine getiren personellerin seçilebilmesi ve sayılarının ayarlanabilmesidir.[56] Hareketlilik unsuru; çalışmamızda, maddi olmayan varlıklar, kullanıcılar ve müşteriler ile işletme fonksiyonları olmak üzere üç kategoride incelenecektir.

1.4.1.1.Maddi Olmayan Varlıkların Hareketliliği

Dijital ekonomiyle beraber fiziksel varlığın önemi azalmış, malların sınır ötesi hareketliliği ile maddi olmayan varlıkların önemi artmıştır. Maddi olmayan varlıkların geliştirilebilmesi, kullanılabilmesi ve işletilebilmesine olanak sağlaması bakımından dijital ekonomi oldukça önemlidir.[57] Örneğin; dijital alanda faaliyette bulunan şirketler tarafından dijital yazılımlar ile iş yapılabilmesi için mevcut olan yazılımlarının

[53] Osamah Fadhil Taher ve Ömer Faruk Bay, "Bulut Bilişim Platform ve Yazılım Hizmetini Dağıtmak için Web-tabanlı Sanal Laboratuvar Tasarımı", **Politeknik Dergisi**, C.16, S.2. (2013), s.82.

[54] Budak, **a.g.e**., s.12.

[55] **a.g.e**., s.13.

[56] Zıvalı, **a.g.e.**, s.26.

[57] Budak, **a.g.e**., s.14.

yükseltilmesi yahut yeni yazılım ürünleri geliştirilmesi için önemli kaynaklar harcanmaktadır.[58] Maddi olmayan varlıklara karşı bu bağlılığın amacının ise maddi kaynakların yönetilmesi olduğu düşünülmektedir.[59] Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin hakların mevcut vergi kanunlarına göre ilgili şirketler arasında kolaylıkla tahsis edilebilmesi ile devredilebilmesi mümkün olup bu sebeple maddi olmayan duran varlıkların yasal sahipliği ve faaliyetleri birbirinden ayrı tutulmaktadır.[60]

1.4.1.2.Kullanıcıların ve Müşterilerin Hareketliliği

BİT'lerdeki gelişmeler ile dijital ekonomiyi özgünleştiren İnternete erişim oranındaki artışın ülkeler arasında seyahat eden kullanıcılar tarafından İnternet üzerinden yapılan ticari faaliyetlerin de gittikçe artmasına neden olduğu görülmektedir.[61] Örneğin; bir kimse bir ülkede ikamet ettiği sırada başka bir ülkede kalırken uygulama satın alabileceği gibi bu uygulamayı daha farklı bir üçüncü ülkede de kullanabilecektir. Ancak tüketicilerin hareketliliğinin artması ile tüketicilerin sanal ağları kullanması neticesinde kullanıcıların kimlik bilgilerine erişilememekte ve kullanımın/satışın gerçekleştiği yerlerin gizlenmesine bilerek yahut bilmeden sebep olunmaktadır.[62] Bunun gibi haller tüketicilerin hareketliliğinin artması neticesinde doğan olumsuzluklar olarak nitelendirilebilecektir.

1.4.1.3.İşletme Fonksiyonlarının Hareketliliği

Gelişen telekomünikasyon teknolojisi, bilgi yönetimi ile ilgili yazılımlar ve yine kişisel bilgisayarlar sayesinde karışık şirket faaliyetlerinin uzun mesafelerden organize edilmesi ve koordine edilmesi sağlanmakta ve şirket faaliyetlerinin maliyeti de önemli bir ölçüde azalmaktadır.[63] Bu kapsamda şirketler tarafından, küresel çapta operasyonların,

---

[58] Yusuf Artar, Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal… s.15.

[59] Budak, **a.g.e**., s.14.

[60] Zıvalı, **a.g.e.**, s.26.

[61] Budak, **a.g.e**., s.14-15.

[62] Budak, **a.g.e**., s.15.

[63] OECD, "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report", https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1662394581&id=id&accname=guest&checksum=08958710DB121F922696097E1455805D, (Erişim Tarihi: 05.07.2022), s.65-66.

işlemlerin yapıldığı veya tedarikçilerin yahut müşterilerin bulunduğu yerlerden bağımsız olarak seçilebilecek merkezi bir yerden yönetilebilmesi gibi bir imkân doğmuştur.[64] Yaşanan değişikliklerin etkilerinden biri de işletmelerin uzak pazarlara erişim kabiliyetinin genişlemesi olup OECD tarafından bilgisayar ile BİT'lerin toplam hacminin toplam hizmet ihracatı içindeki payının %5,7'den %9,0'a yükseldiği belirtilmektedir.[65]

1.4.2. Verilere ve Kullanıcı Görüşlerine Güven

Dijital ekonomi" den bahsedildiğinde akla ilk gelen kavramlar platformlar ve veridir.[66] Veri, dijital ekonominin itici güçlerinden birini oluşturmakla beraber üretim süreçlerinin, lojistiğin, hedefli pazarlamanın, akıllı ürünler ve hizmetler ile yapay zekânın temel girdisini teşkil etmektedir.[67] OECD tarafından verilere duyulan güvenin dijital ekonominin temel özelliklerinden olduğu belirtilmektedir. Dijital ekonomide yer alan şirketler tarafından, mevcut müşteriler, kullanıcılar, tedarikçiler ve dijital süreçlere katılanlar ile işlemler hakkında veriler toplaması son derece yaygın bir durumdur.[68] Bir kullanıcı tarafından satın alınan bir ürün ya da hizmete ilişkin olarak alındıktan ve kullanıldıktan sonra ürün ve işletme hakkında online olarak yapılmış olan yorumlar, işletmelerin ürün ve hizmetlerini geliştirmesinde oldukça önemlidir.

Öte yandan rekabet hukukunda, veriler; isteğe bağlı şekilde sağlanan veriler, gözlemlenen veriler ve çıkarımda bulunulan veriler olarak elde edilme yöntemlerine göre de sınıflandırılmaktadır. Bir verinin tek kullanıcıya ilişkin olması ya da toplulaştırılmış olması veya gerçek zamanlı ya da geçmişe ait olması gibi farklı sınıflandırmalar da yapılabilecektir. Bununla beraber veriler, kişisel veya kişisel olmayan veri olarak da sınıflandırılabilmektedir. Kişisel olmayan veriler; özel ve kamusal kaynaklardan elde edilmiş olan verilerin bir araya getirilmesi suretiyle oluşturulan veriler, kişisel veriler; kimliği belirlenmesi mümkün olan kişilere ilişkin tüm bilgilerdir.[69] Kişisel veriler,

---

[64] OECD, **a.g.e,** s.65-66.

[65] OECD, **a.g.e.,** s.65-66.

[66] Rekabet Kurulu'nun 07.04.2022 tarih ve K.22-16/273-122 sayılı kararı.

[67] Jacques Crémer, Yves-Alexandre de Montjoye ve Heike Schweitzer,"Competition Policy forthe Digital Era", https://ec.europa.eu/competition/publications/reports/kd0419345enn.pdf (Erişim Tarihi: 23.08.2022), s.24.

[68] Budak, **a.g.e**., s.17.

[69] Zıvalı, **a.g.e.**, s.28.

müşteriler tarafından bir siteye kaydolurken bilgi verilmesi halinde doğrudan müşteriden temin edilmiş olduğu gibi müşterinin İnternet tarama tercihleri ile konum verileri gibi bilgilerini takip etmek suretiyle gözleme dayalı olarak veya birden fazla verinin yapılan analize dayalı olarak elde edilebilmesi mümkündür.

Veriye erişim konusunu tamamen düzenleyen yasal bir çerçeve henüz tam anlamıyla olgunlaşmamış olup Avrupa'da Genel Veri Koruma Tüzüğü kapsamında bireylere, kişisel verilerini veri kontrolöründen alma ve başka bir kontrolöre direkt aktarılmasını sağlama hakkı tanınır iken Türkiye'de 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda bahsedilen hak düzenlenmemiştir.[70]

Furman Raporu[71]'nda verinin, dijital ekonominin merkezinde yer aldığı vurgulanarak veri hareketliliğinin sağlanması gerektiği ve böylelikle tüketicilerin platformlar arasında kolaylıkla geçiş yapabileceği, yenilikçi hizmetleri deneyebileceği ve işletmelere yenilik yapmaları için önemli bir fırsat tanınmış olacağı ifade edilmektedir.

Veriye dayalı olan pazarlama ekonomisinin değerini ölçmeye ilişkin yapılan araştırmalar kapsamında bu alanda, 2014 yılında ABD'de, yaklaşık bir milyon istihdam sağlandığı ve 202 milyar dolar gelir elde edildiği tespit edilmiştir.[72]

Diğer yandan OECD tarafından kullanıcı görüşlerine duyulan güvenin de dijital ekonominin temel özelliklerinden olduğu belirtilmektedir. Kaplan/Heanlein tarafından sosyal medya; "Web 2.0 temelli ve kullanıcı tarafından üretilen içeriğin oluşturulmasına ve değiştirilmesine izin veren İnternet tabanlı uygulamalar" olarak tanımlanmaktadır.[73] Bu tanımdan yola çıkıldığında sosyal medya ile beraber kullanılan iki kavramdan bahsedilmesi gerekmekte olup bu kavramlardan ilki "Web 2.0" olarak isimlendirilen ve bütün kullanıcıların katılımı ile sürekli bir şekilde değişen platformlar, diğeri ise

[70] Rekabet Kurulu'nun 07.04.2022 tarih ve 22-16/273-122 sayılı kararı.

[71] Jason Furman vd, "Unlocking Digital Competition", **Report of the Digital Competition Expert Panel**, 2019,https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/785547/unlocking_digital_competition_furman_review_web.pdf, (Erişim Tarihi: 06.10.2022), s.65.

[72] Budak, **a.g.e**., s.18.

[73] Hayriye Dilara Abbasoğlu, "Sosyal medya reklamcılığında haksız rekabet", (Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2020, s.11-12.

"kullanıcı tarafından üretilen içerik" olarak adlandırılan ve bireylerin sosyal medyaya katkıda bulunduğu/fayda sağladığı tüm yollardır.[74]

Sosyal medyayı oluşturan birçok platform bulunmakta olup bunlar sosyal ağlar, bloglar, vikiler[75], podcastler, İnternet forumları, sanal dünyalar olarak sıralanabilecektir.[76] Sosyal paylaşım ağlarında (Facebook, Instagram, Twitter vb.) hesap açan bireylerin belirli işletmelerin ürünleri ile hizmetleri hakkında kendi hesapları üzerinden söylemlerde bulunmaları yeni bir pazarlama şekli olarak görülmeye başlamış olup bu bireyler tarafından ürün ve hizmetlerin tanıtımı yapılmak üzere şirketlerle anlaşmakta ve sosyal medyada platformlarında oluşturdukları profilleri üzerinden ürün ve hizmetlerin reklamları yapılarak tüketicilerin alım tercihleri etkilenmektedir.[77] Artık, tüketiciler tarafından mağazalara gidilerek satış danışmanlarından destek almak yerine online platformlardan tavsiye almak daha yaygın hale gelmiştir. Zira bireyler, belirli bir ürün ya da hizmet hakkında olumlu görüşlere aileleri veya arkadaşlarından gelen öneriler gibi güvenme eğilimindedirler. Bu durum sosyal medya pazarlamasını son derece etkili bir pazarlama yöntemi yaptığından şirketler tarafından son dönemlerde sıklıkla tercih edildiği görülmektedir.

1.4.3. Ağ Etkisi

Ağ etkisi, dijital ekonominin temel özelliklerinden biri olup, dijital hizmetin kullanıcısının o ürünün değeri üzerindeki etkisini veya kullanıcılara olan etkisini ifade etmektedir.[78] Bir diğer ifade ile bir ürünün kullanıcılarındaki artış neticesinde diğer kullanıcılar tarafından bu ürün yahut hizmete atfedilmiş olan önemin de artması halidir.

Ağ etkisi, belli bir boyutun üstünde olması halinde şirketlere endüstri standartlarını belirleme ve hâkim duruma gelme noktasında faydalı olabilecektir. Arama

---

[74] Abbasoğlu, **a.g.e**., s.11-12.

[75] Viki, *"bir iş birliği etrafında toplanan kimselerin web tarayıcısı üzerinden yeni sayfalar oluşturmasına, sayfalarda düzenlemeler yapmasına ve bu sayfaları birbirine bağlamasına olanak sağlayan ve MediaWiki vb. bir yazılım altyapısı kullanan internet siteleri"* olarak tanımlanmaktadır. https://tr.wikipedia.org/wiki/Viki.

[76] Abbasoğlu, **a.g.e**., s.13.

[77] Abbasoğlu, **a.g.e**., s.37-38.

[78] Muhammed Kesgin, "Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları: Oyun Ekonomisi Örneği", (Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Tokat, 2021, s.8.

motorları genel olarak ağ etkisinden faydalanmaktadır. Bu duruma örnek vermek gerekirse; Google kurulduğu zamanlar geliştirdiği "aranan anahtar kelimelerle alakalı algoritma" sayesinde daha çok neticenin sergilenmesini sağlayarak kullanıcılar arasında yayılmış ve bu durumda daha fazla arama yapıldığından Google'ın kullanımı daha da artmıştır. Bir diğer örnek ise, bireylerin Facebook'u sosyal ağ olarak kullanmak istemelerinin nedeni toplumdaki diğer bireylerin bu platformu sosyal ağ olarak benimsemesidir. Dolayısıyla dijital platformların kullanıcı sayısı arttıkça ağ etkisinin değeri de artacaktır. bağlı olarak değerini artırır. Bunun neticesinde ise işletmeler, daha fazla kullanıcı elde ederek sunduğu mal ve hizmetlerin kalitesini geliştirmek suretiyle piyasada daha fazla değer kazanmayı amaçlamaktadır. Yine tüketicilere el emeği ile üretilmiş olan ürünleri sunan "Etsy" adlı şirket için, ağda el sanatı yapanların sayısının artması müşterilerin de artmasına neden olacak ve bu durum da ürünlerin satılmasına ve ürünlerini satmak üzere daha çok kimsenin ağa dahil olmasına sonuç olarak ise işletme dâhil ağa katılan bütün tarafların kazançlı çıkmasına sebep olacaktır.[79]

1.4.4. Çok Taraflı İş Modelleri

Çok taraflı iş modelleri; farklı gruplarda yer alan kişilerin verdiği kararların bir dışsallık yaratarak diğer grupların hareketlerini etkilemesi olarak ifade edilmektedir.[80] Çok taraflı iş modelleri fazla paydaşlı olmakla beraber paydaşlar arasındaki birbirini etkileme kabiliyeti ile değeri belli olan bir sistemdir. Bir paydaşın eyleminin diğer paydaş için olumlu dışsallık yaratması halinde diğer paydaşın fiyatları artmaktadır.[81] Buna örnek olarak İnternet sitesi üzerinden reklamı yayınlanmakta olan bir şirketin reklam ücretinin o İnternet sitesini kullanan bireylerin tıklama sayısı göz önünde bulundurularak belirlenmesi verilebilecektir. Bu noktada çok taraflı iş modellerinin, alıcılar ve satıcıları birbirine bağlamak gibi kısa vadeli işlemler şeklinde yahut paylaşılan bir sonuca ulaşmak için daha uzun vadeli ilişkilerin ve iş birliğinin oluşturulması şeklinde gerçekleştiğini belirtmek gerekmektedir.[82] Dijital ekonominin temel özelliklerinden olan çok taraflı iş modellerinin en önemli özelliği pazar maliyetlerinin en aza indirilmesidir.

---

[79] Budak, **a.g.e**., s.19-20.

[80] Yusuf Artar, Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal… s.16.

[81] Budak, **a.g.e**., s.20.

[82] Kesgin, **a.g.e.**, s.8.

1.4.5. Monopol veya Oligopol Piyasalara Meyil

Bir şirket tarafından bir ürünün piyasaya sunulmasının kendi kontrolünde tutulması, bir diğer ifade ile bir ürünün piyasadaki talebin tamamını karşılaması ve şirketin fiyatı istediği şekilde saptaması halinde bu piyasaya monopol yahut tekel denilmektedir. Bununla beraber birbirini etkileyebilecek kadar az sayıda satıcı tarafından çok sayıda alıcıya ürün satışı yapılması halinde bu piyasaya oligopol piyasa denilmektedir. OECD tarafından dijital ekonominin temel özellikleri arasında sayılan "monopol veya oligopol piyasalara meyil"; dijital ekonomide iletişim ağlarının etkisine bağlı olarak birçok kişinin tek yahut birden çok dijital hizmette buluşması olarak açıklanabilecektir.

1.4.6. Değişkenlik

Dijital ekonominin özelliklerinden biri de sürekli olarak değişen teknoloji sebebiyle meydana gelen değişkenliktir. Değişkenlik hali; inovasyonun hızlı temposu, iletişim teknolojisindeki gelişmeler, programlama maliyetinin azalması gibi sebeplerin etkisi ile önde gelen şirketlerin kısa vadede yerlerini kaybetme riskinin bulunduğunu ifade etmektedir.[83] Bu sebeple sektöre hâkim olan ve uzun vadeli başarıyı yakalamak isteyen şirketlerin araştırma ve geliştirmeye yönelik faaliyetlerde bulunması, yenilikçi fikirlere sahip yeni şirketler edinerek, yeni özellikler ve yeni ürünler piyasaya sürmesi gerektiği düşünülmektedir.

1.5.Dijital Ekonominin Aktörleri

Sanayi devriminden bu yana ekonominin en önemli gelişimi, büyüme ve yeniliğin en büyük güçlerinden bir tanesi dijitalleşmedir. Dijital ekonomiyi geliştirerek birbirini besleyen aktörleri devlet, hizmet sektörü, finansal sektör ve birey olarak incelemek mümkündür.

[83] Ali Osman Arslan, "Elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen hizmetlerde katma değer vergisi", (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), 2017, s.72.

1.5.1. Devlet

Devlet, vatandaşları için dijital kamu malı üreterek dijital ekonominin önemli bir aktörü haline gelmiştir. Dijital ekonomi ile birlikte klasik devlet hizmet sistemlerinin, çalışma ilkelerinin biçimleri değişime uğramakta olup devletler de artık İnternet vasıtasıyla hizmetlerinin yönetimini İnternet siteleri üzerinden basit ve etkili bir biçimde yürütmeye başlamışlardır. Günümüzde BİT'lerin hayatımızın çoğu alanına girdiği, bununla beraber gelişmiş devletlerde katılımcı demokrasi ile yönetim, şeffaflık, hesap verilebilirlik, açıklık, etkinlik, kolaylık, kaynakların aktif kullanılması, kamusal ürün ve hizmet sunumunda hız ile elverişliliğin sağlanması şeklindeki amaç ve prensiplerin kesin esaslar olarak kabul edildiği ortadadır. BİT'lerin bu esasların hayata geçirilmesinde en etkin yol olarak görüldüğü ve sayılan hallerin bir neticesi olarak, Avrupa Birliği'nin "e-Avrupa" projesi ile alakalı yürüttüğü çalışmalar ile eş zamanlı olarak Türkiye'de de "e-Devlet" ve devamında ise "UYAP Bilişim Sistemi", "E-Banka" gibi uygulamalar yapılmaktadır.

1.5.2. Hizmet Sektörü

Hizmet sektörü, piyasaların gereksinimi olan ürün ile hizmet sunumunu gerçekleştiren aktördür. Hizmet sektörü, hizmetten yararlanan kimsenin şahsında yahut bu şahsın faydasına bazı değişikliklere sebep olan ve zaman, yer ve biçim faydası oluşturan endüstriler olmakla beraber hizmetler, hizmeti sunan kimsenin hizmetten faydalan kimse için faaliyet göstermesi, hizmetten faydalanan kimsenin hizmet elde edilmesi için çaba göstermesi ve hizmetten yararlanan ile hizmeti sunan kimselerin karşılıklı bir etkileşim içerisinde olmaları suretiyle üretilirler.[84]

1.5.3. Finansal Sektör

Dijital teknolojilere ilişkin olarak finansal sektörün yükselişini sağlamak, finansal sektörün altyapısını geliştirmek ve yenilikleri teşvik etmek için çok sayıda yatırım

[84] Arif Özsağır ve Aliye Akın, "Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri ve Karşılaştırmalı Bir Analizi", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, C.11, S.41 (2012), s.312.

yapılmıştır.[85] Dolayısıyla sermaye hareketlerini yöneten finansal sektör dijital ekonominin önemli aktörlerinden biridir.

1.5.4. Birey

Sosyal medya sayesinde göz önünde olan bireyler dijital ekonominin aktörlerinden biridir. İnternetin kullanımının yüksek seviyelere ulaşması neticesinde bireyler hem takipçi hem de içerik üreticisi olarak İnternette var olmaktadırlar. Aynı zamanda İnternet ve dijital reklamcılık vasıtaları ile birlikte reklamlar artık büyük ve genel kitleler yerine direkt ilgili bireye mahsus olarak hazırlanmaktadır. Özellikle reklam hizmeti sunan dijital platformlar tarafından hedef kitleye ilişkin olarak kullanıcıların hesap bilgileri, beğenileri ve İnternet sitelerinde geçirdikleri süre kullanıcıların İnternet kullanma alışkanlıkları gibi birçok bilgiye kolayca ulaşılabilmektedir.[86]

1.6.Dijital Ekonomide Gerçekleştirilen İş Modelleri

Dijital ekonomi yeni bir ekonomi modelini ifade etmektedir. Bu kapsamda dijital ekonomide gerçekleştirilen iş modellerinin; elektronik ticaret (e-ticaret), web tabanlı reklamcılık, elektronik ödeme hizmetleri, uygulama mağazaları, bulut bilişim, katılıma bağlı ağ platformları (sosyal medya platformları) olarak sayılması mümkündür.[87] Sayılanlar dışında ise blockchain, nesnelerin İnterneti, gelişmiş robotik sistemler, paylaşım ekonomisi iş modelleri, 3-D yazıcı iş modelleri, yapay zekâ gibi iş modellerinin de hızlı bir gelişme gösterdiğini belirtmek gerekmektedir.[88]

---

[85] Gülşah Azat, **Küreselleşmenin Dönüştürdüğü Mekân Kavramı Çerçevesinde Vergi Cennetleri, İstanbul**: On İki Levha Yayıncılık, 2020, s.38-39.

[86] Tevetoğlu ve Çolak**, a.g.m.**, s.45.

[87] Budak, **a.g.e**., s.31.

[88] Hüseyin Mert ve Erhan Bayar, "Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", **PressAcademia Procedia**, C.11, S.1 (2020), s.29.

1.6.1. E-Ticaret

Dijital ekonomi; e-ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital para kullanımı gibi faaliyetlerin veya iş modellerinin tümünü kapsamaktadır.[89] Dijital ekonomide gerçekleştirilen iş modelleri içerisinde en yaygın kullanılanı e-ticarettir.

E-ticaret; 5.11.2014 tarihli ve 29166 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. maddesi uyarınca; "Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet" olarak tanımlanmaktadır.[90]

E-ticaret; Dünya Ticaret Örgütü tarafından, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması, OECD tarafından ise bireyler ile organizasyonların metinler, sesler ve görsel imajlar gibi sayısallaştırılan verileri işleyerek açık ve kapalı ağların üstünden iletmesine dayanan ticari faaliyetler olarak tanımlanmaktadır.[91] Bu tanımlar çerçevesinde e-ticaretin yazı, ses, görüntü görünümündeki dijital ürünler ile eğitim, muhasebe, finans şeklindeki dijital hizmetlerin İnternet, telefon, tablet, bilgisayar ve televizyon gibi çeşitli iletişim araçları aracılığı ile alışverişinin yapılması halidir.[92]

E-ticaret sayesinde tüketiciler mağazalara gitmeden günün istedikleri vaktinde doğrudan İnternet üzerinden sanal mağazalardan otomobil, telefon, kitap, hamburger gibi birçok ürünü doğrudan temin edebilme imkanına sahip olmuşlardır. Bu özelliği dikkate alındığında e-ticaretin elektronik perakendecilik olarak da adlandırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla günümüzde tüketiciler tarafından İnternet üzerinden alışveriş yapılarak zaman tasarrufu yapılmak istenmesi, İnternet üzerinden (e-ticaret siteleri) yapılan alışverişlere ilişkin yapılan mevzuat düzenlemeleri ile kredi kartı noktasında da bir problem yaşanmayacağına duyulan güven, üretici şirketler tarafından fiziki bir işyeri açılması için gerekli olan maaliyetlere katlanılmak istenmemesi gibi nedenlerle bu

[89] Artar, Dijital Ekonominin Geleceğine…, s.2176.

[90] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141105-1.htm, (E.T.: 10.06.2021).

[91] Danıştay 4. Dairesi'nin 19.10.2020 tarihli ve E:2016/10735, K:2020/3953 sayılı kararı.

[92] Danıştay 4. Dairesi'nin 19.10.2020 tarihli ve E:2016/10735, K:2020/3953 sayılı kararı.

sektörün Türkiye'de de ilerleme kaydettiği gözlemlenmektedir. Nitekim Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneğinin (TÜBİSAD) "TÜBİSAD Ekonominin Dönüştürücü Gücü: E-Ticaret Etki Analizi 2020 Raporu" ile Türkiye'nin elektronik ticaret pazar büyüklüğünün 2019'da 3,4 trilyon dolar tutarındayken 2020'de %26 büyüme ile 4,3 trilyon dolara ulaştığı ve 2021'de bu rakamın %14 arttığı ve 4,9 trilyon dolara yükseleceğinin tahmin edildiği belirtilmektedir.[93] Aynı rapor içeriğinde elektronik ticarete katılan işletme sayısının 2015'ten beri yekûn %42 artarak yerel ekosistemi yaygınlaştırdığı tespit edilmiştir.[94]

PricewaterhouseCoopers (PWC) tarafından yapılan bir araştırmaya göre Türkiye'de çevrim içi alışveriş yapılan bir platformun beğenilmesi ve tercih edilmesinde fiyatın daha iyi olması en önemli unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu hususta Türkiye birçok Avrupa ülkesinden farklılaşmakta olup Amerika, İngiltere, İspanya, Almanya, Kanada gibi ülkelerde çevrim içi kanalın tercih edilmesinde alışveriş kolaylığının fiyata göre daha ön planda olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca son zamanlarda mobil cihazların da alışveriş kullanımında yaygınlaştığı ve sosyal medya üzerinden ürün inceleme ile satın almanın arttığı görülmektedir.[95]

Rekabet Kurulu'nun bir kararında, e-ticaret modelleri dört grupta incelenmiş olup İnternet üzerinden gerçekleştirilen bu modeller aşağıdaki gibidir:[96]

- İşletmeden tüketiciye (Business to Consumer "B2C"); şirket ya da kişi tarafından tüketicilere ürün satışı yapılması,

- Tüketiciden tüketiciye (Consumer to Consumer "C2C"); tüketiciler tarafından başka bir tüketiciye ürün satışının yapılması,

[93]TÜBİSAD, "Ekonominin Dönüştürücü Gücü: E-Ticaret Etki Analizi", https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-e-commerce_impact_assessment-launchpresentation.pdf (Erişim Tarihi: 11.07.2022), s.7.

[94]TÜBİSAD, **a.g.e**., s.11.

[95] Deloitte Digital ve TUSİAD, "E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar 2019", https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consumer-business/e-ticaretin-gelisimi-sinirlarin-asilmasi-ve-yeni-normlar.pdf, (Erişim Tarihi: 05.09.2022), s.11.

[96] Rekabet Kurulu'nun 20.02.2020 tarih ve K.20-11/127-73 sayılı kararı.

- İşletmeler arası (Business to Business “B2B”); şirketlerin kendi arasında gerçekleştirdiği ticari işlemler,

- İşletmeden devlete (Business to Government “B2G”) ve tüketiciden devlete (Citizen to Government “C2G”); işletme ile tüketici ve devlet arasında İnternet üzerinden gerçekleştirilen işlemlerdir.

(B2C) iş modelinde sanal mağaza üzerinden satış yapılmakta olup bu iş modeli perakendecilik olarak da adlandırılabilecektir. (B2C) iş modeline örnek olarak; Trendyol, Morhipo, Hepsiburada, Kitapyurdu, Amazon, Biletix, Yemeksepeti, Getir, Netflix verilebilecektir. (C2C) iş modelinde; tüketiciler tarafından sahip oldukları ürünler belirli pazar yeri uygulamaları aracılığı ile diğer tüketicilere kendi belirledikleri bir fiyat üzerinden satışa sunulmakta olup bu iş modelinde yapılan satışın faturalandırılması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Sahibinden adlı İnternet sitesi bu iş modeline örnek olarak verilebilecektir. Ayrıca ifade etmek gerekir ki; hem (B2C) hem de (C2C) iş modelinde şirketler tarafından İnternet sitelerinde satış kolaylığı sağlayabilmek adına çeşitli gruplandırmalar yapıldığı görülmektedir. Bahse konu sitelerdeki ürünler; giyim, yeme-içme, kişisel bakım, elektronik, dekorasyon, seyahat gibi kategorilere ayrılmaktadır. Elektronik ticaret sektöründe faaliyet gösteren bazı şirketler İnternet siteleri üzerinden “kişisel bakım” gibi tek bir sınıf ile faaliyet konusunu sınırlandırırken bazı şirketlerin “kişisel bakım”, “elektronik”, “yeme-içme” gibi birden çok alanda faaliyet gösterdiği görülmektedir. E-ticaret platformu, işletmelerin e-ticaret ekosistemine katılmalarını kolaylaştırırken satış gelirlerini de önemli oranda artırmaktadır.

(B2B) iş modelinde faaliyet gösteren işletmeler, birbirlerinin sundukları hizmetleri iyileştirme prensibi ile çalışmakta olup bu iş modeline örnek olarak üretici firma tarafından toptancılara veya toptancılar tarafından perakendecilere ürün satışı yapılması verilebilecektir. Daha açık bir şekilde anlatmak gerekir ise; bir otomobilin birçok farklı parçadan oluşması ve bu parçaların farklı tedarikçilerden satın alınarak üretici tarafından ürüne son halinin verilmesi neticesinde tüketicilere sunması bu iş modeline örnektir. (B2G) iş modelinde devlet tarafından bir ihale açılmakta ve işletmeler tarafından bu ihale online olarak takip edilerek katılım sağlanmaktadır. İhaleyi kazanan işletme ise devlete ürün ile hizmet satışı yapmakta olup “Elektronik Kamu Alımları Platformu” nun İnternet sitesi bu modele örnek verilebilecektir. (C2G) iş modeli işletme

ile tüketici ve devlet arasında İnternet üzerinden gerçekleştirilen işlemler olarak tanımlanmakta olup bireylerin devlete karşı yükümlülükleri bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu iş modeline örnek olarak; bireylerin vergi borcu, trafik cezası ve SGK ödemeleri verilebilecektir. Bu kapsamda Türkiye'de en gelişmiş modellerin (B2C) ve (C2C) olduğu gözlemlenmektedir.

1.6.2. İnternet Reklamcılığı

World Wide Web (www/web), bir diğer ifade ile "ağ" aracılığıyla pazarlama mesajlarının iletilip müşterilerin ilgisinin çekilmesi amaçlanan reklam formuna "Web Tabanlı Reklamcılık" ya da "İnternet Reklamcılığı" denilmekte olup İnternet reklamları, İnternet tabanlı uygulamalar ile web sitelerinde ses, görüntü, animasyon gibi teknolojilerin kullanıldığı reklam tipidir.[97]

Web tabanlı reklamcılığın bir başka ifade ile İnternet reklamcılığının ilk defa 1994 yılında ilk ticari İnternet dergisi olan HotWired'ın, dünyanın en büyük telekomünikasyon şirketi olan AT&T'ye banner reklam satması ve reklamın web sayfasında gösterilmesiyle başladığı kabul edilmektedir.[98] Bununla beraber İnternet reklamcılığının ülkemizde 2003 yılının ilk aylarından itibaren yükselişe geçerek sürekli artan bir eğilim takip ettiği ve reklam veren şirketler tarafından tercih edilen bir medya organı olduğu görülmekte olup İnternet reklamcılığının en büyük avantajlarından biri, bilginin ve içeriğin coğrafya ve zamanla sınırlandırılamaması olarak belirtilebilecektir.[99] Ayrıca İnternet reklamcılığının kolay ölçümlenebilir olması, oldukça düşük bir maliyet ile yüksek görüntülenme oranına sahip olması ve doğrudan hedeflenen kitleye ulaşması gibi sebeplerle interaktif, bireysel, ekonomik ve esnek olma özellikleri sayesinde reklam veren şirketler tarafından gittikçe daha fazla tercih edilir hale gelmekte olduğu görülmektedir.[100]

İnternet'teki reklam çalışmaları; arama motorları sonuçlarındaki yazılı reklamlar, banner reklamlar, reklam ağları ve e-posta pazarlaması şeklinde örneklendirilebilecektir. Bu kapsamda çeşitli İnternet reklam modülleri mevcut olmakla beraber örneğin Google

[97] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2010 tarih ve 10-22/303-111 sayılı kararı.

[98] Hayriye Dilara Abbasoğlu, "Sosyal medya reklamcılığında haksız rekabet", (Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2020, s.8.

[99] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2010 tarih ve 10-22/303-111 sayılı kararı.

[100] Rekabet Kurulu'nun 11.03.2010 tarih ve 10-22/303-111 sayılı kararı.

gibi arama motorları, reklama tıklandığı takdirde ödeme yapma ilkesine dayanan kendi özel reklam modellerini kullanmaktadır.[101] Bununla birlikte, "display reklam" olarak bilinen, İnternet sayfasının üstünde, altında veya ortasında yer alan sabit ya da hareketli reklamlar da mevcuttur.[102] Ayrıca ek olarak İnternette e-posta, viral video ve gazetelerdekine benzeyen ilan sayfası reklamları ile oyun-içi reklamlar da vardır.[103]

Reklamcılık sektöründe yer alan şirketlerin alternatif gelir elde etme fikrinin ittiği İnternet reklamcılığı İnternet sitesi sahipleri ile perakendecilerin ilgisini çekmeyi başarmış olmakla beraber pazarlama yaparken müşterilerin bakış açısıyla pazarlama yapma, müşterilerin ihtiyaçlarını tam olarak belirleme, doğru ürünü pazarlamak hakkında bilgi almak için uzun süren anketler ile beraber doğrudan müşteri ilişkileri yerine İnternetin olanaklarından yararlanmak daha cazip hale gelmiştir.[104]

Son olarak belirtmek gerekir ki; interaktif reklam platformu olan Interaktif Advertisement Bureau (IAB), İnternetin bir reklam alanı olarak denetlenmesi amacıyla 1996 yılında ABD'de kurulmuş olup dünyada toplam 24 ülkede faaliyet göstermektedir. IAB destekli olan ve ülkemizdeki reklam ajanslarının mesleki kuruluşu olan "Reklamcılar Derneği" tarafından hazırlanan Ekim 2022 tarihli "Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2022 İlk 6 Ay Raporu" ile; ülkemizdeki 2021 yılı ile 2022 dijital ortamda sunulan reklamlara ilişkin yatırımlar karşılaştırıldığında %78 oranında bir büyüme olduğu belirtilmektedir.[105] Bu kapsamda ülkemizdeki dijital dönüşümlerin sonucunun, reklamlara yapılan yatırımlara da yansıdığı ve birçok ülkeyi geride bırakarak dijital reklam payının %67,24'lara ulaştığını belirtmek gerekir.[106] Bununla beraber aynı raporda; 2021 yılı içerisinde dijital medyaya ilişkin yapılan yatırımların en fazla yapıldığı yerin mobil cihazlar olduğu hususuna yer verilerek Türkiye'deki mobil cihazların internet üzerinde %69,8 payı bulunduğu göz önünde bulundurulduğunda kullanılmakta olan genel

[101] Budak, **a.g.e**., s.38.

[102] Budak, **a.g.e**., s.38.

[103] Budak, **a.g.e**., s.38.

[104] Serenat Baytan Avkovan, "Influencer Sözleşmeleri." Yargıtay Kararları Işığında Güncel Medeni Hukuk Problemleri Sempozyumu Bildirileri, 2019, https://www.lexpera.com.tr/literatur/kitaplar/influencer-sozlesmeleri-978-605-7542-49-6/1 (Erişim Tarihi: 06.09.2022), s.76.

[105] Reklamcılar Derneği, "Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2022 İlk 6 Ay Raporu", 2022, https://iabtr.org/UploadFiles/PageFiles/MedyaYat%C4%B1r%C4%B1mlar%C4%B1Tahmini_2022H111102022114624.pdf (Erişim Tarihi: 16.09.2022), s.29.

[106] Reklamcılar Derneği, **a.g.e.**, s.29.

ağın %50'sinden çoğunun mobil cihazlar üzerinden elde edildiği anlaşılmaktadır.[107] Bu verilerden de anlaşıldığı üzere mobil cihaz kullanımı ve uygulama sayılarındaki artış neticesinde İnternet abone sayısı hızla artmış ve İnternet reklamcılığı gelişim göstermiştir. İnternet reklamcılığı sayesinde tüketiciler daha fazla hizmet almak için reklama tıklayabileceğinden ve bu tıklama sayesinde ürünü satın alabileceğinden İnternet reklamcılığının daha kısa sürede daha düşük maliyetle gerçekleştiği görülmektedir. İnternet veri tabanındaki kullanıcıların faaliyetleri, kullanıcılar ile ilgili oldukça önemli bir bilgi kaynağı olup bu reklam türünün tüketim kalıplarının değişmesine neden olmaktadır.[108]

1.6.3. Elektronik Ödeme Hizmetleri

"Elektronik ödeme sistemleri"; basitçe mevcut ödeme şeklinin elektronik versiyonu olarak ifade edilebilecek olup İnternet üzerinden ödemeyi kolaylaştırmak için gerekli altyapıyı sağlamak için önemlidir. Elektronik ödeme yolları; kredi kartı, elektronik kredi kartı, otomatik vezne makineleri ve para vericileri, elektronik fon transferi için satış noktası terminalleri, elektronik para, elektronik çek, akıllı kart, dijital cüzdan (Alipay, AmazonPay, ApplePay, SamsungPay, GooglePay, Paypal genel amaçlı cüzdan; Starbucks (Starbucks gibi perakendeciler ki en yaygın olarak kullanılan dijital cüzdandır), Walmart, Amazon.com tek amaca hizmet eden dijital cüzdan olarak kabul görmektedir[109]. Bahsedilen markaların ülkemizde faaliyeti bulunmamakta olup Türkiye'de; bankalar, ödeme hizmeti sunanlar, elektronik para kuruluşları ve mobil operatörler gibi farklı alanlarda faaliyet gösteren teşebbüsler tarafından dijital cüzdan hizmeti sunulmaktadır. Örneğin BKM Express, FastPay, Garanti PAY, Hepsipay, İyzico, Masterpass, Maximum Mobil, Papara, ParaMara, PayCell, Payguru, Yapı Kredi Mobil gibi cüzdanlar)[110], mobil ödemeler ve diğer ödeme yollarıdır.[111]

---

[107] Reklamcılar Derneği, **a.g.e**., s.32.

[108] Pelin Mastar Özcan, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", **Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)**, C.6, S.2 (2016), s.75.

[109] Adam J. Levitin, "Pandora's Digital Box: The Promise and Perils of Digital Wallets", **University of Pennsylvania Law Revievv**, 2017, Vol. 166, No. 2, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2899104 (Erişim Tarihi: 25.05.2022), s.15.

[110] Rekabet Kurulu'nun 30.05.2019 tarihli ve 19-20/291-126 sayılı kararı.

[111] Rekabet Kurulu'nun 30.05.2019 tarihli ve 19-20/291-126 sayılı kararı.

Avrupa Birliği'nde dijital para (bir diğer ifade ile elektronik para) 1993 yılında ilk kez gündeme gelmiş olup Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin merkez bankaları tarafından dijital para konusu irdelenerek bir rapor yayınlanmıştır.[112] Bu analiz raporunda elektronik paradan teknik bir aygıtta depo edilebilen parasal değer olarak bahsedilmiştir. Bir başka ifade ile dijital para; aracı kurumlar olmaksızın kişilerin sadece İnternet ortamında kullanabilecekleri paradır. Araştırmalara göre tüketiciler tarafından İnternet üzerinden yapılan alışverişlere ilişkin en büyük endişe kredi kartı bilgilerinin kopyalanması olduğundan "elektronik para" İnternet üzerindeki alışverişleri artırması yönünden bir avantaj olarak görülmektedir. Ancak elektronik para ile işlem yapan kişilerin kimliğinin önemli ölçüde gizli kalması ve işlemlerden elde edilen gelirin tespitinin güç olması sebepleri ile vergilendirme noktasında problemler yaşanmaktadır.[113]

Elektronik ödeme hizmetleri ülkeler bazında incelenmesi ve dijital ekonominin aktörlerine bakılması halinde dijital ekonomideki katma değerin %70'ini Amerika, %25'inin Çin ve %5'ini diğer coğrafyalarda (%4 Avrupa ülkeleri ve %1 diğer ülkeler) merkez bulunduran şirketlerce yaratıldığı görülmektedir.

1.6.4. Uygulama Mağazaları

Application (App) olarak adlandırılan mobil uygulamalar; bir bilgi işlem platformunda çalışan standart yazılımlar olup mobil uygulamalar ile klasik yazılım uygulamaları arasındaki temel fark, uygulamaların geleneksel perakende kanalları yerine İnternet bağlantısı ile merkezi portallar üzerinden elde edilmesidir.[114] Mobil uygulama sisteminin ana unsuru, kullanıcıların uygulamaları cihazlarına indirebilecekleri bir online sanal market olan app store denilen uygulama mağazalarıdır. Uygulama mağazaları, genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, bilgileri görüntülenebilen, cihaz üzerinden satın alarak otomatik olarak indirilip yüklenebilen merkezi perakende platformlar olup günümüzde en bilinen uygulama mağazaları Apple App Store ve Google Play

---

[112] Mastar Özcan, **a.g.m**., s.75.

[113] Mastar Özcan, **a.g.m.,** s.75.

[114] Zeynep Yasaman, **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda İnternette Marka Hakkının İhlali**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020, s.482.

Store'dur.[115] Mobil uygulamalara ise WhatsApp, Instagram, Facebook ya da TikTok'un mobil uygulamaları örnek olarak gösterilebilir.

Uygulama mağazalarındaki uygulamalar ücretsiz veya belirli bir ücret karşılığında sağlanabilmektedir. Ücretsiz olan uygulamalar genel itibariyle reklamlarla desteklenmektedir. Bununla beraber OECD tarafından da belirtildiği üzere uygulamalar giderek "freemium" modeline geçmektedir. Bu modelde bir ürün ya da hizmetin en temel hali ücretsiz olarak sunulup, ek özellikler için ücret talep edilmektedir. "Freemium" kullanıcıların yeni hizmetleri ücretsiz olarak denemesini ve farklı hizmetleri eş zamanlı olarak kullanabilmesini kolaylaştıran bir gelir modelidir.[116]

Günümüzde akıllı telefonlar, tabletler, bilgisayarlar, televizyonlar gibi araçlar ile İnternet'in daha ulaşılabilir olması, çevrimiçi hizmetlerin kullanımının artması ve haliyle uygulama mağazalarının kullanımının çoğalması sonucunu doğurmuştur.

Bulut bilişim, yapay zekâ ve yazılım gibi sektörlerde faaliyet gösteren "Commencis" adlı şirket tarafından 2022 yılında yayınlanan "2022 Mobil Uygulama Trendleri" adlı rapora göre; mobil uygulamaların geliştirme trendlerinin yanı sıra finans, e-ticaret, sosyal medya, sipariş servisleri, fitness ve oyun sektörlerindeki mobil uygulamalar da ön plana çıkmaktadır. Raporda 2021 yılında 155 milyar dolar olan mobil uygulama indirme sayısının 2022 yılında 171 milyar dolara ulaşmasının beklendiği, 10 pazar arasında, mobil uygulamalarda günlük geçirilen sürenin, 2021'de 2019'a kıyasla %30 artışla 4 saat 48 dakikayı aştığı belirtilmiştir.[117] "2022 Mobil Uygulama Trendleri" adlı raporun devamında 2020 yılında Google Play üzerinden 109 milyar mobil uygulama indirildiği ve bu sayının 2025 yılına kadar 187 milyara çıkmasının beklenildiği öngörülmektedir.[118] Önemle belirtmek gerekir ki; Çin 2019 ve 2021 yılları arasında 98.36 milyar mobil uygulama indirme sayısıyla lider konumda olmakla beraber aynı sene

[115] Hamdi Pınar, "Haksız Rekabet ve Marka Hukuku Açısından Dijital Ekonominin Yeni Bir İş Modeli: Şikâyet Siteleri", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C.36, S.2, s. 123-128, s.126.

[116] Rekabet Kurulu'nun 27.05.2021 tarih ve 21-27/348-166 sayılı kararı.

[117] Commencis, **2022 Top Mobile App Trends**, İstanbul, 2022, s.1.

[118] Commencis, **a.g.e.,** s.5.

içerisinde mobil uygulama indirme sayısı Hindistan'da 27 milyar, Amerika'da ise 12.2 milyara ulaşmıştır.[119]

1.6.5. Bulut Bilişim

National Institute of Standards and Technology (NIST), yani Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü tarafından "Bulut Bilişim" kavramı; "yaygın, kullanışlı, istenildiğinde paylaşılan bir havuzda bulunan bilgi işleme kaynaklarına erişimi sağlayabilecek; hızlı tanımlanabilecek ve en az yönetim gayreti ve hizmet– tedarikçi ilişkisi içerecek bir model" olarak tanımlanmaktadır.[120] Bulut bilişim, aynı zamanda, İnternet üzerinden sağlanan kaynaklar ve servisler olarak ifade edilmektedir.[121]

Bulut bilişim; genel bulut, özel bulut ve hibrit bulut olmak üzere üç farklı şekilde kullanılmaktadır.[122] Genel bulut bilişimde; tüm donanım, yazılım ve diğer destekleyici altyapılar bulut hizmeti sağlayıcısına ait olup onun tarafından yönetilmektedir.[123] Genel bulut kullanıcıları tarafından İnternet tarayıcılarından hızlı ve anlık bir şekilde buluta ulaşabilmektedir. Genel bulut, yasal kısıtların daha az olduğu sektörlerde küçük ve orta ölçekli işletmeler için uygun görülmektedir. Örneğin, e-posta gibi daha düşük güvenlik ihtiyacına sahip olan yüksek boyutlu gereksinimler için genel bulut kullanılması önerilmektedir. Özel bulut bilişim; kurumlara özel bulut bilişim kaynaklarından olup tercihe bağlı şekilde bulut sağlayıcılarında yahut şirketlerin kendi veri merkezlerinde saklanabilmektedir.[124] Özel bulut, kaynaklar üzerinde daha fazla denetim yapılmasını sağlamakta ve çok kullanıcılı yapıdan kaçınmayı sağlamaktadır. Özel bulut, yasal düzenlemelerin daha yoğun olduğu finans gibi sektörlerin kullanımına uygundur. Örneğin, finansal raporlamalar gibi gizli bilgiler içeren ve iş açısından önemli olan ihtiyaçlar için kullanılması önerilmektedir. Hibrit bulut bilişim ise; özel bulut ve genel

---

[119] Commencis, **a.g.e.,** s.26.

[120] Cansu Tayaksi, Erhan Ada ve Yiğit Kazançoğlu, "Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Yeni Bir Bulut Bilişim Modeli", **Ege Akademik Bakış**, C.16, Özel Sayı (2016), s.72.

[121] Mastar Özcan, **a.g.m**., s.75.

[122] Türk Bilişim Sanayicileri Derneği, "Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörü 2021 Pazar Verileri", 2022, https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-bit-2021-tr-20220526.pdf. (Erişim Tarihi: 10.11.2022), s.14.

[123] Türk Bilişim Sanayicileri Derneği, **a.g.e.**, s.14.

[124] Türk Bilişim Sanayicileri Derneği, **a.g.e.**, s.14.

bulutun birleştirilmesi neticesinde elde edilen çözüm yöntemidir.[125] Şirketler tarafından veriler ve uygulamalar hibrit ortamda paylaşılabilmektedir. Şirketler hibrit bulut ile daha esnek olabilecek ve farklı yayılım seçenekleri ile mevcut altyapılarını, güvenliklerini ve maliyetlerini optimize edebileceklerdir. Örneğin, finans, bankacılık, devlet ve sağlık hizmetleri gibi son derece hassas veriler ile çalışan sektörler için hibrit bulut tercih edilmektedir.

Bulut bilişim ile öngörülen ve en yaygın şekilde kullanılan hizmet modelleri; yazılım (Software as a Service), platform (Platform as a Service) ve altyapı (Infrastructure as a Service) olarak sayılabilecek olup bu hizmet modellerine ilişkin Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yapılan tanımlara aşağıda yer verilmektedir.[126]

"Altyapı Hizmeti"; Müşteriler tarafından, işletim sistemleri ve uygulamalar dahil olmak üzere sanal araçların kurulabileceği ve yönetilebileceği bilgi işlem, depolama, ağ oluşturma ve diğer birincil bilgisayar hizmetlerini sağlama yeteneğidir.[127] "Platform Hizmeti"; Geliştirici tarafından, üretim ortamı kurulmadan ya da yönetilmeden uygulamalar ve programlar oluşturulması ile bunların ağ üzerinde dağıtılması için kabul edilebilir bir ortam sağlar.[128] Platform hizmeti, halihazırda var olan yazılımların çalıştırılması yahut en yeni yazılımların oluşturulması ile test edilmesi için müşteriler tarafından yazılım tanımlı sunucular ve kaynakların kiralanmasına olanak tanır. "Yazılım Hizmeti"; tüketicilere bir bulut platformunda çalışan sağlayıcının uygulamalarını kullanma fırsatı sağlamaktadır. Uygulamalara, bir web tarayıcısı (örneğin web tabanlı bir e-posta) gibi bir web uygulaması arayüzü ya da ayrı istemci cihazlarından uygulama arayüzü aracılığıyla erişilebilmektedir. Bununla beraber bu hizmet modeli ile kullanım gerçekleştirildikçe ödeme yapılması sebebi ile maliyet avantajı da sağlandığı görülmektedir.[129]

[125] Türk Bilişim Sanayicileri Derneği, **a.g.e.**, s.14.

[126]Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, "Bulut Bilişim", 2022, https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf (Erişim Tarihi: 10.09.2022), s.8-9.

[127]Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, **a.g.e.**, .8-9.

[128] Rekabet Kurulu'nun 12.11.2020 tarih ve 20-49/672-294 sayılı kararı.

[129] Rekabet Kurulu'nun 12.11.2020 tarih ve 20-49/672-294 sayılı kararı.

Bulut bilişim, teknoloji alanına ilişkin getirdiği değişikliklerle; kaynaklardaki müsrifliğin önüne geçilmesi, iş süreçlerinin sürat kazanması, çevrenin etkileri gibi faktörler dikkate alındığında önemli bir bilişim teknolojisidir.[130] Aynı zamanda donanımın ve yazılımın maliyetlerinin az olması ile sınırsız depolama imkanına sahip olması bulut bilişimin avantajı olarak kabul edilmektedir. Yani bulut sistemler genel olarak sağladığı maliyet avantajı, esneklik ve güvenilirlik gibi faydalar sebebi ile daha fazla tercih edilmektedir.

1.6.6. Katılıma Bağlı Ağ Platformları

"Sosyal medya" kavramı, etkileşimli bir şekilde bilgi alışverişi ve kullanıcılar tarafından oluşturulan içerikler ile görünür sosyal bağlantılar için bir platform sağlayan İnternet tabanlı teknolojileri olarak tanımlanmaktadır.[131]

Katılımcı bir ağa bağlı olan platform ise, kullanıcılar tarafından oluşturulan bir içeriğin geliştirilmesi, genişletilmesi, derecelendirilmesi, yorumlanması ve dağıtımında kullanıcılar arası iş birliği temelinde katkıda bulunulmasına olanak tanıyan bir platformdur.[132] Kullanıcı tarafından oluşturulan içerikler kullanıcılar tarafından oluşturulan çeşitli ortam ve yaratıcı çalışma biçimlerini içermekte olup bloglar veya wikiler gibi metin tabanlı iş birliği biçimleri, grup tabanlı toplama ve sosyal siteler, sosyal ağ siteleri, podcastler de dahil olmak üzere bir dizi farklı dağıtım platformları son zamanlarda hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır.[133] Kullanıcılar tarafından oluşturulan içeriklere dayalı web sitelerinin öne çıkan örnekleri arasında Flickr, eBay, Wikipedia, YouTube, Vimeo, Facebook, TikTok, Snapchat, Instagram (Reels) ve muadil platformlar bulunmaktadır.[134]

---

[130] Kutan Koruyan ve F. Itır Bingöl, "Bulut Bilişim Hizmet Sağlayıcılarının Veriyi Koruyamamaları Durumuyla İlgili Türk, Avrupa Birliği ve Amerikan Hukukundaki Düzenlemeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.17, S. 3 (2015), s.369.

[131] Yasaman, **a.g.e**., s.687.

[132] Budak, **a.g.e.**, s.42.

[133] Budak, **a.g.e.**, s.42.

[134] OECD, "Measuring User-Created Content: Implications for the 'ICT Access and Use By Households and Individuals' Surveys, DSTI/ICCP/IIS(2007)3/FINAL", 2008, http://www.oecd.org/sti/40003289.pdf (Erişim: 05.07.2022), s.5.

1.7.Dijital Ekonominin Geleceği

Zamandan ve mekândan bağımsız şekilde hızla gelişen İnternet; bilimsel terimlerden iş modellerine, sosyal hayata, hukuk terimlerine ve hatta mahkeme içtihatlarına kadar birçok alanı etkilemektedir. Bununla beraber İnternet, diğer iletişim araçlarına kıyasla daha ucuz ve basit ulaşılabilen bir araç olduğundan bilgiye ulaşmak, bilgiyi yaratmak ve bilgiyi yorumlamak daha kolay bir hale gelmiştir. İnternet kullanımının kolaylaşmasıyla beraber erişimin artması neticesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin getirdiği yeniliklerle birçok değişikliğe gidilmekte ve dijital ekonomi gün geçtikçe gelişmektedir. Dijital ekonomi; iletişim, bilişim ve telekomünikasyon sektörlerindeki hızlı gelişmelerin bütününü içeren kapsayıcı bir kavram olup e-ticaret ve web siteleri ile beraber Facebook, Google, Twitter, YouTube, Pinterest, TikTok gibi sosyal platformlarını, paylaşım ekonomisini, üç boyutlu üretim yazıcı teknolojisini, nesnelerin İnternetini ve gelecek yıllarda çıkacağı düşünülen yeni araçları da içermektedir. Dijital teknolojilere finansal sektörün yükselişini sağlamak ve finansal sektörün kendi altyapısını geliştirmek ve yine inovasyonu desteklemek amacı ile büyük miktarlarda yatırımlar yapılmıştır.[135]

Tarihsel olarak finansallaşma, İnternetin yükselişi ile beraber ilerlemiş ve gelişmiş, yeni enformasyon sistemleri ile iletişim teknolojileri sayesinde sermaye oldukça kısa bir süre içinde elektronik devreler aracılığı ile saniyeler içerisinde milyarlarca dolarlık meblağda işlem yapabilmiş, böylelikle tasarruflardan yatırımlara, bankalarda bulunan emeklilik fonlarından borsalar ile döviz takasına varana dek dünya genelinde bir ağ oluşturmuştur.[136] Bu durum ise küresel finansal akış hacmini, hızını, karmaşıklığını artıran, işlem türlerinin birbirine bağlı olması neticesini doğurmuştur.[137]

Dijital ekonominin gelişimini etkileyen birçok faktör bulunmakta olup bu faktörlerden ilkine mobil teknolojiler örnek olarak verilebilecektir. Halihazırda web trafiğinin büyük bir çoğunluğu mobil teknolojiler üzerinden yürütülmektedir. İngilizce "İnternet of things" (IoT) olarak ifade edilen kavram yerine "Nesnelerin İnterneti"

[135] Azat, **a.g.e**., s.40.

[136] Azat, **a.g.e**., s.40.

[137] Azat, **a.g.e**., s.40.

kavramı kullanılabilecektir.[138] Nesnelerin İnterneti, birbiri ile bağlantılı cihazlarla ilgili olup sensörü olan tüm nesnelerin İnternet'e erişim sağlayarak birbiriyle haberleşmesi gündeme gelmektedir.[139] Nesnelerin İnterneti, akıllı nesnelerden meydana gelen merkezi olmayan ağ olarak tanımlanabilecektir. Bir diğer ifade ile bireyler tarafından kullanılan eşya veya nesnelerin İnternete bağlanarak veri gönderip alması halidir.[140] Bahsedilen nesneler algılama, kayıt tutma, yorum yapma, bilgi iletişiminde bulunma ve kendi başına yahut diğer nesnelerle birlikte işleme özelliklerine sahiptir.[141] Nesnelerin İnterneti; sağlık bakım cihazları, arabalar, evler, ofisler ve akıllı telefonlar gibi alanlarda sıklıkla kullanılmaktadır.[142] Nesnelerin İnterneti sayesinde örneğin buzdolabı kapağının açık kalması sebebi ile buzluktaki suyun aktığında yiyeceklerin bozulması, buzdolabının sahibi olan bireye bilgi verilmesi halinde ortadan kalkacak, yine bulaşık makinesine ilişkin olarak bir programlama yapılarak -uzaktan aletlerdeki arızalar için- makine sahibinin bakım ile tamir hususunda beklemeleri engellenecektir.[143] Belirtmek gerekir ki; nesnelerin İnterneti bilgiye ulaşmak noktasında kişilere yardımcı olduğu gibi, karar verme konusunda da fayda sağlayarak bilgiyi aktif hale getirmekte olup bu duruma örnek vermek gerekirse; akıllı telefon, nesnelerin İnterneti sayesinde acıkan birine yalnızca çevresindeki restoranların yerini göstermekle kalmamakta aynı zamanda en son yediği yemeğin ne olduğunu dahi hatırlatarak kişinin tercihlerine ve restorandaki müsait yer durumu ile bütçesine göre uygun restoranı önerebilecektir.[144]

Nesnelerin İnterneti sayesinde nesneler akıllı hale gelmekte ve bu nesneler insanların karar alma sürecine yardımcı olmakta ve hatta insanlar yerine karar vermektedir. Nesnelerin İnterneti sayesinde günümüzde pek çok gerçek zamanlı bilgi elde edildiğinden ve paylaşıldığından kişilere birçok avantaj sağlayacağı göz önünde

---

[138] Armağan Bozkurt Yüksel, "Nesnelerin İnternetinin Hukuki Yönden İncelenmesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.17 (2) (2015), s.113-140, s. 115. http://dergipark.org.tr/deuhfd/issue/46824/587154 (Erişim Tarihi: 10.10.2022).

[139] Peppet, Scott: "Regulating the Internet of Things: First Steps Toward Managing Discrimination, Privacy, Security, and Consent", **Texas Law Review**, Vol.93:85,https://texaslawreview.org/wp-content/uploads/2015/08/Peppet-93-1.pdf (Erişim Tarihi: 17.10.2022)

[140] Budak, **a.g.e.**, s.24.

[141] Bozkurt Yüksel, **a.g.m**., s. 115.

[142] Scott, **a.g.m**., s.85.

[143] Bozkurt Yüksel, **a.g.m**., s. 117.

[144]Bozkurt Yüksel, **a.g.m**., s. 118.

bulundurulduğunda gelecek yıllarda dijital ekonomi sektöründeki yeri ve öneminin daha da belirgin hale geleceği açıktır. Bu duruma; aletlerdeki arızanın uzaktan anlaşılması ve gerekli programlamanın yapılabilmesi sebepleri ile beyaz eşya kullanıcılarının, bakım ve tamir konusunda beklemelerinin önüne geçmesi ve yine buzdolabının kapağının açık kaldığına ilişkin bilgi vermesi sebebi ile buzların erimesi ve suyun dışarı akması ya da yiyeceklerin bozulması problemlerinin önüne geçilmesi örnek olarak verilebilecektir.[145]

Diğer taraftan teknolojinin ve haliyle dijital ekonominin gelişmesiyle beraber dijital(sanal) paralar gündeme gelmiştir. Dijital paraların temeli blok zincir (blockchain) sistemidir.[146] Blockchain, teknik olarak, merkezi bulunmayan ve çeşitli şifreleme yöntemleriyle güvenli olarak nitelendirilen bir işlem veritabanı olup blockhain teknolojisine örnek olarak Bitcoin verilebilecektir.[147] Kripto para birimlerindeki hızlı büyüme ile birlikte, blok zinciri pek çok kişinin ilgisini çeken temel bir teknoloji haline geldi. Daha önceleri dijital para ile tanınan bu teknoloji; ticaret, sağlık ve devlet hizmetleri dahil olmak üzere finansal ve ekonomik alanlarda çeşitli uygulamalara sahiptir. Blockhain sistemi ile; elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemler herhangi bir vergi sistemine dahil olmadan kriptografik[148] algoritmalar aracılığı ile otomatik olarak doğrulanabilir ve kaydedilebilir.[149]

Bununla beraber uzun vadede 3D yazıcıların "imalatın demokratikleşmesini" sağlayacağı ileri sürülmektedir.[150] 3D baskı ışık, ısı ya da kimyasal madde kullanarak dijital bir modelden oluşturulan katmaların birleştirilmesi neticesinde fiziksel nesneler üretme sürecidir.[151] Bir diğer ifade ile 3D baskı dijital bir ortamda tasarlanan üç boyutlu bir eşyanın katı bir nesne olarak basılması halidir.[152] Eğitim, sağlık, savaş alanı gibi çok sayıda sektörde kullanılan 3D yazıcılar ile ilgili çalışmalar devam etmektedir. Örneğin

---

[145] Bozkurt Yüksel, **a.g.m**., s. 117.

[146] Azat, **a.g.e**., s.42.

[147] Azat, **a.g.e**., s.42.

[148] Kriptografi, *"kriptoloji ya da şifreleme, okunabilir durumdaki bir verinin içerdiği bilginin istenmeyen taraflarca anlaşılamayacak bir hale dönüştürülmesinde kullanılan yöntemlerin tümü"* dür. https://tr.wikipedia.org/wiki/Kriptografi.

[149] Azat, **a.g.e**., s.42.

[150] Azat, **a.g.e**., s.41.

[151] Budak, **a.g.e**., s.27.

[152] Budak, **a.g.e**., s.27.

sağlık sektöründe/tıp alanında 3D bir yazıcı sayesinde hücre ile kan damarlarından fonksiyonel bir kemik yapımı başarılmış ve yine küçük, basit yapılı doku birimleri (deri dokusu bölümleri gibi) üretilebilmektedir.[153] Ayrıca bir hastadan alınan hücreler çoğaltıldıktan sonra (gıda eriyiği içerisinde) 3D yazıcı aracılığı ile bir taşıyıcı matriks içine işlenmekte ve hastanın bedenine yerleştirilebilmekle beraber gelecekte böbrek, karaciğer gibi iç organların bütün ince damar ağları ile beraber bu yöntem ile yeniden üretilmesi plânlanmaktadır.[154] Bununla beraber bazı ülkelerde ise savaş uçaklarında 3D yazıcılar ile üretilen parçaların kullanımının denendiği görülmektedir.[155]

Son olarak belirtmek gerekir ki; ekonomide yer alan sektörler pazara erişimi kolaylaştırmak, rantabiliteyi artırmak ve operasyonla ilgili maliyetleri en az düzeye indirmek gayesi ile BİT'lerde ortaya çıkan gelişmelere uyum sağlayarak iş modellerini yeni gelişmeler çerçevesinde yeniden düzenlemektedir.[156] Dijital ürün pazarı, tüm işletmeler için geniş iş olanakları anlamına gelirken küçük işletmelerin de büyümesi için bir alan sağlamaktadır. Nitekim kitap satıcısı küçük bir işletme olarak ticari hayata başlayan Amazon'un geldiği nokta göz önünde bulundurulduğunda BİT'lerin küçük işletmelerin dijital pazarda daha kolay şekilde iş birliği yapmalarının önünü açtığı daha iyi anlaşılacaktır.

[153] Zeynel Temel Kangal, **Yapay Zekâ ve Ceza Hukuku**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.38.

[154] Temel Kangal, **a.g.e**., s.38.

[155] Budak, **a.g.e**., s.28.

[156] Budak, **a.g.e**., s.30.

2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, İnternetin sık sık kullanılmasına ve dijital ortamda gerçekleştirilen ticari iş ve işlemlerin yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bu kapsamda diğer birçok faaliyette olduğu gibi ekonomik faaliyetler de dijitalleşmiş ve oluşan yeni ekonomi modeline de dijital ekonomi denilmiştir. Dijital ekonominin yayılması ile ortaya çıkan yeni iş modellerinin e-ticaret, online reklamcılık, bulut bilişim ve online ödeme hizmetleri, sanal uygulama mağazaları, sosyal medya platformları olduğundan çalışmamızın önceki kısımlarında bahsetmiştik. Bu yeni iş modelleri, klasik vergi düzenlemelerine karşı koyduğundan ulusal ve uluslararası vergilendirme alanlarında bazı değişikliklere sebep olmuştur.[157] Ayrıca vergi idarelerinin teknolojik gelişmeleri vergi kuralları ile içselleştirememesi sebebiyle vergi sistemlerinin yetersiz kalması gibi bir olumsuzluk doğmaktadır.[158] Bu çerçevede ülkeler; işletme, sermaye ve emek gelirlerinin vergilendirilmesini destekleyen yeni vergi modellerini benimsemeye başlamıştır.

Geleneksel ticaretin "dijital platformlar" aracılığı ile yapılması ve globalleşmenin ülkeler arasında yarattığı riskler, ülkelerin vergi sistemlerinde önemli riskler doğmasına sebep olmuştur.[159] Bu kapsamda dijital ekonomi sebebi ile ülkelerin vergi sistemlerinde meydana gelen riskler milletlerarası ölçekte kaygıları artırdığından OECD, Avrupa Birliği, BM gibi kurum ve kuruluşlar tarafından ülke haklarını gözeten bir vergi planlaması oluşturulması için çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Çalışmamızın bu kısmında dijital ekonomi ile vergi ilişkisine değinildikten sonra dijital ekonominin vergilendirilmesinde temel ilkeler ile OECD, Avrupa Birliği, BM ve Türkiye'de dijital ekonomiye ilişkin olarak yapılan çalışmalara yer verilecektir.

[157] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.55.

[158] Çimen, **a.g.m.**, s.96.

[159] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.56.

2.1.Dijital Ekonomi ve Vergi

Sanayi Devriminden sonra üretim modelleri de gelişmiş ve başlangıçta toprak yörüngesinde inşa edilen değer zinciri; emek, sermaye malları gibi üretken etkenlere yönelmiştir.[160] 20. yüzyılın sonlarından itibaren İnternet, uydu, iletişim ağları gibi yeni teknolojiler yeni yaşam tarzlarını temsil etmeye başlamış ve evrensel çapta sermaye, İnternet aracılığı ile aktarılabilir hale gelmiştir.[161]

İnternetin yayılmasıyla beraber gerçekleşen dijital dönüşüm; yeniliği teşvik eden, verimlilik sağlayan ve sürdürülebilir büyüme ile refah seviyesini artıran bir yapıya sahiptir. Ancak genişliği ve hızı sebebiyle vergileme de dahil olmak üzere birçok alanda zorlukları da beraberinde getirmektedir.[162] Ticaretin küresel ve modern bir hal alması karşısında, ticaretin ne şekilde vergilendirileceğini düzenleyen vergi kanunları günümüzün istekleri ve ihtiyaçlarını tam olarak karşılamamaktadır.[163] Bu sebeple ulusal vergi sistemleri dijital dönüşüm ile gelen değişikliklere ayak uydurmak noktasında zorluk çekebilmekte ve yetersiz kalabilmektedir.[164] Ülkeler bu sorunun aşılabilmesi için işletme, sermaye ve emek gelirinin vergilenmesini teşvik eden vergi modellerine aşamalı bir şekilde geçmeye başlamıştır.[165]

Öte yandan ekonomideki dijitalleşmeler, ekonomik büyüme ile sosyal değişim noktasındaki hareket ettirici nedenlerden biri olarak benimsendiğinden milletlerarası vergi sistemleri için de büyük bir zorluk oluşturmakta ve önemli küresel tartışmaların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda devletler ve milletlerarası kuruluşlar tarafından şirketler arasındaki vergilendirme ile rekabete ilişkin kuralların temeli yeniden gözden geçirilmektedir.

---

[160] Gamze Çimen, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu: Türkiye ve Seçili Ülkelerde Tek Taraflı Uygulamalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.397 (2021), s.94-114, s.96

[161] Çimen, **a.g.m**., s.96.

[162] Duran Bülbül ve Yunus Emre Ülkü, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.375 (Aralık 2019), s.31.

[163] Bülbül ve Ülkü, **a.g.m.,** s.31.

[164] Çimen, **a.g.m**., s.96.

[165] Çimen, **a.g.m**., s.96.

Dijitalleşme ile doğan yeni iş modelleri, şirketlere herhangi bir ülkede fiziki varlıkları bulunmadan, bir diğer ifade ile ilgili ülkede işyeri ile temsilci bulundurmadan, o ülke vatandaşları ile işlem yapabilme imkânı tanımaktadır. Bununla beraber özellikle ticari kazanç bakımından, ülkelerin vergi kanunlarına göre şirket kârlarını vergilendirebilmeleri için fiziksel bir mevcudiyet aranmaktadır. Ancak çok uluslu şirketler, dijital dönüşümün ayrıcalıklarından da yararlanarak global vergi yüklerini en az düzeye indirmek ve karlarını en üst seviyeye çıkarabilmek gayesi ile hukuki boşlukları, ülkelerdeki farklı vergi mevzuat yapıları ve oranları sebebi ile oluşan ayrıcalıkları kullanmak için bazı karmaşık şirket yapılanmalarına giderek oluşan karları avantajlı olan rejimlere transfer etmekte yani agresif vergi planlaması yapmaktadırlar.[166]

Öte yandan dijital platformlar ile web sunucularının uzaktan işletilebilmesi, kimlikler ile işlemlerin gizliliğini sağlayan yeni ve güncel teknolojiler, maddi olmayan varlığa dayalı olan dijital ürünlerin varlığı, fiziksel bir varlığı bulunmayan şirketler ve mal-hizmet tesliminde doğan katma değerin "nerede" oluştuğunun belirlenmesinde ortaya çıkan bazı zorlukların dijital ekonominin vergilendirilmesini zorlaştırdığı bilinmektedir.[167] Bu hallerin vergilendirilebilir değerin meydana geldiği kaynak ülkede, vergi alınamamasına ve haliyle önemli miktarda gelir kaybına sebep olması milletlerarası ölçekte kaygıları artırdığından OECD, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler gibi kurum ve kuruluşlar tarafından ülke haklarını gözeten bir vergi planlaması yapılması ve vergiden kaçınmanın önlenmesi için daha adil bir vergilendirme yolu bulmak amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmakta olup bu çalışmalara ilerleyen kısımlarda yer verilecektir.[168]

2.2.Vergilendirmenin Temel İlkeleri

Bilişim teknolojilerinin sunduğu yeni fırsatlara dayanan elektronik ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar ilk defa OECD tarafından 12-13 Ekim 1998 tarihlerinde Kanada'nın Ottawa kentinde yapılan konferansta ele alınmıştır. Ottowa Konferansında alınan kararlar doğrultusunda elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel ilkeler; eşitlik, tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, esneklik olarak

[166] Cemali Oktay, "Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.376 (2020), s.95-116, s.98.

[167] Oktay, **a.g.m.**, s.98.

[168] Oktay, **a.g.m.**, s.98.

belirlenmiştir. Ottowa konferansında elektronik ticaretin vergilendirilmesinde dikkate alınmak üzere belirlenen bu ilkeler Türkiye'nin 02.08.1961 tarihinden bu yana üye olduğu OECD tarafından da benimsenmiştir. OECD tarafından temel ilkelerin dijital ekonomiye özgü şekilde yeniden belirlenmesinden ziyade elektronik ticaret ile aynı şekilde uygulanması şeklinde bir yol izlendiği görülmektedir. Dolayısıyla çalışmamızın bu kısmında mükelleflere yönelik koruma önlemlerinin de temelini teşkil eden dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet, orantılılık gibi vergi ilkelerine yer verilecektir.

2.2.1. Tarafsızlık

Anayasamızın 2. maddesi; "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."* şeklindedir.[169] Anayasamızın 2. maddesinde bahsedilen hukuk devleti ilkesi kapsamında; devletin, aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir.[170] Tarafsızlık ilkesi, birbirine benzeyen işlemler yapan birbirine benzeyen mükellefler tarafından birbirine benzeyen vergisel yüke katlanılmasıdır.[171] Burada belirtmek gerekir ki; vergilerin hedefinin, belli faaliyetlere, işletmelere yahut ürünlere ayrıcalık tanınması ve onları cezalandırmak yerine gelirin artırılması olduğu görülmektedir.[172] Dolayısıyla dijital alandaki vergilerden bazıları da dijital iş modelleri ve diğer şirketler arasında tarafsızlığın ve adaletin sağlanması için kullanılabilecektir. Aynı zamanda tüketim vergilerinin, dijital ürünler ile hizmetleri kapsayacak şekilde genişletilmesi ise tüketime tarafsız bir şekilde yaklaşılmasını sağlayabilecektir.[173] Tarafsızlık ilkesi geleneksel ticaret faaliyetleri ile elektronik ticaret arasındaki teknolojik imkân farklılıklarından kaynaklanan eşitsizliklerin giderilmesi noktasında dijital ekonomi açısından önemlidir.

---

[169] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709, md. 2.

[170] Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/124, K:2009/146 sayılı kararı.

[171] Buğra Vehbi Döner, "Doğrudan E-Ticarette Katma Değer Vergisinin Sınır Ötesi Uygulaması", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019, s.43.

[172] Çimen, **a.g.m**., s.100.

[173] Çimen, **a.g.m**., s.100

2.2.2. Verimlilik

Vergi sistemlerine karşı beklenti, verginin maliyetini az tutacak şekilde verimli olmasıdır.[174] Verimlilik ilkesi; verginin mükellefleri için uyum maliyetlerinin, vergi makamları için ise idari maliyetlerin olabildiğince en az düzeye indirilmesidir.[175] Vergilendirmenin masrafları; vergi idarelerinin masrafları ve mükelleflerin masrafları olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Bir verginin maliyeti, vergi idaresince vergi uygulanması sonucunda katlanılan açık ve gizli maliyet ögelerinin tamamıdır. Açık maliyet unsurları, vergi idarelerinin masrafları olup Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkezi ile şubelerinin inşaat, bakım, onarım, personellerin ücretleri, SGK ödemeleri, demirbaşları, posta gibi giderleri şeklinde sayılabilecektir.[176] Bununla beraber verginin gizli maliyeti mükelleflerin masrafları olup, vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu tarafından vergi için katlanılan giderler ve vergiyle ilgili harcamalar şeklinde belirtilebilecektir.[177]

2.2.3. Kesinlik İlkesi ile Basitlik İlkesi

OECD'nin "Electronıc Commerce: Taxatıon Framework Condıtıons/Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları" adlı raporunda kesinlik ve basitlik ilkesi; yükümlülerin, bir işlemin ne zaman, nerede ve ne şekilde vergi yönünden sonuç doğurabileceğini hesap edebilmesi için vergiye ilişkin normların açık ve anlaşılır olması gerektiği şeklinde açıklanmıştır.[178] Dijital vergilere ilişkin olarak; tanımların son derece net ve açık olması yahut şirketlerin hiçbir maliyete katlanmaksızın vergi borçlarını öğrenmesi basitlik ilkesinin gereklerinden biri olup aksi halde sanal daimî kuruluşlar (e-devlet, e-banka vs.) ile dijital hizmet vergisi için kapsam içi iş unsurlarının tanımlanması noktasında belirsizlikler yaşanabilecektir.[179]

---

[174] Döner, **a.g.e.**, s.46.

[175]OECD, "Electronıc Commerce: Taxatıon Framework Condıtıons, https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf (Erişim Tarihi: 10.10.2022), s.4.

[176] Gözde Erkin, "Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2014, s.130.

[177] Erkin, **a.g.e.**, s.130

[178] Satılmış Ertuğrul Akçaoğlu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi), Ankara, 2011, s.48.

[179] Çimen, **a.g.m**., s.100.

Öte yandan vergi politikalarının, vergi mükelleflerinin hangi tür vergiyi hangi zaman diliminde ödemeleri gerektiğini de son derece açık ve net bir şekilde tanımlaması gerekmekte olup bu durum şeffaflık ilkesinin bir gereğidir. Kaldı ki; dijital vergiler bazı hallerde mevcut politikaların yalnızca uzantıları olmaktan çok diğer vergilerin (Araştırma geliştirme kredileri, patentler yahut nihai mal ya da hizmetlerin satışına ilişkin katma değer vergileri) online görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır.[180] Ayrıca dijital hizmet vergileri ve brüt temelli stopaj vergileri genel itibariyle düşük yasal oranlara sahip iken birey gelirinden çok işletme gelirlerine uygulanmaları sebebi ile vergi yükü daha çok hissedilmektedir.[181]

2.2.4. Etkinlik ve Adalet

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin uluslararası ekonomik ilişkilerde giderek artan bir rekabete yol açması devletlerin vergilendirme yetkisinde bazı aşınmalara yol açmış ve uluslararası alanda vergi rekabetini artırmıştır.[182]

"Etkinlik", vergilerin ekonomide refah kaybı yaratmaması ya da yaratılan refah kaybının en az düzeyde olması şeklinde tanımlanan bir iktisadi vergileme ilkesidir.[183] Bu ilke ile vergilendirmenin doğru zamanda ve miktarda yapılması neticesinde vergi kaçırma ile vergiden kaçınmaya ilişkin risklerin en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Vergi sistemleri günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde etkinlik ilkesi ile düzenlenmektedir[184]. Etkinlik ilkesine göre vergi sistemlerinin, içerisinde bulunulan ekonomik duruma uygun ve gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılması gerekmektedir.

---

[180] Çimen, **a.g.m**., s.100.

[181] Çimen, **a.g.m**., s.100.

[182] Birol Karakurt ve Tekin Akdemir, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.15, S.1 (2010), s.149.

[183] Hüseyin Sinan Öztürk, "Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012, s.11.

[184] Hande Karaosmanoğlu, "Türkiye'de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerindeki etkileri", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), s.24.

Bir sosyal vergileme ilkesi olan adalet ise, kişilerin, vergiyi ödeme (ekonomik güç) kabiliyetleri ile doğru orantılı olarak vergi yüküne katılmasıdır. Vergi bakımından hakkaniyet gözetilirken tüm bireyler için geçerli ölçütler bulunması pek mümkün olmadığından, adalet kavramı halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişmektedir.[185] Vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi ve çifte vergilendirme yapılmasının önlenmesi, verginin mükellefler arasında orantılı ve dengeli bir biçimde dağıtılması, ekonomik duruma göre vergilendirme yapılması gibi hususlar da vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlayabilmektedir.[186]

OECD ve Avrupa Birliği bünyesindeki birçok şirketin vergi sistemlerini yukarıda e-ticarete ilişkin olarak benimsenen ilkeler doğrultusunda revize ettiği görülmekte olup ülkeler anayasal ilkeler ve yapılacak olan vergi uygulamaları açısından adalet ilkesi ile etkinlik ilkesinin birbirini dengelemesini önemsemektedir.[187]

2.2.5. Orantılılık

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesinin unsurlarından olan orantılılık ilkesi, bir kısıtlama yapılırken, kısıtlama eyleminin hangi amaçla gerçekleştirildiği ve bu amacın gerçekleştirilmesine elverişli ve gerekli olan bir araç kullanılması gerektiği, gözetilen amaç ile kullanılan aracın birbirine karşı ölçülü olması gerektiği şeklinde izah edilmektedir.[188] Bireylerin yasal haklarının korunması ile dijital ekonominin büyümesi noktasında söz konusu olan ve rekabet eden temel haklar ile ekonomik çıkarlar arasında bir denge kurabilmek için dikkatli olunması gerekmektedir. Bu kapsamda orantılılık ilkesi, izin verilen vergisel düzenlemenin kapsamını yalnızca "kesinlikle gerekli olan" ile sınırladığı için uygun bir araç olarak görülmektedir. Ancak bilişim teknolojileri ve dijital ekonominin dinamik gelişimi göz önünde bulundurulduğunda her somut olayda "kesinlikle gerekli olan" düzenlemenin ne olduğu ve bunun nasıl değerlendirileceği

---

[185] Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul: Filiz Kitapevi, 3.b., 1998, s.227.; İlhami Söyler, "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 209 (Şubat 2006).

[186] Karakurt ve Akdemir, **a.g.m**., s.146.

[187] Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi**, C.XXXIV, S.1 (2013), s.279.

[188] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.15 (2013), s.1281.

belirsizdir. Orantılılık çerçevesinde; yalnızca dijital ekonomiden kaynaklı vergi zorluklarının çözümüne ilişkin önerilen seçeneklerin vergi zorluklarını ele alıp almadığı değil, aynı zamanda bu seçeneklerin daha geniş etkilerinin neler olabileceğinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.3.Dijital Ekonomide Vergiler Yönünden Ortaya Çıkan Riskler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendi; *"İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."* şeklindedir.[189] Bu hükümden yola çıkıldığında vergiye ilişkin uygulamalarda görünürdeki biçimin değil, tarafların gerçek maksatlarının esas alınacağı açıktır. Dolayısıyla, Kanun hükmünün yorumlanmasından, İnternet ortamında gerçekleştirilen eylemlerin (mal yahut hizmet) yürürlükteki mevzuata göre vergiyi doğuran olayı meydana getirmesi halinde bu eylemin İnternet ortamında gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesinin bir önemi bulunmayacak ve vergi bakımından bazı yükümlülükleri doğuracaktır. Nitekim bir ülkede vergi sistemi oluşturulurken toplumda bulunan bireyler ya da kurumlardan ekonomik güçleri ile doğru orantılı olarak hakkaniyete uygun şekilde vergi tahsil edilmesi mali amacın sağlanmasına hizmet edecektir.[190] Ancak, dijital ekonomide elektronik alanda yaşanan değişimler zaman ve fiziksel uzaklık kavramlarının ortadan kalkmasına neden olduğundan mali amacın gerçekleşmesi sekteye uğramaktadır. Sonuç itibariyle ulusal vergi sistemleri güncel gelişmelere uyum sağlamakta yetersiz kalmakta olup dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında karşılaşılan problemler; mükellefiyetin tespiti, ürünlerin dijital nitelikte olması, web sunucularının uzaktan işletilmesi, kimliğin ve işlemlerin gizliliği, vergilendirme yetkisine sahip idarenin tespiti gibi haller olarak

[189] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.8/1.

[190] Orçun Avcı, "E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.27 (2017), s.251.

sayılabilecektir.[191] Ulusal vergi idareleri belirtilen sorunların aşılması noktasında problem yaşasa da OECD, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve ülkemizde bu kapsamda yapılan çalışmalara ilerleyen sayfalarda yer verilecektir.

2.3.1. Mükellefiyetin Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesi uyarınca "mükellef" kavramı; *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi"* olarak tanımlanmaktadır.[192] Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesi uyarınca, "tam mükellefiyet"; şirketlerden kanunî yahut iş merkezi Türkiye'de bulunanların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmesi, "dar mükellefiyet"; şirketlerin kanunî ve iş merkezleri Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.[193] Türkiye'de iş yeri olan ya da daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde yahut bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar dar mükellefiyete tabi kurum kazancıdır.[194]

Yukarıda yer verilen mükellefiyete ilişkin düzenlemelerinde bahsedilen "işyeri" kavramının kapsamı VUK'un 156. maddesinde; *"ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; 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 yer"* olarak belirlenmiştir.[195]Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iş yeri kavramlarındaki açıklık nedeniyle dijital hizmet devi olan çok uluslu şirketler, vergisel bir avantaj sağlamak gayesi ile şirket merkezlerini vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde kurmaktadır.[196] Örneğin; Google, Amazon, Facebook, Microsoft gibi

[191] Barış Yıldız ve Hamdi Furkan Günay, "Türk Vergi Hukuku Ekseninde Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış", Mehriban Emek ve Zhanuzak Alimgereyev (Ed.), III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi, Kongre Tam Metin Kitabı, Cilt 6, İksad Yayınevi, Gaziantep, Eylül 2018, s. 4005-4006. s.4006.

[192] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.8/1.

[193] Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete 26205 (21.06.2006), Kanun No:5520, md.3/1-2.

[194] Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete 26205 (21.06.2006), Kanun No:5520, md.3/3-a.

[195] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.156.

[196] Fatih Saraçoğlu ve Birkan Kahraman, "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 376 (2020), s.9-17, s.12.

şirketlerin veri merkezinin, kurumlar vergisi oranının %12,5 olarak belirlendiği İrlanda'da bulunduğu bilinmektedir. Bu çerçevede, dijital ekonomi alanında faaliyette bulunan şirketlerce meydana getirilen katma değer ile elde edilen karın yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde ne şekilde ele alınması gerektiği ile karın aktarılması avantajının ortadan kaldırılmasına ilişkin konular aşağıda yer verilecek olan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planları ile özün önceliği ilkesi çerçevesinde irdelenmiştir. BEPS Eylem Planları ile bu çerçevede "Daimî iş yeri" kavramının geniş bir şekilde ele alınması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır.

Diğer yandan VUK'un 156. maddesinde bilinen işyerlerine yer verildikten sonra "gibi" kelimesi kullanılarak işyerinin kapsamının kanunda belirtilen yerlerle sınırlı olmadığına işaret edilmiştir. Bir diğer ifade ile mezkûr düzenlemede ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin yapılmasında faydalanılan yerlerin neler olabileceğinin nitelendirildiği ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmadığı görülmektedir. Bu genişletici yorumun isabetli olduğu düşünülmekle beraber önemli olan hususun "faaliyetin icrasına tahsis edilen/faaliyette kullanılan yer" olduğundan yola çıkıldığında dijital ortamda yürütülen faaliyetler için web sayfasının da dijital işyeri olarak kabulü gerektiği kanaatindeyiz. Ancak dijital ekonomi çerçevesinde bakıldığında, faaliyetin İnternet üzerinden yürütülmesi, işyerinin sınırları bakımından vergi mevzuatının revize edilmesini gerektirmektedir. Nitekim vergi konusundaki milletlerarası anlaşmalar, vergilendirme noktasında "işyeri" kavramını esas aldığından İnternet (elektronik) ortamında sunulan bir hizmetin vergilendirilmesinde işyeri ile bir bağlantı kurulması gerekir.

Bununla beraber işyerinin muhakkak fiziki nitelikte olması gerekmemektedir. Nitekim artık Danıştay tarafından elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde bilgisayar ve internet ortamının kullanılması durumunda internet adresinin elektronik ortamdaki işyeri olarak kabul edileceği belirtilmektedir.[197] Türkiye'de var olan vergi hukuku kurallarına göre, elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler hakkında mükellefiyet tesis edilebilmesi ve vergilendirilebilmesi için gereken temel koşullar, kanunda belirtilen dar mükellef veya tam mükellef şartlarını sağlaması ve bir işyerine sahip olmasıdır. Türk vergi mevzuatı, sabit işyeri olmayan ve dijital hizmet

[197] Danıştay 4. Dairesi'nin 19.10.2020 tarihli ve E.2016/10735, K.2020/3953 sayılı kararı.

sunan şirketlerin vergilendirilmesi ihtiyacına cevap vermekte yetersizdir.[198] Zira vergi mevzuatında sabit işyeri tanımının yanında dijital işyeri kavramının düzenlenmediği görülmektedir. Bu hususstaki eksikliğin giderilmesi amacıyla hazırlanan ancak henüz onaylanmayan Vergi Usul Kanunu Tasarısı m.130'da 'dijital iş yeri' kavramının kapsamı, İnternet veya benzeri bir telekomünikasyon ortam ya da aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması olarak belirlenmiştir.[199]

OECD'ye göre "işyeri" kavramının kapsamı, işletmenin faaliyetlerini yürütmek için kullandığı her türlü bina ve tesis olarak kabul edilmektedir[200]. Bu kapsamda bir işyerinin; işe ilişkin ve işletmenin kullanımında olan bir yerin varlığı, bu yerin sabit olması gerekliliği ve teşebbüsün bu yeri kullanarak faaliyetlerini idare etmesi olmak üzere üç unsur kapsamında belirlendiği görülmektedir. Dolayısı ile "dijital iş yeri' kavramının kapsamının da İnternet veya benzeri bir telekomünikasyon ortamının ticari, sınai veya mesleki bir faaliyete tahsis edilmesi yahut bu faaliyetlerde kullanılması olarak belirlenebileceği düşünülmektedir. Dijital ortam, alıcıların ve satıcıların birbirini bulmasını ve piyasa işlemlerini tamamlamasını kolaylaştıran bir dizi bilgisayar ve iletişim teknolojisini içermekte olup tüketiciler açısından seçim yapma, satın alma ve tüketime kadar satın alma sürecinin tüm yönlerini desteklemektedir.[201] Yazılımlar, danışmanlık raporları ve müzik gibi dijital ürünler için süreç tamamen dijital ortamda yürütülebilirken, otomobiller, bilgisayar donanımı gibi dijital olmayan ürünler için süreç fiziksel ortamda gerçekleşmektedir.[202]

Daimî işyeri genel anlamda fiziksel ve hukuki bir varlığı ifade etmekte olup uluslararası dijital faaliyette bulunan işletmeler herhangi bir fiziki ve hukuki bir varlığa gereksinim duymaksızın ekonomik faaliyetlerde bulunma olanağına sahiptir. Bu durum

---

[198] Kaya, **a.g.m**., s.457.

[199]https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx (Erişim Tarihi: 20.09.2022).

[200] Emrah Çelik, "İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", 2012, https://www.verginet.net/dtt/5/Isyeri-Kavrami-Cifte-Vergilendirmeyi-Onleme-Anlasmalari.aspx (Erişim Tarihi: 18.8. 2022).

[201] Vijay Mahajan, Eitan Müller ve Yoram Wind, "New-Product Diffusion Models", https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=Fz9aZQCjHWMC&oi=fnd&pg=PA75&dq=what+the+digital+environment&ots=_-kIOkgTC0&sig=c7qksDS_FEk1ZR5QCWRRBQKFujU&redir_esc=y#v=onepage&q=what%20the%20digital%20environment&f=false, s.76.

[202] Mahajan, Müller ve Wind, **a.g.e.**, s.76.

ise Türk vergi sistemindeki daimî iş yeri olmayan işletmelerin vergilendirilmesindeki (ve hatta milletlerarası vergilendirme rejiminde) en önemli engellerden biridir. Daimî işyeri kavramının genişletilmesi ve dijital mevcudiyet (sanal işyeri) kavramı için vergisel bağ kavramının oluşturulabilmesi oldukça önemli olmakla beraber herhangi bir ülkede hizmet veren dijital işletmeler açısından iyi bir vergisel bağ kavramı oluşturabilmek için dijital servis sağlayıcılarını kullanıcı sayısının, gelirinin ve dijital servis için işletme sözleşmesi sayısının dikkate alınması gerekmektedir.[203] Dijital alanda hizmet veren işletmeler, faaliyetlerini, diğer ülkelerde bir fiziki varlık göstermeksizin yapabildikleri için, kâr elde ettikleri ülkelerdeki kârları üzerinden ödemelerin sağlanması, ülkelerin kendi başlarına hareket ederek yapabileceği bir durum değildir.[204] Zira aksinin kabulü halinde daha büyük bir karışıklık ortaya çıkabileceğinden ülkelerin ortak ve uyumlu şekilde hareket etmesi son derece önemlidir.

2.3.2. Ürünlerin Dijital Nitelikle Olması

BİT'lerde yaşanan gelişmelerin getirdiği yenilikler ile ticaret konusunda birçok yeniliğe ve değişikliğe gidilmiş olup İnternetin gelişmesiyle birlikte İnternet üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetler artmış ve elektronik ticaret kavramı gündeme gelmiş olup elektronik ticaret; en dar anlamda fiziksel veya dijital ürün alışverişinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir.[205] Yani dijital ürünler, elektronik ticaret ve dijital ekonominin doğurduğu yeni bir ürün grubudur. AB'de elektronik olarak sağlanan hizmetler geniş bir kategoride yer almakta olup, İnternet veya elektronik bir ağ üzerinden sunulan hizmetler olarak tanımlanan bu hizmetlere dijital ürünler adı verilmektedir.[206] Dünya çapındaki hükümetlerin dijital ürünleri vergilendirmesinin zor olduğu görülmekte olup bunun nedeni olarak dijital ürünlerin genelde gayri maddi bir ürün ve hizmetin karışımı olması ve bunun mevcut vergi Kanunlarındaki tanımlara uymaması olarak gösterilmektedir.[207]

---

[203] Zıvalı, **a.g.e**., s.42.

[204] Zıvalı, **a.g.e**., s.43.

[205] Danıştay 4. Daire'sinin 19.10.2020 tarih ve E:2016/10735., K:2020/3953 sayılı kararı.

[206] Budak, **a.g.e**., s.69.

[207] Catherine Chen, "Taxation of Digital Goods and Services", N.Y.U. Ann. Surv. Am. L., 2015, Vol.70:421, https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf (Erişim Tarihi:01.09.2022), s.449.

2.3.3. Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi

"Web sunucuları"; bir web sitesi üzerinden yayınlanmak istenilen sayfaların, resimlerin ya da belgelerin İnternet kullanıcıları tarafından erişebileceği bir bilgisayarda tutulması olarak tanımlanmaktadır.[208] Her web sitesi İnternet ortamındaki bir web sunucusu üzerinde yayın yapmakta olup web sunucuları birden fazla web sitesinin İnternet hizmetini de aynı anda sunabilmektedir.[209] Sunucular dünyanın herhangi bir noktasına yerleştirilebilecek olmakla beraber sunucunun yerleştirildiği yer onun işlevini yerine getirmesini müspet veya menfi bir şekilde etkilememektedir. İşletmelerin dijital ekonomide hizmet sunulması noktasında ihtiyaç duyacağı veriler (dijital ürünler de veri olarak kabul edilmelidir) sunucularda saklanır ve işletmeler tarafından özellikle de İnternet üzerinden dijital ürün satışı ile teslimini gerçekleştirenlere birden fazla mekânda sunucu bulundurarak daha hızlı veri erişimi sunarlar.[210] Dijital ekonomide web sunucusunun uzaktan işletilmesi hususu, vergilendirme konusundaki sorunların çözümünü zorlaştırmaktadır. Zira dijital ortamda, sunucu bilgisayarların bulunduğu ülkelerdeki vergi mevzuatı ile diğer ülkelerin vergisel düzenlemeleri farklılıklar göstermektedir. Dijital hizmetlere ilişkin faaliyetlerde kaynak ülkenin belirlenmesi zor olduğundan gerçekleşen işlemlere hangi ülkenin vergi kanunlarının uygulanacağı noktasında sorunlar yaşanmaktadır.[211] Web sunucuları, uzaktan kontrol edilebildiği için, büyük vergisel avantajlara sahip yerlerde (hatta vergi cennetlerinde) kurulabilmekte olup bu durum birçok kurum/kuruşun vergisel avantajları sayesinde web sitesine sahip işletmelerle çalışmasına neden olur. Bu durumda ise büyük vergisel kayıplar doğabilecektir.

[208]Burcu Görkemli, "Yargı kararları ışığında Türk Hukukunda internet erişiminin engellenmesi", (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Kayseri, 2015, s.60.

[209] Mehmet Salih Gök, "5651 sayılı Kanun ve bilgi güvenliği ilişkisi ", (İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Ana Bilim Dalı Ekonomi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012, s.38.

[210] Akçaoğlu, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi…, s.35.

[211] Zıvalı, **a.g.e**., s.55.

2.3.4. Kimliğin ve İşlemlerin Gizliliği

Dijital ekonomide faaliyet gösteren kişilerin ve dijital hizmetleri alan kişilerin kimlik bilgilerinin tespiti noktasında sorunlar yaşanmaktadır. Daha açık bir ifade ile dijital platformlarda yapılan alışverişlerin oldukça sınırlı kimlik bilgisi içermesi sebebi ile vergi idareleri tarafından takibinde zorluk yaşanmaktadır.

2.4.Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Dijital ekonominin gelişmesinin sonuçlarından biri olan, ülkelerin vergi gelirlerindeki eksilmeler, her ülkenin dijital ekonominin doğurduğu neticelere karşı bireysel tedbirler almasını gerektirmiştir.[212] Ancak tek taraflı önlemlerle mücadele etme metotlarının; uluslararası çifte vergilendirme problemini arttırabileceği, uluslararası ekonominin gelişimini engelleyebileceği ve sonuç itibariyle refah seviyesinde azalma meydana getirebileceği gibi problemlerin önüne geçmek gayesiyle OECD bünyesinde birçok ülkenin katılımı ile BEPS Eylem Planları olarak adlandırılan ortak bir çalışma başlatılmıştır.[213] Çalışmamızın bu kısmında hem OECD tarafından başlatılan BEPS Eylem Planlarına hem de AB ülkeleri ile Türkiye'de bu konuya ilişkin olarak yapılan çalışmalara yer verilecektir.

2.4.1. OECD'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Uluslararası ekonomi örgütü olan OECD temel olarak, ekonomik konularda uzmanlaşan devletlerarası bir istişare kuruluşu görünümünde olmakla beraber üye ülkeler tarafından gündeme getirilen veya dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler sonucunda güncel haline gelen hususlarda üye ülkelere tavsiyelerde bulunmaktadır.[214] OECD'nin üyesi olan ülkeler; Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda,

---

[212] Muhammet Durdu, "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", **İstanbul Hukuk Mecmuası,** C.78, S.4 (2020), s. 1965.

[213] Durdu, **a.g.m**., s.1965.

[214] Budak, **a.g.e**., s.92.

Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'dir.[215]

Dijital ekonominin vergilendirilmesinin uluslararası düzeyde dikkatle takip edilmesi, dijital ekonominin somut bir varlığa ve özelliğe sahip olmaması OECD tarafından bu konularda da tavsiye niteliğinde kararlar alınmasına sebep olmuştur.[216] Bu kapsamda OECD tarafından ekonominin dijitalleşmesi sebebiyle ortaya çıkan küresel vergilendirme problemlerine ortak çözüm bulunarak ülkelerin tek başına önlem almasının engellenmesi gayesiyle BEPS Eylem Planları (Base Erosion and Profit Shifting) olarak adlandırılan hareket G20 ortaklığı ile 2013 yılında başlatılmıştır. BEPS Eylem Planları, vergi oranı çok az olan ya da hiç olmayan vergisiz yerlere karların yapay bir şekilde kaydırılması gayesiyle vergi düzenlemelerindeki boşluklar ile uyumsuzluklardan yararlanan vergi planlaması stratejileridir.[217] BEPS Eylem Planları, uyum, özün önceliği, şeffaflık ve kesinlik olmak üzere üç temel ilke üstüne inşa edilmekle beraber bu ana ilkeler aynı zamanda 05.10.2015 tarihinde yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi'nin de ortaya çıkma nedenlerini oluşturmaktadır.[218] BEPS ile dijital ve dijital olmayan şirketler için uygulanan muamelede bir farklılığa gidilerek asgari bir vergilendirme eşiğinin getirilmesi gerektiğine dikkat çekilmiş, küresel şirket gelir vergisinin ve ortalama efektif vergi oranlarının artırılması gibi tedbirler ön plana çıkmıştır. OECD bu kapsamda 15 eylem planı belirlemiştir. OECD tarafından sunulan BEPS Eylem Planları; uyum, özün önceliği (esaslılık) ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde tasnif edilerek aşağıdaki tablo[219] ile gösterilebilecektir:

---

[215] OECD, "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report", https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1662394581&id=id&accname=guest&checksum=08958710DB121F922696097E1455805D, (Erişim Tarihi: 05.07.2022).

[216] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.,** s.81.

[217] **a.g.e.,** s.81.

[218] Ayşegül Bilgiç Ulun, "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde OECD Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, C.31, S. 164 (2021), s.227.

[219] Bülbül ve Ülkü, **a.g.m**., s.34.

Tablo 1. Beps Eylem Planları

Eylem Planı Numarası	Eylem Planının Mahiyeti	İlke
1	Dijital ekonomiden doğan vergisel problemlerin (örneğin işyeri oluşumu, gelirin elde edildiği yer ve gelirin çeşidi gibi) tespit edilmesi ile buna yönelik çözüm önerileri	Özün önceliği
2	Ülkelerin mevzuatları arasında farklı düzenlemeler sonucu ortaya çıkan uyumsuzluklarına (örneğin indirim ve dahil edilmeme, çifte indirim ve dolaylı indirim gibi) yönelik etkilerin yok edilmesine ilişkin düzenlemeler	Uyum
3	Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin kuralların güçlendirilmesi	Uyum
4	Faiz kesintileri ve diğer finansal ödemelerden kaynaklanan matrah aşındırılmasının sınırlandırılması	Uyum
5	Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri doğrultusunda zararlı vergi uygulamalarının (örneğin vergi cenneti ve tercihli vergi rejimleri gibi) önlenmesi amacıyla tedbirler alınması	Uyum
6	Uluslararası anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümlerinin kötüye kullanımını (örneğin anlaşma alışverişi) veya suiistimal edilmesini önleyici tedbirlerin alınması	Özün Önceliği
7	Daimî işyeri statüsü oluşturmaktan yapay olarak kaçınılmasına yönelik gerekli tedbirlerin alınması	Özün Önceliği
8	Transfer fiyatlandırması hareketleri (örneğin maddi olmayan varlık, risk ve sermaye transferleri ve diğer yüksek risk taşıyan işlemler gibi) neticesinde doğan değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması	Özün Önceliği
9		
10		
11	Matrah aşındırma ve kâr aktarımına ilişkin verilerin toplanarak analiz edilmesi ve bunların tespit edilmesi için gereken yöntemlerin belirlenmesi	Şeffaflık
12	Vergi mükelleflerinin agresif nitelikteki vergi yapılarına ilişkin plan ve bilgilerin kamuoyuna açıklanması	Şeffaflık
13	Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme metodolojisinin gözden geçirilmesi	Şeffaflık
14	Vergi uyuşmazlığa ilişkin çözüm mekanizmalarının (örneğin karşılıklı anlaşma usulleri ve tahkim gibi) daha etkin bir şekilde çalıştırılması	Şeffaflık
15	Uluslararası hukuk kuralları kapsamında çok yönlü bir şekilde çözüm üretme sistem ve/ veya sistemlerinin geliştirilmesi	Özün Önceliği

Kaynak: Bülbül ve Ülkü, **a.g.m**., s.34.

Tabloda yer verilen uyum, özün önceliği (esaslılık) ve şeffaflık ilkeleri, vergisel bakımdan algılanması zor olan işlemlerin önüne geçildiği bir dünya oluşturulması gayesi ile beraber hareket edebileceklerini göstermeleri yönünden oldukça önemlidir.[220] Aynı zamanda uyum ilkesi, milletlerarası vergi kuralları yönünden tutarlılığın sağlanması, bir farklı ifade ile şirketlerin iç hukuktan kaynaklanan tutarsızlıklardan daha az miktarda vergi ödemelerini sağlamalarının önlenmesine; özün önceliği (esaslılık) ilkesi, vergi haklarının muamelelerin gerçek mahiyeti ile daha iyi örtüşmesinin sağlanmasına, yani şirketlerin ödemelerini çok az ekonomik faaliyet gösterdikleri veyahut hiç göstermedikleri belli yetki yerlerine sadece vergi avantajı sağlamak için yönlendirmelerinin engellenmesine ve son olarak şeffaflık ilkesi ise uluslararası vergi sisteminin şeffaflığının arttırılmasına işaret etmektedir.[221] Bu uyum, özün önceliği (esaslılık) ve şeffaflık şeklindeki üç temel ilkenin kapsamına giren hallere bakıldığı zaman BEPS Eylem Planlarının son derece kapsamlı olduğu ve yurt içi uyumun sağlanması (kanunlar ve uygulamalar ile), iki taraflı anlaşmaların adaptasyonu, gelecekteki çok taraflı araçların adaptasyonu, OECD modellerinin adaptasyonu, OECD'nin belirlediği kapsam içerisinde değerlendirme yapmak şeklinde bir yol haritası belirlendiği görülmektedir.[222] Anlaşıldığı üzere BEPS Eylem Planlarının gerçekleştirilebilmesi için ilk olarak ulusal mevzuatın düzenlenmesi gerekmekte ve akabinde ikili anlaşmalara bakılmaktadır. Bunun sebebi ise BEPS Eylem Planlarının, çok uluslu şirketlerin eylemleri neticesinde doğması nedeniyle ikili vergi anlaşmalarının bu olgu ile doğrudan ilişkili bulunmasıdır.[223]

OECD tarafından 2019 yılında çıkarılan "How's Life in The Digital Age?" adlı raporda da bahsedildiği üzere dijital dönüşümün insan hayatına getirdiği birçok kolaylığın yanında birtakım riskler de bulunmaktadır. Dijital dönüşümün getirdiği fırsatlar ile risklerin ayrımı için OECD tarafından; Türkiye'de İnternete erişim yüksek iken, İnternet kullanımında dengesizlikler bulunduğu, Türkiye'de bir kesimin dijital ortamda

[220] Bülbül ve Ülkü, **a.g.m**., s.34.

[221] Australian Government the Treasury, "The Digital Economy and Australia's Corporate Tax System", Treasury Discussion Paper, Commonwealth of Australia, 2018, https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/c2018-t306182-discussion-paper-1.pdf, (Erişim Tarihi: 16.11.2022), s.9.

[222] Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Y.2017, C.3, S.3, s. 447-459, s.453.

[223] Birinci ve Eser, **a.g.m.**, s.453.

karşılaştıkları problemleri çözme yeteneği çok iyi durumda iken, diğer kesimin bu tip problemleri çözme yetisinin oldukça kötü olduğu, Türkiye'de İnternetten yapılan alışveriş oranının OECD açısından tatmin edici olduğu, Türkiye'de dijital dönüşümün, emek-yoğun sektörlerde çalışanların işlerini kaybetmesine neden olduğu, Türkiye'de elektronik ortamda bireysel sağlık hizmetleri bilgisine ulaşılabildiği ve doktorlardan online randevu alma hizmetinin gelişiminin orta düzeyde olduğu, Türkiye'de insanların bilgiyi nasıl elde edeceklerine dair yapılan değişikliklerin, toplumda ve kamuda yanlış bilginin yayılmasına yüksek düzeyde katkıda bulunduğu, Türkiye'de e-devlet hizmetlerine ulaşmada bireylerde yetenek eksikliği bulunduğu, Türkiye'de dijital güvenlik vukuatlarının insanların online güvenliklerini orta düzeyde riske attığı, önümüzdeki yıllarda nesnelerin İnterneti, dijital paraların, gelişmiş robotik teknolojilerin, üç boyutlu yazıcıların ve henüz adı konulmayan yeni uygulamaların yoğun olarak kullanılmaya başlanmasıyla dijital ekonominin çok farklı seviyelere ulaşacağı tespitlerinde bulunulmuştur.[224] Sonuç itibariyle OECD tarafından, 2020 yılının sonuna kadar dijital ekonomideki çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesi için uzun vadeli bir çözüm üzerinde anlaşmaya varılabilmesi için bir yol haritası çizildiği, ancak herhangi bir sonuca varılamamasına rağmen bir dizi somut önerilerde bulunulduğu, bu öneriler üzerinde de çalışmalar yapıldığı ve bu yol haritasının yayınlanması bakımından bu ekonomiden kaynaklı problemlere yönelik çözüm arayışında ileriye dönük önemli bir adım atıldığı görülmektedir.[225] BEPS ardından birçok ülkenin vergi mevzuatında dijital ekonominin varlığı kabul edilerek düzenlemeler yapılmıştır.

2.4.2. Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Avrupa Birliği (AB), 28 ülkeden oluşan, büyük ölçüde Avrupa kıtasında bulunan siyasi ve ekonomik örgütlenmedir.[226] Avrupa Birliği (AB) nezdinde OECD tarafından belirlenen BEPS'in yetersiz kaldığının anlaşılması üzerine de konu ile ilgili bazı çalışmalar yürütmüştür. Fakat AB'de bu meselenin ülkeler temelinde ilerlediği görülmekle beraber yapılan girişimlerin büyük dijital ekonomik yapıların çoğunun ev

[224] Zeynep Arıkan ve Özge Önkan, "Türkiye'de Vergilendirmede Dijital Dönüşüm", **Vergi Sorunları Dergisi**, Y.2022, S.407, s.25-26.

[225] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.**, s.89.

[226] Kılıçer ve Peker, **a.g.e**., s.90.

sahipliğini yapan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile Avrupa ülkeleri (Fransa, İtalya, İspanya gibi ülkeler) arasında bir gerilime yol açtığı görülmektedir.[227]

AB Komisyonu tarafından 21.03.2018 tarihinde dijital ekonominin hakkaniyete uygun bir şekilde vergilendirilmesi için yayınlanan Konsey Direktifi (2018/0073 (CNS), {SWD (2018) 81}-{SWD (2018) 82}) ile geçici ve uzun vadeli olmak üzere iki dijital vergi önerisi sunulmuştur.

Konsey direktifinin amaçları; Avrupa Tek Pazarı'nın bütünlüğünü korumak ve doğru ya da kurallara uygun bir şekilde çalışmasını sağlamak, AB içerisinde kamu maliyesinin sürdürülebilir olmasını ve ulusal vergi tabanlarının aşınmamasını sağlamak, toplumsal adaletin korunmasını ve AB içerisinde faaliyette bulunan tüm işletmeler için düz bir oyun alanı olmasını sağlamak ve agresif vergi planlamasına karşı mücadele etmek, bazı dijital şirketlerin faaliyet gösterdikleri ve değer yarattıkları ülkelerde vergilendirmeden kaçmalarını olanaklı kılan uluslararası kurallarda mevcut boşlukları kapatmaktır.[228]

AB Komisyonu'nun sunduğu ilk teklif, ülkeler tarafından kendi yetki çevrelerinde elde edilen kazancın orada şirketin fiziki varlığı olup olmamasından bağımsız şekilde vergilendirilmesini hedefleyen, dijital faaliyetler için kurumlar vergisi kurallarının reforma tabi tutulmasıdır.[229] Bu doğrultuda ilk teklif ile dijital ekonominin nerede ve neyin vergilendirileceğine dair kurallar ise uzun vadeli çözüm önerisi olarak sunulmaktadır. Bu kapsamda ise; üye devlette bulunan yıllık geliri yedi milyon euroyu aşanlar, bir vergilendirme döneminde üye devletlerden birinde yüz binden fazla kullanıcısı olanlar, bir vergilendirme döneminde şirket ve kullanıcıları arasında dijital hizmetlere ilişkin olarak imzalanan üç binden fazla iş sözleşmesi olanlar vergi yükümlülüğüne tabidir.[230] Ayrıca "vergi", yalnızca AB'ye dahil olan yahut mukim

---

[227] Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President, Section 301 Digital Services Taxes, 2021, https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes, (Erişim Tarihi: 19.8.2022).

[228] European Commission, "Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services**",** COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS), Document 52018PC0148, Brussels, March 2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN (Erişim Tarihi), p. 1-3.

[229] Çolak, **a.g.e.**, s.306.

[230] Çimen, **a.g.m**., s.103.

kurumlar vergisi mükelleflerini değil bununla beraber vergi mükellefinin dijital varlığının tanımlandığı üye devlet ile çifte vergilendirme anlaşması bulunmayan AB dışındaki bir alanda bulunan ya da kurulmuş olanları da kapsamaktadır.[231]

Diğer yandan AB'nin politikalarının koordinatörü, bir farklı ifade ile yürütme organı olan Avrupa Toplulukları Komisyonu'nun, bireylerin kullanıcı tabanlı faaliyetleri ve bağlantılı faaliyetlerinden belli dijital ekonomi sektörlerinde çok uluslu şirketlerce elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik sunduğu teklif genel itibariyle "Digital Services Taxes/Dijital Hizmetler Vergileri" şeklinde adlandırılmıştır.[232] Bu kapsamda teknoloji şirketlerinin, AB ülkelerinin tamamında faaliyet göstermeleri durumunda vergilendirilmelerinin yalnızca şirketlerin fiziki olarak bulunduğu ülkede yapılması karşısında, AB tarafından bu durum, bahse konu şirketlerin tek pazardan, altyapıdan ve düzenleyici kurallardan yararlanmalarına rağmen karın ve matrahın sadece şirketin fiziki olarak bulunduğu bir ülkede hesaplanmasının adil olmadığını belirtilmektedir.[233]

AB Komisyonu'nun çalışmaları çerçevesinde, dijital ekonomiye ilişkin faaliyetler, geleneksel iş modellerine kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmekte olup fiziki varlığın ekonominin dijitalleşmesiyle beraber hızla önemsizleşmesi, maddi olmayan varlıkların kullanımının artması ve yine kolay bir şekilde transferinin yapılabilmesi ile beraber değer yaratmanın başkaca yollarının olması dijital ekonomik faaliyetlerin daha düşük oranda vergilendirilmesinin sebepleri arasında sayılabilmektedir.[234]

AB'nin tutumu OECD çalışmalarından farklı şekilde daha geniş dijital tek pazar girişiminin bir kısmı olarak dijital vergilendirmenin amaçlanması ile vergilendirmenin uzun vadeli ve kalıcı bir düzenleme meydana getirecek şekilde ele alınması gerektiği yönündedir.[235] Ancak "Dijital Hizmetler Vergileri" teklifi, dijital hizmet vergisini uygulama gerekçesinin; dijital hizmet sunan şirketlerin ortalama bir kurumlar vergisi

---

[231] Çimen, **a.g.m**., s.103.

[232] Duran Bülbül ve Yunus Emre Ülkü, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.375 (Aralık 2019), s.36.

[233] Bülbül ve Ülkü, **a.g.m**., s.37.

[234] Hüseyin Mert ve Erhan Bayar, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Karşılaştırılmalı Analizi ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, C. 30, S. 60 (2020), s.84.

[235] Çimen, **a.g.m**., s.102.

oranı ödediğine ilişkin delilleri yansıtmaması; dijital hizmet vergisine dair etki değerlendirmesinin, AB kapsamında kalan tüketiciler ve şirketler için dijital hizmet vergisinden kaynaklanan önemli sorunları dikkate almaması ve gerçek gelirlerin önerilenlerden önemli ölçüde düşük olması sebepleri ile yetersiz kalmıştır.[236]

AB tarafından 21.03.2018 tarihinde yayınlanan Konsey Direktifi ile yeni bir dijital hizmet vergisinin 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olması ve işletmecilerin kullanıcıların katılımından elde ettiği brüt dijital gelirleri üzerinden %3 oranında tek bir vergi uygulanması kısa vadeli çözüm olarak önerilmektedir.[237] Bu vergi hem mukim olan hem de mukim olmayan şirketler ile yurtiçi ve yurtdışındaki işlemlere uygulanacaktır.

Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, İspanya, Birleşik Krallık gibi ülkelerde ülkelerin dijital hizmet vergisi uygulamaları açısından farklılık bulunmakta olup, örneğin Avusturya ve Macaristan'da online reklamcılık sadece elde edilen gelir üzerinden vergilendirilirken Fransa'da dijital hizmet vergilendirmesinde dijital arayüzleri, hedefli reklamcılık ve kullanıcılardan reklam amaçlı toplanan verilerin transferi hususlarının da dijital hizmet vergisinin kapsamında olduğu bu konudaki kapsamın çok daha geniş olduğu görülmektedir.[238]

OECD ile AB'nin üye devletlerine göre, vergi matrahını aşındıran ana sorunlardan biri de dijital ekonomi olup dijital ekonominin gayri maddi varlıklara ve çok yönlü iş modellerine dayanması, dijital ekonominin vergilendirilmesini oldukça zor hale getirmektedir.[239] Bu çerçevede Avrupa'da dijital gelirler üzerinden vergilendirme yapmaya yönelik tekliflerin, AB'nin dijital ekonomisine ilişkin politika evleviyetleriyle çelişmemesinde fayda görülmektedir.

---

[236] Bülbül ve Ülkü, **a.g.m**., s.39.

[237] Mert ve Bayar, Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine…, s.84.

[238] Cemal Araalan, "Karşılaştırmalı Hukuk ve Türk Hukuku Açısından Dijital Hizmet Vergisi", **Terazi Hukuk Dergisi**, C.16, S. 180 (Ağustos 2021), s.1465.

[239] Çimen, **a.g.m**., s.103.

2.4.3. BM'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Birleşmiş Milletler (BM); milletlerarası barış ve güvenliğin korunması, sürdürülebilir kalkınmanın desteklenmesi ve insan haklarının güvence altına alınmasını içeren bir insanlık vizyonunu gerçeğe dönüştürmek gayesiyle Türkiye de dâhil olmak üzere 51 ülke tarafından (Günümüzde bu sayı 193'e ulaşmıştır.) 24.10.1945 tarihinde kurulmuştur.[240] BM, dijital ekonomiyle ilgili çalışmalarını Ticaret ve Kalkınma Ajansı vasıtasıyla gerçekleştirmekte olup Ajans çalışmalarını e-ticaret ve dijital ekonomiyle alakalı resmi istatistikler üretme kabiliyetini geliştirme ve politika oluşturmada rehberlik etmeyi hedeflemektedir.[241]

Gelişmekte olan ülkeler ile G20 ve OECD'nin yanı sıra uluslararası vergi kurallarındaki dönüşüm ile ilgili çalışmalar BM çatısı altında da sürdürülmekte olup BM tarafından 2015 yılında yayınlanan ve sonraki yıllarda güncellenen "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Matrahının Korunmasına İlişkin El Kitabı", önemli eylemler kapsamında ülkelere yol göstermektedir.[242]

BM tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesinde, vergisel boyuttan ziyade bilgi ekonomisi ile ilgili istatistik üretimi, bilgi iletişim teknolojisi hizmetlerinde uluslararası ticarete ilişkin belirtiler, sınır ötesi e-ticaret verilerine yönelik araştırmalar, dijital ekonomiye yönelik bazı raporlar sunulmak suretiyle dolaylı yoldan katkı sağlanmıştır.[243] Ayrıca BM tarafından, dijital ekonomide yapılacak olan vergilendirmelere yönelik BEPS Eylem Planı'nın "1" numaralı maddesindeki tüketim yeri ilkesine "hizmet teslimleri" de eklenerek, firmadan firmaya ve firmadan tüketiciye gerçekleştirilen işlemlerde, tüketimin gerçekleştiği yerde vergilendirme yapılması yönünde girişimde bulunulmuştur.[244]

---

[240]Türkiye Cumhuriyeti Millî Eğitim Bakanlığı, https://abdigm.meb.gov.tr/www/birlesmis-milletler/icerik/1089, (Erişim Tarihi: 15.11.2022).

[241] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.,** s.96.

[242] İdil Kaya Topcu, "BEPS projesinin hukuki boyutu ve Türk vergi hukuku açısından etkileri", (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2018, s.40.

[243] Kılıçer ve Peker, **a.g.e.,** s.97

[244] Onur Eroğlu ve Hüseyin Aksu,"Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2019, C.26, S.2, s.564.

2.4.4. Türkiye'de Dijital Ekonomiye Yönelik Çalışmalar

Mevcut uluslararası vergilendirme rejiminde, dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde vergilendirilmesinin iş yerinin mevcudiyetine bağlı olması, ülkelerin dijital hizmetleri vergilendirmesine engel oluştururken yapılan düzenlemeler ile bu sorunların önüne geçilmesi hedeflenmektedir.[245] Son yıllarda ülkemizde dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen matrahın vergilendirilmesine ilişkin gelişmeler önemle takip edilmekte ve buna ilişkin çalışmalar devam etmektedir. Bu kapsamda OECD, AB ve BM nezdinde yapılan çalışmaların perspektifi üzerinden redakte edildiği görülmektedir.

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik Türkiye'de atılan ilk adım olarak 28.11.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun'un 41. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine eklenen düzenleme gösterilebilecektir.[246] Bu düzenleme ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilmesi ve ardından ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yani bu düzenlemeye göre yurt dışı hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılması halinde Türkiye'nin vergileme hakkının olduğu kabul edilmiş ve ülkemizde sürekli mükellefiyeti bulunmayan yabancı şirketler beyanname vermekle sorumlu olan bir KDV mükellefi sayılmıştır.[247]

İlgili değişiklik neticesinde Google, Apple, Facebook, Amazon, Twitter, YoutTube, TikTok gibi milletlerarası düzeyde dijital hizmet sunan şirketler, ülkemizde sunmuş oldukları hizmetler üzerinden katma değer vergisi hesaplamalarını yaparak, belirlenen miktarları her ay beyan etmek ve ödemekle yükümlüdür.[248]

---

[245] https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf, (Erişim Tarihi: 15.10.2022).

[246] Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete 30261 (28.11.2017), Kanun No. 7061, md.41.

[247] Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete 30261 (28.11.2017), Kanun No. 7061, md.41.

[248] Çimen, **a.g.m**., s.106.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine eklenen düzenleme ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan kimseler tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin olarak katma değer vergisinin hizmeti sunan kimseler tarafından beyan edilerek ödenmesi amaçlanmış ve bu kapsamda "3 No.lu KDV Beyannamesi" ile elektronik ortamda beyanname verme ve vergiyi hesaplama, hesaplanan vergiyi de ödeme sistemi oluşturulmuştur.[249] "3 No.lu KDV Beyannamesi" ile oluşturulan bu sistem OECD kaynaklı olan uluslararası literatürde "basit kayıt sistemi" olarak isimlendirilmekte olup uygulanması önerildiğinden Türkiye'de de buna uyumlu düzenlemeler yapılmıştır.[250]

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak yaşanan bir diğer gelişme ise İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin stopaj yükümlülüğüdür. 18.12.2018 tarihli ve 30360 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile; İnternet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış ve bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenler ya da İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir.[251]

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında bu hizmeti verenlere veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında, İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefler kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında bu hizmeti veren veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %0, oranında vergi tevkifatı yapma zorunluluğu getirildiği belirtilmektedir.[252] Burada açıklamak gerekir ki; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 18. fıkrasına göre gelir vergisi mükellefiyeti

[249] Oktay, **a.g.m.,** s.108.

[250] Oktay, **a.g.m.,** s.108.

[251] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf.

[252] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf.

olan gerçek kişiler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendi kapsamında dar mükellefiyete tabi olan kurumlara İnternet ortamında verdikleri reklam hizmetleri yahut aracılık ettikleri reklam hizmetleri karşılığında bu kimselere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacak, öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (ğ) bendi uyarınca yapılacak olan tevkifat oranı %0 olarak belirlendiğinden tam mükellef kurumlara İnternet ortamında verdikleri reklam hizmetleri veya aracılık ettikleri reklam hizmetleri karşılığında, bu kimselere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Zira mezkûr düzenleme yalnızca stopaj yapma yükümlülüğü olan mükellefler tarafından yapılan ödemelere ilişkin olduğundan "B2C"[253] iş modelleri kapsam dışında kalmaktadır.[254]

Çifte vergilendirme yasağı göz önünde bulundurulduğunda dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, stopaj usulü ile ilgili bu uygulamanın kaldırılması gerektiği düşünülmektedir.[255]Aksi halde bu durum çifte vergilendirme sorununa yol açacaktır. Şu kadar ki; bu düzenleme (stopaj usulü ile vergilendirme), OECD nezdinde yürütülen çalışmalar neticesinde, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin olarak yayımlanan 2015 yılı final raporu ile 2018 yılı ara raporundaki, stopaj usulüyle vergilendirme alternatifine uygun olsa da hem OECD'nin model antlaşmasında hem de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki iş yeri kavramının tanımına bağlı ticari kazancın vergilendirilmesi ile ilgili hükümlere aykırılık teşkil edebileceğinden bu durumun çifte vergilendirmeye sebep olabileceği düşünülmektedir.[256]

Diğer yandan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklik yapılmasına dair karar[257] ile 1111 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı[258] kapsamında yurt

[253] "B2C" iş modelini yani "Business to Consumer/ Firmadan Tüketiciye" kavramını şirketlerin tüketiciler ile doğrudan kurduğu ticari ilişki olarak tanımlamak mümkün olup bireysel olarak yaptığımız alışverişler "B2C" iş modeli kapsamında kalmaktadır.

[254] Oktay, **a.g.m**., s.108.

[255] Saraçoğlu ve Kahraman, **a.g.m**, s.15.

[256] Oktay, **a.g.m**., s.108.

[257] T.C. Resmî Gazete, 15.05.2019, S.30775, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/17049, (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

[258] T.C. Resmî Gazete, 15.05.2019, S.30775, 1111 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/17049, (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

dışından kargo veya posta yoluyla verilen siparişlerde gümrük vergisi muafiyeti kaldırılmıştır.

Daha sonra bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başlaması, bazı ülkelerin ise bu alanı vergilendirmeye yönelik idari ve yasal çalışmalarda bulunması sebebi ile dijital hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirilmesini sağlamak üzere, farklı ülke uygulamaları ile uluslararası kuruluşlar nezdinde gündeme getirilen görüşler de dikkate alınarak verginin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oran ve muafiyetlerine yönelik düzenlemeler içeren "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi" hazırlanmıştır.[259] 7193 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu tarafından 21.11.2019 tarihinde kabul edilerek yasalaşmış ancak Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanması uygun bulunmayarak Türkiye Büyük Millet Meclisince bir kez daha görüşülmesi için, Anayasanın 89 ve 104. maddeleri uyarınca ilişikte geri gönderilmiştir.[260]

Veto edilen 7193 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesinde[261] ; *"Bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve yenilikler, sosyal, kültürel ve ekonomik alandaki globalleşmenin hızını artırmış ve bu durum aynı zamanda, dijital hizmet sunan çokuluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde önemli bir fiziki varlıkları olmadan (bazen hiçbir fiziki varlık olmadan) ticari faaliyette bulunmasına da imkân tanımıştır. Dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, faaliyette bulundukları ülkelerin kamu gelirlerine adil bir katkı sağlamaları gerektiği genel kabul görmekle birlikte, bu alanda yaşanan hızlı gelişmelere ülkeler aynı hızda yanıt veremediğinden, henüz tüm dünyada uygulanan ortak bir vergilendirme rejimi oluşturulamamıştır. Bununla birlikte, bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başladığı, bazı ülkelerin ise bu alanı vergilendirmeye yönelik idari ve yasal çalışmaları bulunduğu bilinmektedir. Bu*

[259] https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf, (Erişim Tarihi: 15.10.2022).

[260] https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari/365/113752/7193-sayili-kanun, (Erişim Tarihi: 20.10.2022).

[261] Türkiye Büyük Millet Meclisi, "İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve 97 Milletvekilinin Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/2312) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu", https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf, (Erişim Tarihi: 10.08.2022), s.6 vd.

kapsamda, Teklifle dijital hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirilmesini sağlamak üzere, farklı ülke uygulamaları ile uluslararası kuruluşlar nezdinde gündeme getirilen görüşler de dikkate alınarak verginin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oran ve muafiyetlerine yönelik düzenlemeler yapılmaktadır. Teklifle, dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de verdikleri; a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri ile kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil), b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzeri yazılımlar dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya telefon, bilgisayar gibi elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden, c) Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler (ulaşım veya konaklama faaliyetlerine aracılık edilmesi ya da bu faaliyetlerin kolaylaştırılması ile mal ve hizmetlerin satışa sunulduğu platform, sistem veya portal hizmetleri gibi) dahil kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden, ç) Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda verilen aracılık hizmetlerinden, elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturacaktır. Teklife göre; - İlgili yıldan önceki yılda, verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon Türk Lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf tutulmaktadır. Böylelikle, verginin kapsamına sadece büyük ölçekli işletmelerin alınması amaçlanmıştır. - Dijital hizmet vergisinin mükellefi dijital hizmet sağlayıcıları olarak belirlenmiştir. - Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili birer aylık vergilendirme dönemlerinde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olacaktır. Verginin oranı %7,5 olacaktır." Şeklinde belirtilmektedir.

Daha sonra ise TBMM tarafından tekrardan görüşülen 7193 sayılı Kanun revize edilmiş olup 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yeni bir vergi türü olarak dijital hizmet vergisi ihdas edilmiştir. 7194 sayılı Kanun'un dijital hizmet vergisine ilişkin hükümleri Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ay başı olan 01.03.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş ve bu

Kanun ile Türkiye'de dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmeti, içerik satışı (oyun, müzik, video, uygulama içi satışlar vb.) sosyal medya sitelerinde verilen ücretli hizmetler, mal ve hizmet satışında aracılık yapan İnternet sitelerinde sunulan aracılık hizmetlerin vergilendirilmesi mümkün hale gelmiştir.[262]

7194 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girmesinden önce, yurt dışında yerleşik firmaların Türkiye'de elde ettikleri reklam ve benzeri gelirlerin vergilendirmesi, yerel mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yer alan "iş yeri" tanımı çerçevesinde mümkün değilken yapılan düzenlemeler neticesinde dar mükellef Google, Facebook, Twitter, Netflix, Amazon vb. şirketler artık mevzuat kapsamında yer verilen faaliyetlerinden dolayı Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Bu noktada belirtmekte fayda görülen bir diğer husus T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 22.11.2021 tarihinde İnternet sitesi üzerinden yayınlanmış olan "8 Ekim 2021 Tarihinde Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi Konusunda Tüm G20 ve OECD Ülkeleri Dahil 136 Ülke Tarafından Varılan Mutabakat Sonrasında, Yeni Vergileme Kuralları ile Mevcut Dijital Hizmet Vergilerine İlişkin Geçiş Sürecinin Nasıl Belirleneceği Konusunda Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Ortak Beyanına İlişkin Duyuru" kapsamında yapılan açıklamalardır. Bu açıklamalar şu şekildedir[263]:

"08.10.2021 tarihinde Türkiye ve ABD, OECD / G20 Kapsayıcı Çerçevesi üyesi olan diğer 134 ülke (Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık dahil) ile birlikte, 'Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı' üzerindeki siyasi uzlaşıya katılmıştır.

21.10.2021'de ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, 1. Sütun'u uygularken mevcut Tek Taraflı Önlemlere ilişkin geçiş yaklaşımını ('Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması') benimseme konusunda siyasi bir uzlaşıya varmıştır. Tek Taraflı

[262] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194.

[263] https://www.hmb.gov.tr/duyuru/mevcut-tek-tarafli-onlemlerle-ilgili-olarak-1-sutunun-yururluge-girisi-oncesi-ara-donemdeki-gecis-yaklasimina-dair-uzlasma-hakkinda-turkiye-ve-amerika-birlesik-devletlerinin-ortak-b.

Önlemler Uzlaşması, bahsi geçen altı ülke tarafından bu tarihte yayımlanan ortak beyanda ('21 Ekim Ortak Beyanı') yer almaktadır.

Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri, Türkiye'nin Dijital Hizmet Vergisi ve ABD'nin Dijital Hizmet Vergisine ilişkin ticari tedbirleri bakımından, Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması kapsamında geçerli olan şartların aynısının Türkiye ile ABD arasında da geçerli olacağı konusunda anlaşmışlardır. Buna göre, 21 Ekim Ortak Beyanında yer verilen Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması, Türkiye ile ABD arasındaki bu ortak beyana, atıf yoluyla dâhil edilmiştir.

Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri, bu uzlaşı kapsamındaki taahhütler konusunda ortak bir anlayışa sahip olunması için yakın temasta kalacak ve bu konuda görüş farklılıkları olması halinde bu durumu yapıcı diyalog yoluyla çözmeye çalışacaklardır."

Bu çerçevede Amerika Birleşik Devletleri'nin, ülkeler tarafından halihazırda uygulanmakta olan dijital hizmet vergisinin kaldırılması ve konu ile ilgili olarak başka ticari eylemlerde bulunulmayacağının taahhüt edilmesi halinde uyguladığı ticari eylemleri sonlandıracağı anlaşılmaktadır.[264] Facebook, Twitter, Google, Instagram, Youtube vb. gibi çok uluslu şirketlerin İnternet sitesi ya da uygulama üzerindeki üye sayısının artması yahut sisteminin kullanılması halinde reklam gelirlerinin ve maddi olmayan değerlerinin arttığı görülmektedir.[265] Belirtilen şirketler genel itibariyle Amerika Birleşik Devletleri kökenli olduğu göz önünde bulundurulduğunda Amerika Birleşik Devletleri'nin farklı platformlarda bu şirketlerin vergilendirilmesi ile verginin paylaşılmasına itirazı sebepleri daha net algılanabilecektir.[266]

"Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Ortak Beyanı" na ilişkin gelecekte nasıl bir yol izleneceği henüz belli olmamakla beraber uygulanması halinde ilgili şirketlerin ülkemizdeki faaliyetlerinin yoğunluğu sebebi ile oldukça yüksek miktarda kamu gelirinden mahrum kalınacağı düşünülmektedir. Zira T.C. Cumhurbaşkanlığı

[264]Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı Web Sayfası, https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419 (Erişim Tarihi: 02.07.2022).

[265] Oktay, **a.g.m**., s.108.

[266] Oktay, **a.g.m**., s.108.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetvelleri" nin "B - Cetveli Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri Tarafından İlgili Mevzuata Göre Tahsiline Devam Olunacak Gelirler" kısmında yer alan verilere göre; önceki yıllarda yaşanan ekonomik gelişmeler, eğilimler ve 2022 yılına ilişkin beklentiler dikkate alındığında dijital hizmet vergisi gelir unsurundan 2022 yılında red ve iadeler ile mahalli idare payları dahil 2.733.000.000 TL gelir sağlanacağının tahmin edildiği, bu tutarın bir önceki yıla göre %19,7 artış gösterdiği belirtilmektedir[267]. Bu noktada yine aynı yerden alınan verilere göre dijital hizmet vergisi 2020 yılında 1.060.955.000 TL, 2021 yılında ise 2.283.706.000 TL tutarında gelir sağlandığına yer verilmiştir. Ayrıca sonraki yıllara ilişkin olarak; 2023 yılında 3.107.124.000 TL, 2024 yılında ise 3.519.902.000 TL tutarında bir beklenti bulunduğu ifade edilmiştir. Yer verilen gelir beklentilerinden de anlaşıldığı üzere dijital hizmet vergisi uygulamasıyla yakın dönemde olmasa da orta ve uzun zaman aralığında Türkiye'de dijital ekonomi alanına yönelik geçmişte yaşanılan vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

[267] T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetvelleri", 2022, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/10/2022_Yili_Merkezi_Yonetim_Butce_Kanunu_Teklifi_ve_Bagli_Cetveller.pdf (Erişim Tarihi: 02.07.2022)

3. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("7194 sayılı Kanun") ile dijital hizmet vergisi, değerli konut vergisi, konaklama vergisi gibi yeni vergi türleri ihdas edilmiştir.

7194 sayılı Kanun, daha önce TBMM Genel Kurulu tarafından 21.11.2019 tarihinde kabul edilerek 7193 sayılı Kanun numarasıyla yasalaşmış; ancak 7193 sayılı Kanun'un Elektrik Piyasası Kanunu'na dair 50. maddesi 02.12.2019 tarihinde yeniden görüşülmek üzere Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye geri gönderilmiştir. Bunun üzerine tekrardan görüşülen kanun metninden ilgili madde çıkarılarak 7193 kanun numarası, 7194 olarak düzeltilerek Cumhurbaşkanı'nın onayı ile Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.[268] Yürürlük ile yürütme maddeleriyle beraber toplam 53 maddeden oluşan 7194 sayılı Kanun'un dijital hizmet vergisine ilişkin hükümleri Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ay başı olan 01.03.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisinin 2021 yılında vergi gelirleri içindeki payı %0,24 olarak gerçekleşmiştir.[269]

"Dijital Hizmet Vergisi" düzenlemesinin yürürlüğe girmesinden önce, ülkemizde yerleşik olmayan, bir diğer ifade ile yurt dışında mukim olan dar mükellef kurumların, Türkiye'de elde ettikleri reklam ve benzeri gelirlerin vergilendirmesi, yerel mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yer alan "iş yeri" kavramının tanımı çerçevesinde mümkün değil iken gelinen noktada dar mükellef kurumların, mevzuat kapsamında yer verilen faaliyetlerinden dolayı Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün hale gelmiştir.

Dijital hizmet vergisi; Google, Apple (Apple Store, Apple Music), Facebook, Amazon, Twitter, Spotify, Youtube, Microsoft, Netflix, Airbnb, Uber, Booking gibi çok uluslu ve son derece yüksek tutarlarda kâr elde eden şirketlerin vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemedir. Kaldı ki İngilizce literatürde bu vergilerin "GAFA TAX"

[268] Hasan Dönmez ve Okan Atak, "7194 Sayılı Kanun ile Getirilen Yeni Vergilere İlişkin Soru ve Cevaplar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 376 (2020), s.149.

[269] Binhan Elif Yılmaz ve Murat Batı, **Örnek Sorular ve Açıklamalı Çözümlerle Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Der Yayınları, 2.b., 2022, s.197.

olarak adlandırıldığı görülmektedir. GAFA, Google, Apple, Facebook ve Amazon'un kısaltmasıdır. "GAFA Vergisi" ise Google, Apple, Facebook, Amazon vb. teknoloji devi şirketlerin ödediği vergileri ifade etmektedir. Bahsedilen şirketlerin amacı çok uluslu bir şirket olarak tüm dünyaya dijital hizmet sağlamak şeklinde belirtilmektedir. Bu şirketler geleneksel mantıktan uzak şekilde hizmet sundukları ülkelere yatırım yapmamakta ve iş merkezi açmamaktadır. Sadece dijital bir hizmet sağlamak suretiyle kâr elde etmektedir. "Dijital Hizmet Vergisi" olarak adlandırılan ve çalışmamıza konu edilen vergi türü de işte bu yatırımsız kâr olgusunun karşısında, çok uluslu şirketlerin kârlarının vergilendirilmesi amacına yönelmektedir.[270]

Dijital hizmet vergisinin altında yatan sebep, çok uluslu şirketler tarafından bir ülkede elde edilen karın offshore hesaplar ile başka ülkelere transfer edilmeye çalışılmasının önüne geçilmesi, bir diğer ifade ile bu karın elde tutulmasına ilişkin girişimde bulunulmasıdır.[271] Zira bunun gibi haller bir ülkenin vergi sisteminin entegrasyonuna önemli derecede zarar vermekte ve potansiyel gelir hedeflerine ulaşmasını güçleştirmektedir. Ayrıca belirli vergi mükelleflerinin, vergilendirilmesi mümkün olan gelirlerini gelir getiren faaliyetlerin oluştuğu yargı yetkisinin dışına çıkarmak ve böylelikle geriye kalan vergi mükelleflerinin olması gerekenden daha büyük ölçüde vergi yükü ile karşılaşmalarına sebep olması gibi durumla karşılaşılmaktadır.

OECD tarafından önerilen "BEPS Eylem Planı 1" içeriğinde "dijital denkleştirme vergisi" ve "kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme" yöntemleri ile dijital ekonominin vergilendirilebileceği fakat bu yöntemlerin kısa vadeli çözüm olarak tercih edilebileceği belirtilmiştir. Denkleştirme vergisi, farklı nedenlerle rakipleri gibi vergi ödemeyen şirketlere karşı haksızlığın önlenmesi için ayrı bir vergi uygulanması hali olarak tanımlanmaktadır. Dijital ekonomi yönünden bakıldığında ise, bir şirketin dijital teknolojileri kullanmak sureti ile bir ülkede kazanç elde ettiği durumda bu ülkede kazanç elde eden mükelleflerden farklı şekilde vergi ödememesi nedeni ile ayrı bir vergiye tabi tutulmasıdır. OECD tarafından bu "dijital denkleştirme vergisi" ile belirli dijital

[270] Özlem Mutlu Kaya, "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2 (2020), s. 450.

[271] Clara Hathorne ve Robert Breunig, "Digital Service Taxation: An introduction and policy options for Australia",2020,https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/uploads/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2020-12/complete_dst_report_dec_2020_0.pdf, (Erişim Tarihi: 20.8.2022), s. 3.

hizmetlerde gelir üzerinden kaynak ülkeye vergilendirme yapma hakkı verilmesi önerilmektedir. Dijital hizmet vergisi, denkleştirme vergisi gibi indirim yapılmadan doğrudan hasılat üzerinden nispi oran uygulanmak sureti ile hesaplanmaktadır.[272] Bu sebeple dijital hizmet vergisi ciro[273] vergisi olarak da adlandırılmaktadır.[274] Çalışmamızın bu kısmında ana konumuz olan dijital hizmet vergisi detaylı olarak irdelenecektir.

3.1.Dijital Hizmet Vergisinin Niteliği

Vergiler konusuna göre gelir, servet veya harcama olarak tasnif edilmektedir.[275]

Gelir vergisi; gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan genel bir vergi türü olmakla beraber vergilendirme sırasında mükellefin kişisel ekonomik durumunu (tüm gelirini) dikkate almaktadır.[276]

Servet vergisi; mülkiyet ya da varlık vergisi olarak da adlandırılmakla beraber sahip olunan ya da iktisap edinilen çeşitli servet unsurlarıdır.[277] Emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi olmak üzere üç çeşittir. Harcama vergileri; bazı kimseler tarafından gelir ve servetin kullanılması aşamasında alınan vergiler, bazı kimseler tarafından ise üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler ya da farklı muameleler üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanabilmektedir.[278]

Harcama vergileri genel tüketim vergisi niteliğindeki harcama vergisi (Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi), özel tüketim vergisi niteliğindeki harcama vergisi (Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, vb.), kamunun hizmet ve mal satışı karşılığında alınan harcama

[272] Oktay, **a.g.m**., s.115.

[273] "Ciro"; bir şirket tarafından belli bir zaman aralığında yapılan faaliyetlerden elde edilen brüt gelir veya hasılattır.

[274] Gülşen Gedik, "Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler" **Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2020, 1 (2). S.27-48, s.35.

[275] Yılmaz ve Batı, **a.g.e.**, s.197.

[276] Yılmaz ve Batı, **a.g.e.**, s.368.

[277] Yılmaz ve Batı, **a.g.e.,** s.446.

[278] Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Savaş Yayınevi, 45.b., 2022, s.135.

vergileri (Harçlar, Değerli Kağıtlar Vergisi), çeşitli işlemler üzerinden alınan harcama vergisi olmak üzere dört kategoride incelenebilecektir.

Dijital hizmet vergisinin niteliği itibariyle harcama vergisi mi yoksa gelir vergisi mi olduğu literatürde tartışmalıdır.

Bu konuya ilişkin ilk görüş dijital hizmet vergisinin gelir üzerinden alınan vergilerden olduğudur. Bu görüşü savunanların temel argümanı; dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan hasılatın, 7194 sayılı Kanun'da açıkça tanımlanmadığı, ancak işletme biliminde işletmelerin faaliyetleri çerçevesinde tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacakları ile işletmeye ait emtia mevcudunun değerini içerdiği, faaliyete ilişkin giderlerin kapsam dışı bırakıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi, 68. maddesi, 113. maddesinde de hasılat kavramının bu anlamda kullanıldığı, haliyle dijital hizmet vergisinin gelir üzerinden alınan vergiler grubunda yer aldığıdır[279].

Fakat burada yer verilmesi gereken hususlardan biri de dijital hizmet vergisinin, gelir üzerinden alınan vergilerden farklı olarak safi kazancı değil şirketin dijital hizmetlerden elde ettiği hasılatı belirli ve sabit bir oranla vergilendirildiğidir. Ancak bu durum dijital hizmet vergisinin gelir vergisi niteliğini haiz olmadığını göstermemektedir.[280] Bununla beraber gelir üzerinden alınan diğer vergi türlerinde vergilendirme yetkisinin kapsamının tayini yönünden önemli bir role sahip olan "mükellefiyet türü" hususu dijital hizmet vergisinde dikkate alınmamaktadır.[281]

Çok uluslu şirketlerin faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirin birden çok ülke tarafından vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi halleri gündeme gelmektedir. Ülkelerin tarafından yapılan vergilendirmelerde çakışmaların meydana geldiği noktada "çifte vergilendirme"; ancak her iki ülkenin de aynı zaman diliminde vergilendirme yetkisi kullanmadığı hallerde ise "çifte vergilendir(me)me" sorunu doğmaktadır.[282] Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergi kanunlarında veya ülkeler arasında imza

[279] Funda Başaran Yavaşlar, "Dijital Hizmet Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.477(2020), s.11.

[280] Ali Çelikkaya, "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", **International Journal of Public Finance**, C.6, S.2 (2021), s.181.

[281] Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s.15.

[282] İdil Kaya Topcu, "BEPS projesinin hukuki boyutu ve Türk vergi hukuku açısından etkileri", (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2018, s.14.

edilen ikili vergi anlaşmalarında düzenlemeler yapılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ("ÇVÖA") dijital hizmetlerden elde edilen gelirin hangi ülkede vergilendirileceği sorunu mevcut olmakla beraber normal koşullar altında ilgili ülkede bulunan fiziksel işyerinde elde edilen ticari kazancın o ülke tarafından vergilendirileceği kabul edilmektedir. Bu noktada ülkemizde iş yeri olmayan çok uluslu şirketler tarafında sunulan dijital hizmet neticesinde elde edilen hasılat üzerinden hesaplanan (hasılat esaslı olan) dijital hizmet vergisinin gelir ya da kurumlar vergisi ile tamamen aynı niteliği haiz olmasa dahi büyük ölçüde benzer olması sebebi ile ÇVÖA'nın konusuna girebileceği düşünülmektedir.

Bir an için dijital hizmet vergisinin muamele vergisi niteliğinde olduğu ve ÇVÖA bakımından bir sorun yaratmayacağı düşünülebilirdi.[283] Fakat 7194 sayılı Kanun'un 5/2 maddesi uyarınca dijital hizmet vergisinin, fatura ile fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyeceği düzenlendiğinden dijital hizmet vergisinin muamele vergisi niteliğini haiz olmadığı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ticari kazanç ile serbest meslek kazancına ilişkin maddelerini "dolanmaya" onun bu "muamele vergisi" niteliği taşımayan yapısının izin vermeyeceği ortadadır.[284] Ayrıca herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dikkate alındığında bu anlaşma 7194 sayılı Kanuna göre daha öncelikle uygulanacağından Türkiye'de işyeri olmayan bir şirket, dijital hizmet vergisi sebebi ile Türkiye'de vergi ödemeyecektir.[285]

Bir diğer görüşe göre ise, ÇVÖA'nda dijital hizmet sunan dijital hizmet sağlayıcıları için belli bir iş yeri tanımlaması olmaması sebebi ile belirsizliğin giderilebilmesi amacıyla dijital hizmet vergisinin harcama vergisi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.[286] Ancak harcama vergilerinin nihai tüketiciler üzerinde kaldığı ve dijital hizmet alan tüketiciler tarafından bir bedel ödenmediği göz önünde bulundurulduğunda dijital hizmet vergisinin tam olarak bu kapsama da girmediği düşünülmektedir.

---

[283] Rençber, **a.g.m.**, s.34.

[284] Rençber, **a.g.m.**, s.34.

[285] Rençber, **a.g.m.**, s.34.

[286] Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 5.b., 2022, s.641 **ve** Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 19.b., 2022, s.259 ve Çimen, **a.g.m.**, s.109.

Son olarak belirtmek gerekir ki; T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan 2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi'nde dijital hizmet vergisi "01.3.6" kodu ile "Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri" başlığı altında incelenmiş ve tahsil edilen gelirlerin bu bölüme gelir kaydedileceği kayıt altına alınmıştır.[287] Yine T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan 2022-2024 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi'nde dijital hizmet vergisi "01.3.6" kodu ile "Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri" başlığı altında incelenmiş ve tahsil edilen gelirlerin bu bölüme gelir kaydedileceği kayıt altına alınmıştır.

Diğer yandan vergiler, verginin ekonomik faaliyetle olan ilişkisine göre yapılan sınıflandırmada ise dolaylı ve dolaysız vergi olmak üzere incelenebilecektir.[288]

Dolaylı vergiler, kişilerin her türlü tüketim mallarına uygulanan, üreticisinden ya da satıcısından alınan fiyatlara eklenerek nihai tüketiciye yansıtılan vergiler olarak ifade edilebilecek olup bu vergiler; yansıtılabilmesi, fiyatların içine gizlenebilmesi ve peşin olarak tahsil edilebilmesi gibi sebeplerden ötürü sıkça tercih edilir. Dolaylı vergilere örnek olarak; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi gösterilebilir.[289]

Bununla beraber doğrudan (dolaysız) vergiler, bir mal ve hizmetin fiyatına eklenmeden tahsil edilen vergiler olarak tanımlanmaktadır. Belirtmek gerekir ki; doğrudan vergiler zor yansıtılan ancak mükellefi ile tahsil zamanı belli olan vergilerdir. Doğrudan vergilerde, verginin mükellefi ve ödeyicisi aynı olmakla beraber kişi ve kurumların elde ettikleri gelir düzeyine göre vergi alınmaktadır. Aynı zamanda bu vergilerin önemli bir özelliği de verginin mükellefinin üzerine düşen vergi yükünü başka kimselere yansıtma olanağının bulunmamasıdır. Doğrudan vergilere örnek olarak, gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi verilebilecektir.

---

[287] T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, "2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi", https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-[2023]_ButceHaz%C4%B1rlamaRehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 16.11.2022).

[288] Taşkan, **a.g.e**., s.378.

[289] Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 27.04.2021 tarih ve E: 2019/4530, K:2021/4133 sayılı kararı.

Kısaca gelir üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler doğrudan, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilebilecektir.

Buna ilişkin öğretideki ilk görüş dijital hizmet vergisinin işlem hacmi üzerinden alınan bir harcama vergisi olduğu ve dolaylı vergi olarak nitelendirilebileceği ise de bu görüşe katılmamaktayız.[290] Zira yapılan açıklamalar ışığında, dijital hizmet vergisinin, mükellefiyet kapsamına giren işletmelerin kazançlarını kavramaya yönelik olması, konusunun ve mükellefinin önceden belli olması, matrahının devamlı olması sebepleri ile doğrudan bir vergi görünümünde olduğu ve çok uluslu şirketlerin sunmuş oldukları hizmet karşılığı elde ettikleri hasılat üzerinden alınacağı ve bu hizmetlerden yararlananlara yansıtılacağı ortadadır.[291] Kaya tarafından bu şekilde bir düzenleme yapılmasının amacının; belirli bir meblağın tüketiciye doğrudan yansıtılmasının önlenmesi olduğu, ancak bunun uygulamada hedeflendiği gibi gerçekleşmeme ihtimali bulunduğu, zira Google tarafından yapılan açıklamalarda 01.11.2020 tarihinden itibaren Türkiye'de sunulan reklam hizmetleri için %5 oranında yasal işletme maliyetinin uygulanacağının duyurulduğu, yani verginin yansıtılmasının bu tarih itibariyle başladığı belirtilmektedir.[292] Ayrıca 7194 sayılı Kanun'da dijital hizmet vergisinin fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyeceğinin[293] düzenlendiği ve bu durumun bir doğrudan vergi özelliği olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu görüş pekişmektedir.[294]

3.2.Verginin Unsurları

Bir vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran ve dijital hizmet vergisinin unsurları olan; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef ve vergi sorumlusu, matrah, verginin oranı ve hesabı aşağıda açıklanmaktadır.

---

[290] Çimen, **a.g.m**., s.109.

[291] Saraçoğlu ve Kahraman, **a.g.m**, s.12-13.

[292] Saraçoğlu ve Kahraman, **a.g.m**, s.12-13.

[293] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 5/2.

[294] Kaya**, a.g.m** s.459.

3.2.1. Verginin Konusu

Dijital hizmet vergisinin konusu izah edilmeden evvel dijital ortamda sunulan hizmet türlerinin kapsamına değinmekte fayda görülmektedir.

Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Birliği'ndeki dijital hizmetleri yöneten kuralları yükseltmek için Digital Services Act (DSA) ve Digital Markets Act (DMA) olmak üzere iki yasal girişim önerilmiş olup 25.03.2022'de Digital Markets Act ve 23.04.2022'de Digital Markets Act konusunda anlaşmaya varılmıştır. Bu kapsamda dijital hizmetlerin, basit İnternet sitelerinden İnternet altyapı hizmetlerine ve çevrimiçi platformlara kadar kapsamlı bir çevrimiçi hizmet kategorisini içerdiği belirtilerek online alışveriş yerleri, sosyal ağlar, içerik paylaşım platformları, uygulama mağazaları ve online seyahat ve konaklama platformlarının dijital hizmetlere dahil olduğu ifade edilmektedir.[295] Yani dijital hizmet türlerinin kapsamını; online pazarlar, online arama motorları ve bulut bilişim hizmetleri olarak tasnif etmek mümkündür.[296]

Örneğin bir uyuşmazlıkta Mahkeme tarafından "yazılım lisanslama hizmeti" bir dijital içeriğin dijital ortamdaki hakkına sahip olmak, bir diğer ifade ile hak sahibi ile kullanan arasında dijital olarak yapılan sözleşme olarak, "bulut hizmeti" ise İnternet üzerinden istenilen mekânda ve zamanda her türlü bilgi ve kişisel veriye erişimi gerçekleştirilen teknoloji olarak tanımlanmış ve "yazılım lisanslama hizmeti" ile "bulut hizmeti" nin birer dijital içerik/dijital ürün mahiyetinde olduğu ve elektronik cihazlara kaydedilmesi/indirilmesi halinde dijital ortamda kullanılmış veya sunulmuş olacağı belirtilmiştir.[297] Ayrıca belirtmek gerekir ki; dijital ürünün kullanıma sunulması halinde kullanım aşamaları bir bütün olarak satışı kapsamaktadır. Bir başka ifade ile dijital içeriğin/ürünün tesliminin/kullanımının dijital ortam üzerinden gerçekleştirilmesi, sonuçta bu işleyişin dijital ortamda gerçekleşen bir satış işlemi olması karşısında yazılım lisanslama ve bulut hizmetlerinin dijital hizmet türü olduğu ortadadır.

---

[295]EU Commission, The Digital Services Act Package", 2020, https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/digital-services-act-package, (Erişim Tarihi: 19.8.2022).

[296] İrlanda Çevre, İklim ve İletişim Daire Başkanlığı, "Information Note for Digital Service Providers", https://www.gov.ie/en/publication/8bd8e-information-note-for-digital-service-providers/ (Erişim Tarihi: 23.8.2022)

[297] İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 15.06.2022 tarihli ve E:2021/9370, K:2022/3853 sayılı kararı.

Dijital hizmet vergisinin konusu, verginin üzerinden alındığı, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur.[298] Bu kapsamda 7194 sayılı Kanun kapsamında dijital hizmet vergisinin konusu Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden[299] elde edilen hasılattır:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleri ile etkileşimde bulunulabilecekleri dijital ortamların sağlanması ve bu ortamların işletilmesi hizmetleri.

Ayrıca yukarıda yer verilen üç kategoride sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatların da dijital hizmet vergisine tabi olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Diğer yandan 7194 sayılı Kanun'da yukarıda yer verilen hizmetlerin "Türkiye'de sunulması" gerektiği belirtilmektedir. Bu ifadeden; hizmetin Türkiye'de sunulması, hizmetten Türkiye'de faydalanılması, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi veyahut hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi hallerinden birinin varlığının arandığı anlaşılmaktadır.[300]

Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi noktasında ise "değerlendirme" kavramının ne ifade ettiğine değinmek gerekir. Burada bahsedilen "değerlendirme" kavramı, bir hizmet sunulması halinde hizmetin bedeli olan tutarın Türkiye'de ödenmesi, bedelin farklı bir ülkede yapılması halinde ise ödeyen veya ödenen kişinin Türkiye'deki hesabına bedelin intikal ettirilmesini ifade etmektedir. Yani dijital bir ortam üzerinden sunulan reklam hizmetlerinin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik olarak

---

[298] Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.118.

[299] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1.

[300] Taşkan, **a.g.e.**, s.660-661.

gerçekleştirilmesi halinde hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmamaktadır.[301] Yani bir tarafı Türkiye'deki bireyler olan, mal veya hizmet (dijital içerik dahil) alım/satım faaliyetlerine ilişkin aracılık hizmetlerinde, hizmet bedeli ülkemizdeki bireyden değil de faaliyetin diğer tarafı olan ve yurt dışında yerleşik kişiden alınsa ya da hizmet alımları bakımından ülkemizdeki birey hizmetten yurt dışında faydalansa dahi; bu hizmet ülkemizde bulunan kişilere yönelik gerçekleştirildiğinden ülkemizde sunulmuş olarak sayılmaktadır.[302]

Bu durumda önem arz eden "hizmetin karşılığı olan ödemenin ülkemizde yapılması" haline örnek vermek gerekirse; ülkemize bir haftalığına turistik olarak ziyarete gelen bir bireyin ülkemizde bulunduğu zaman diliminde akıllı telefonuna bir aplikasyon indirmesi halinde, bu işlemin ücreti bireyin ülkemizdeki hesabından ödenmezse hizmet Türkiye'de değerlendirilmemiş olacaktır.[303] Yani bu durumdaki ödeme, "bireyin ülkemizdeki hesabından ödeme yapması" ve "ödeme yapanın veya nam ve hesabına ödeme yapılanın ülkemizdeki hesaplarına intikal ettirilmesi ya da karından ayrılması" olmak üzere iki halde incelenmektedir. Dolayısı ile hesap tanımı ödemenin nasıl ve ne şekilde yapılacağını kapsamına alması bakımından önem kazanmaktadır.[304] Eklemek gerekir ki; hizmetin Türkiye'de sunulduğunun ya da faydalanıldığının tespitinde IP adreslerinden faydalanılması gerekmektedir.[305] Eğer dijital hizmet sunan kimseler, Kanun'da sayılı farklı hizmetleri aynı dijital ortam üzerinden sunarsa her bir hizmet, o hizmete ilişkin hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer yandan verginin yasallığı ilkesinin maddesel boyutunu oluşturan verginin belirginliği ilkesi çerçevesinde, vergi yasasının, vergiyle ilgili temel özellikleri tüm ana unsurları ile beraber içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.[306] Zira Türk vergi mevzuatının birtakım temel öğeleri içermemesi halinde verginin yasallığı ilkesine

---

[301] Taşkan, **a.g.e.**, s.660-661.

[302] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/B-4.

[303] Yunus Emre Ülkü, "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 379 (2020), s.86-98, s.89.

[304] Ülkü, **a.g.m.**, s.89.

[305] Altan Rençber, "Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.376 (2020), s.27-35, s.29.

[306] Gözde Erkin, "Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2014, s.106.

aykırılık gündeme geleceğinden ilgili Kanun Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir. Belirtmek gerekir ki; dijital hizmet vergisinin konusuna ilişkin 7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinde; "gibi hizmetler", "ve benzerleri dâhil" gibi ifadelere yer verilerek verginin konusu belirsiz bırakılmıştır. Bahse konu belirsiz ifadeler neticesinde, vergi idaresinin verginin konusunu geniş yorumlaması ve birçok hususun dijital hizmet vergisinin konusuna dahil edilmesi neticesinde birçok uyuşmazlığın doğacağı açıktır.[307] Bu durum ise verginin belirginliği ilkesine ve haliyle verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

3.2.1.1.Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Dijital ortam üzerinden sunulan; reklamların kontrolü ile performanslarının ölçümüne ilişkin hizmetler, kullanıcılar ile alakalı verinin iletimi ile yönetimi benzeri hizmetler ve reklam sunumuna dair teknik hizmetleri de kapsayan reklam hizmetlerinin tamamından elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.[308]

Reklam faaliyetleri, bir diğer ifade ile reklamcılık, talep yaratmak ya da talebi arttırmak gayesi ile farklı iletişim araçlarında mal ve hizmetlerin tanıtılmasıdır.[309] Reklamcılık faaliyetleri; içerikleri, hedeflenen kitleler, coğrafi konum ve kullanılan platformlar yönünden farklı kategorilere ayrılabilmektedir.[310] Dijital ortamda sunulan reklamcılık hizmetlerine çevrim içi reklamcılık, dijital ortamda sunulmayan reklamcılık hizmetlerine çevrim dışı reklamcılık denilmektedir.[311]

Çevrimiçi reklamcılıktaki önemli aktörler; reklam için bütçe ayırarak adını daha fazla duyurmak isteyen şirketler (reklam veren/coca-cola vb.), içerik sahibi olan şirketler ile bu içeriği satarak para kazanmak isteyen şirketler (yayıncı/cnn.com vb.), reklam ağı

[307] Rençber, **a.g.m**., s.31.

[308] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1.

[309] Emircan Aksakal, "Çevrim İçi Reklamcılıkta Pazar Tanımı ve Muhtemel Rekabetçi Endişeler", Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 174, 2020, https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/uzmanlik-tezleri/14-emircan-aksakal-20200923173554208-pdf (Erişim Tarihi: 01.09.2022), s.4.

[310] Rekabet Kurulu'nun 07.11.2019 tarihli ve K.19-38/575-243 sayılı kararı.

[311] Rekabet Kurulu'nun 07.11.2019 tarih ve K.19-38/575-243 sayılı kararı.

altyapısına sahip olan ve bu ağ üzerinden para kazanmak isteyen şirketler (reklam ağı/Google vb.) ile kullanıcılardır.[312]

Şirketler tarafından tüketicilere ulaşılmasına yardımcı olan farklı kampanyalar ile reklam gruplarını hedefleme yöntemleri bulunmaktadır. Hedefleme yöntemleri, reklamların nerede gösterileceği ile kim tarafından görüntülenebileceğini belirlemektedir. Günümüzde birçok farklı çevrimiçi hedefleme yöntemi kullanılmakta olup en yaygın şekilde, arama motorları içerik bazlı hedefleme yöntemini kullanarak arama motoru içerisine girilen kelimelerden yola çıkarak reklam yayınlamaktadır.[313]

Kimden elde edildiğinden bağımsız olarak Çevrimiçi reklamcılıktan sağlanan hasılatın dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturduğu belirtilmedir. Bu bağlamda çevrim içi yayımlanan bilgilere erişebilmek ve bunları sınıflandırmak için kullanılan arama motorları üzerinden reklamcılık faaliyetlerinde bulunulmasından sağlanan hasılatların da çalışma konumuz verginin konusuna girdiği ortadadır. Arama motorlarının en yüksek gelir payına sahip kalemi aramada üst sırada çıkmak için reklam veren firmalardan elde edilen gelirlerdir. Bu arama bazlı reklamlar, arama motorlarında belirli kelimeler ile arama yapılması halinde bu kelimelerin arama motorunun sonuç sayfasının üst sıralarında görünmesini sağlamakta olup örneğin herhangi bir kullanıcı tarafından arama motorunda *"....'da restoran"* yazıldığında sayfanın üst sıralarında yer alan reklam kelimesini içeren sonuçlar diğer tüm İnternet sitelerinden önce çıkarılmaktadır.[314]

Bununla beraber sosyal ağ sitelerinden toplanan bilgiler çerçevesinde hazırlanan reklamların farklı sosyal ağ sitelerde gösterimi ise banner ya da pop-up reklamlar şeklinde olmaktadır.

Banner reklam, bir şirketin kendi İnternet sitesi dışında bir başka İnternet sitelerinde yer alan ve içerdiği "hyperlink/hiperbağlantı" sayesinde üzerine tıklandığında takdirde o şirketin İnternet sitesine bir bağlantı sağlayan afiş şeklindeki reklamlara denilmektedir.[315] "Hyperlink" kavramı ise üstüne tıklanılması halinde bir İnternet

---

[312] Leyla Keser Berber, **Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık (Online Behavioral Advertising) Uygulamaları Özelinde Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s.15.

[313]Keser Berber, **a.g.e.**, s.15.

[314]Keser Berber, **a.g.e.,** s.15.

[315] Abbasoğlu, **a.g.e.**, s.9.

sayfasından bir diğerine geçiş yapılmasını sağlayan bağlantılar olarak adlandırılmaktadır.[316]

Bant reklamlar; İnternet sayfası içerisine bir reklam yerleştirilerek oluşturulmakla beraber burada reklam, bir görüntüden (GIF, Flash, animasyon, ses yahut video) inşa edilmektedir.[317] Farklı boyutlarda görsel olarak hazırlanan ve İnternet sayfaları ile mobil uygulamalarda içerik içerisinde veya ekranın herhangi bir kısmında yer alabilecek şekilde tasarlanan bir İnternet reklamcılığı aracı olan bant reklamlar (banner) dan sağlanan hasılat verginin konusuna girmektedir.[318] Bant reklamlarda genellikle tıklanma başına maliyet olarak para kazanılmakta olup reklamı tıklayan her ayrı kullanıcı için, şirketler para kazanmaktadır.

Yine bir video ya da kişiler tarafından paylaşılan içerik izlenmeden önce, o esnada yahut sonra dijital bir ortam üzerinden çıkarılan reklamlardan elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusu kapsamındadır.[319] Burada belirtmek gerekir ki; kullanıcılar tarafından bir İnternet sitesi ziyaret edildiğinde ya da video izlenmesi halinde karşılaşılan reklamlar, arama bazlı olmayan çevrim içi reklam türünü oluşturmaktadır.[320]

Kullanıcılar tarafından İnternet siteleri arasında geçiş yapılırken kullanıcıların karşısına çıkan tam sayfa reklamlarına "açılır pencere reklamları/pop-up reklamlar" denilmekte olup bu reklamların en büyük avantajı reklamların otomatik olarak kullanıcıların dolaştığı pencerelerin arkasında kalarak yüklenmesi sayılmaktadır.[321] Daha açık bir ifade ile pop-up reklam, İnternet kullanıcıları tarafından bir İnternet sitesine giriş yapıldığında veya İnternet sitesi içerisinde gezinilirken aniden karşılarına çıkan reklamlara denilmektedir.[322] Pop-up reklamlar çoğunlukla kullanıcıların herhangi bir reklam mesajına tıklamasına gerek olmaksızın, kendiliğinden ekranda belirmektedir.[323]

---

[316] Abbasoğlu, **a.g.e.**, s.9.

[317] Özge Evci Eralp, "İnternet reklamcılığından elde edilen gelirin vergilendirilmesi", (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2015, s.11.

[318] Rekabet Kurulu'nun 24.03.2022 tarihli ve K.22-14/215-92 sayılı kararı.

[319] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.1.

[320] Aksakal, **a.g.e.,** s.9.

[321] Eralp, **a.g.e**., s.10.

[322] Abbasoğlu, **a.g.e**., s.10.

[323] Abbasoğlu, **a.g.e**., s.10.

İşte bu pop-up reklam hizmetlerinin sunulmasından elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir.[324]

Son olarak ise elektronik araçlar üzerinden yazılımlar vasıtası ile çevrimiçi olarak iletilen reklam hizmetlerinin sunulması yoluyla sağlanan hasılat da verginin konusuna girmektedir.[325]

Kullanıcıların bir İnternet sitesini ziyaret etmesi ya da video izlemesi halinde karşısına çıkan reklamlar, "arama bazlı olmayan çevrim içi reklam" türünü oluşturmaktadır. Bu reklamcılıkta; İnternet sitesi, bir İnternet sitesinin açılış sayfası gibi sıklıkla bakılan sayfalarda "premium" olarak nitelendirilen reklam alanlarını, kendi satış ekipleri aracılığıyla doğrudan satmayı tercih edebilmekte veya İnternet sitelerinin doğrudan satış ekipleri tarafından satılamayan reklam alanları aracı firmaların portföyüne dâhil edilmekte ve yazılımsal yöntemle dolaylı olarak reklam verenlere satılmaktadır.[326]

Öte yandan dergi ya da gazetelerin İnternet sitesi üzerinde veyahut sadece dijital ortam üzerinde işitme ya da görme ile alakalı yayın faaliyeti yapan kuruluşların İnternet sitesinde veya bu kuruluşların yayın akışı esnasında yayınladıkları reklamlardan sağlanan hasılatın da verginin konusuna gireceği belirtilmelidir.[327]

İlgili Tebliğ'de; yayın yapan kuruluşun, karasal, uydu veya kablo ortamları üstünden yaptığı yayınların eş zamanlı şekilde dijital ortamda yayınlanması durumunda, yayın akışının içeriğine dâhil olmayan reklam hizmeti sebebi ile ettiğini hasılatın da verginin konusu kapsamında olduğu düzenlenmiştir.[328] Bu duruma örnek olarak ise; kullanıcılar tarafından video paylaşılabilen şirketin (Örneğin Facebook gibi) işlettiği dijital ortamda; başka bir şirketin ürününün tanıtıldığı videoyu kullanıcıların paylaşması durumunda videoyu diğer kullanıcıların izlemesinden önce, o sırada ya da sonra

[324] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-1.

[325] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-1.

[326] Rekabet Kurulu'nun 07.11.2019 tarih ve K.19-38/575-243 sayılı kararı.

[327] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.1.

[328] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.1.

gösterilmesi karşılığında elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine olması olarak verilmiştir.[329]

Yine dijital hizmet sağlayanların, dijital ortamdan veri çekmesi ya da bu veriyi ölçümlemesi veya işlemesi yahut dijital reklam içeriğini hazırlaması ve benzeri şekillerde sunulan (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler, reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler gibi) bazı hizmetler de dijital hizmet vergisine tabiidir.[330] Şöyle ki;

Reklam veren şirketlerin rekabetçi gücünü artırmak, reklam verenlere hizmet veren ajansların müşterileri adına gerçekleştirdikleri faaliyetlerin etkin ve verimli olup olmadığına netlik kazandırmak ve bunların daha fazla hesap verilebilir olmasına yardım etmek amacıyla kurulan kontrol ve performans ölçüm hizmeti sunan şirketlerin işbu kontrol ve performans ölçüm hizmetleri sebebiyle elde ettikleri hasılat da dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir.

Diğer yandan dijital dünyada sosyal medya hesaplarının veri iletimi (aktarımı) için de kullanıldığı ortadadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki; verilerin bir noktadan diğerine haberleşme kanalları üzerinden aktarılması "veri iletimi", verilerin güvenli, verimli ve uygun maliyetli bir usulde toplanması, saklanması ve kullanılması uygulaması "veri yönetimi" olarak tanımlanmaktadır.[331] Kullanıcıları ilgilendiren verinin iletilmesi ile verinin yönetilmesi gibi hizmetler sebebi ile elde edilen hasılat ise dijital hizmet vergisinin kapsamına girmektedir.[332]

Bununla beraber reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir. Tebliğ kapsamında, örneğin, reklama erişimin takip edilmesi suretiyle reklamın hedef kitleye ulaşıp ulaşmadığının, istenilen etkiyi oluşturup oluşturmadığının ya da reklamda değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığının ölçümlenmesi veya reklamın ulaştığı kullanıcıların yaş, cinsiyet, eğitim

[329] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.1.

[330] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.1.

[331] https://www.oracle.com/tr/database/what-is-data-management/.

[332] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I.

durumu ve benzeri özelliklerinin tespit edilerek raporlanması faaliyetleri Türkiye'de sunulan reklam hizmetleri kapsamında değerlendirilmektedir.[333]

Yukarıda yer verilen hususlar çerçevesinde değerlendirildiğinde; 7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (a) bendi ile Google, Youtube, Facebook, Twitter, Instagram, Linkedin, Yandex gibi platformlar aracılığı ile verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesinin amaçlandığı görülmektedir.

3.2.1.2.Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler

7194 sayılı Kanun kapsamında; sesli, görsel ya da dijital bir içeriğin (bilgisayar programı, uygulama, müzik, video, oyun, oyun içi uygulama vb.) dijital ortamda satılması ve bu içeriğin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına ya da elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat verginin konusuna girmektedir.[334]

Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği'nde "Dijital İçerik" kavramı; bilgisayar programları, uygulamalar, oyun, müzik, video ile metin gibi dijital şekilde sunulan her türlü veri olarak tanımlanmaktadır.[335]

Bu noktada belirtmek gerekir ki; ilgili Tebliğ'de; dijital verilerin çevrim içi platformlarda depolanması, dijital ortamda satılan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak biletleri gibi fiili sunuma konu bir hizmetten faydalanma hakkını temsil eden biletler, Türkiye'de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu ile müşterek bahse ilişkin dijital ortamda satılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponların dijital içerik kapsamına girmediği düzenlenmektedir.[336]

5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun kapsamında, "İçerik

[333] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I.

[334] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1.

[335] Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği, 29188 (27.11.2014), md.4.

[336] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.2.

Sağlayıcı"; İnternet üzerinden kullanıcılara sunulan her türlü bilgi ya da veriyi üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek yahut tüzel kişiler olarak, "Sosyal Ağ Sağlayıcı"; sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların İnternet üzerinden metin, görüntü, ses, konum gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine ya da paylaşmalarına imkân sağlayan gerçek ya da tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.[337] İçerik dağıtıcısı ise, eser sahiplerinden mali haklarını devralan ya da yalnızca eserin dağıtımına aracılık etmeyi üstlenen aracılar olarak tanımlanmaktadır.[338] Bu kapsamda dijital içerik formatındaki eser, bizzat eseri üreten kimselerce İnternet üzerinden sunulmuşsa yalnızca dijital içerik sağlayıcısından; ancak eser, eser sahibinin mali haklarını devretmesi sonucunda İnternet üzerinden sunulmuşsa dijital içerik dağıtıcısından (Amazon Prime, Apple, Netflix, Spotify vb.) da bahsetmek gerekecektir.[339]

Dijital içeriklerin (sesli, görsel vb.) dijital ortamda satışı ve bu içeriklerden yararlandırılmasından elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır.[340]

Tebliğ ile dijital içerik kavramının kapsamı daha açık bir şekilde; bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı saat gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamalar, sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içerikleri, oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunlar, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının, çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi) olarak belirtilmiştir.[341]

Örneğin Türkiye'de yazılım ve bulut ve bunlara ilişkin ürün ve hizmetlerinin satışını gerçekleştiren ve bu satışları dijital ortamda (bulut tabanlarını kullanarak) dijital

[337] 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 26530 (23.05.2007), Kanun No. 5651, md. 2/f-s.

[338] Ahunur Açıkgöz, **İnternetten İndirilen Dijital Eserlerde Yayma Hakkının Tükenmesi İlkesi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.29.

[339] Açıkgöz, **a.g.e.**, s.29.

[340] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I-A.

[341] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.2.

veri aktarımı yoluyla gerçekleştiren bir şirket 7194 sayılı Kanun kapsamında sayılan hizmetleri icra ederek hasılat elde etmiş olmaktadır. Bu kapsamda dijital hizmet sağlayıcı tarafından mezkur kanunun 1/1-b maddesinde yer alan; *"Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler"* kapsamında hizmet sunumu gerçekleştirmektedir.[342] Bu dijital hizmet sunumları dijital ortamda gerçekleştirilmektedir. Bununla beraber bahse konu şirketin yazılım ve bulut faaliyetleri ile bunlara bağlı ürün ve hizmet satışları dolayısıyla elde edilen hasılatı dijital hizmet vergisi kapsamındadır.

Ayrıca konu hakkındaki yasal düzenlemelerde dijital içeriklerden yararlandırma kavramı; dijital içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına izin verilmesi olarak anlaşılmaktadır.[343] Bu halleri örneklendirmek gerekirse; A (Netflix gibi) şirketinin kullanıcılara dijital ortam üzerinden abonelikle veya izlendiği kadar ödeme yapılması usulüyle çevrim içi film izlemesine ya da elektronik cihaza kaydedebilmesine yönelik verdiği hizmet, B (Spotify, Apple Music, Amazon Music gibi) şirketinin sanal mağazasında abonelerine sunduğu gerçek zamanlı veri akışı yoluyla ve çevrim içi bir şekilde dijital ortamda müzik dinlenmesi veya elektronik cihaza kaydedilmesi yönelik verdiği hizmetten elde ettiği hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.[344]

Aynı zamanda Tebliğ'de satışı yapılan ürünün çalıştırılabilmesi için zaruri olan ve satışı yapanın satış sırasında malın bünyesine dahil ederek verdiği yazılımın dijital ortamda aktive edilmesi veya indirilmesi, bu işlem sebebi ile ek bir bedel alınmaması şartıyla dijital ortamda yapılan içerik satışı olarak değerlendirilmemektedir.[345]

---

[342] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1/1-b.

[343] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.2.

[344] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.2.

[345] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.2.

Yukarıda yer verilen hususlar çerçevesinde değerlendirildiğinde; 7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (b) bendi uyarınca; Google Play, Apple Store, Apple Music, Spotify, Youtube Music, Netflix, Playstation Store, Steam gibi dijital ortamda satış yapan platformların vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ülkemizde dijital hizmet vergisinin uygulandığı hizmetlerin kapsamının diğer birçok ülkenin dijital hizmet vergilerinden daha geniş olduğu ve dijital hizmet vergisinin tek bir dijital içerik parçasının birden çok vergilendirme düzeyine tabi olmasını sağlayacak bir şekilde yapılandırılmış olduğu görülmekte olup örneğin "Amazon", tarafından Türkiye pazarında satış yapılabilmek için Türkiye'deki yan kuruluşuna bir içerik parçası satılması halinde, hem ana-iştirak satışı için hem de yan kuruluş tüketici satışının vergilendirilmesi gerekebilecektir.[346]

Daha önceleri dijital ortamda satış yapan şirketlerin vergilendirilmesine yönelik açık bir düzenleme olmasa da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bazı özelgelerde; İnternet üzerinden satışa aracılık hizmetleri karşılığında hizmetin gerçekleştiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde hizmet/ürün satışına aracılık edilen kişiler adına fatura düzenlenme zorunluluğu bulunduğu ve sunulan bu hizmetler karşılığında alınan komisyon bedelleri için vergi hesaplanması gerektiği belirtilmektedir.[347] Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konu hakkındaki görüşünün satışa aracılık eden kimseler tarafından alınan komisyon bedelinin ticari kazanç yahut arızi kazanç olarak vergiye tabi tutulmasına ve ödenen komisyon bedelinin ise gider olarak gösterilmesine yönelik olduğu görülmektedir.

3.2.1.3.Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri

7194 sayılı Kanun uyarınca dijital ortam; fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetlerin gerçekleştirildiği her türlü ortam olarak tanımlanmaktadır.[348] İşbu dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital

[346] Çimen, **a.g.m**., s.108.

[347] 05.09.2012 tarihli ve 67854564-1741-815 sayılı, 30.12.2011 sayılı B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-08-1190 sayılı, 17.02.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2014/162]-13311 sayılı özelgeleri

[348] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.2.

hizmet vergisinin konusuna girmektedir.[349] Kanun bu kapsama kullanıcılar arasında bir malın ya da hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetleri de dahil etmiştir. Bu bağlamda; kullanıcıların yazılı, görsel ya da işitsel içerik paylaşabileceği veya paylaştıkları içeriklerle ilgili yorum yapabildiği ya da kullanıcılar tarafında birbirleri ile sair suretle etkileşime geçilebilen her türlü dijital ortamların sağlanmasından veya işletilmesinden, dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına; ödemenin, teslimatın veya iadenin garanti edilmesi ya da bunlara aracılık edilmesi gibi fonksiyonlar üstlenilmek suretiyle aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilan edilmesi veya bu ilana erişilebilmesi gibi hizmetlerden elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisine tabidir.[350] Ayrıca bu ilanların, listeleme/sıralama/biçim değişikliği ve benzeri yapmak suretiyle farklılaştırılması şeklinde verilen hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat da bu kapsamda vergiye tabi tutulmakla beraber dijital ortamda mal veya hizmet satışları dolayısıyla malı satanlar veya hizmeti ifa edenlerin elde ettiği hasılat verginin konusuna girmeyecektir.[351]

Dijital içeriklerin dijital ortamda satılması halinde elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmakta olup bu duruma örnek olarak; kullanıcılar tarafından üçüncü kişiye araç satışının kolaylaştırılması gayesiyle dijital ortam sağlayan (D) şirketi tarafından elde edilen hasılat ile kişilerce meslekleri ve kariyerleri konusunda paylaşım yapılabilecek (E) şirketi tarafından elde edilen hasılat, internet sitesinde farklı türde sanat, spor gibi alanlarda etkinlik biletleri satışının yapılmasına aracılık eden (F) işletmesi tarafından elde edilen hasılat verilebilecektir.[352]

7194 sayılı Kanun uyarınca; Türkiye'de ve yurt dışında yerleşik borsalar ile takas merkezleri ve saklama kuruluşlarının görev ve yetkileri kapsamında dijital ortamda sunulan hizmetler "Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital

[349] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1.

[350] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-3.

[351] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-3.

[352] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-3.

ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri" olarak sayılmamaktadır.[353] Ayrıca Türkiye'de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu veya müşterek bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponların sanal bayi sıfatıyla dijital ortamda satışı da "Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri" kapsamında değildir.[354]

Yukarıda yer verilen hususlar çerçevesinde değerlendirildiğinde; 7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (c) bendi uyarınca bazı sosyal ağlar ile beraber Alibaba, E-bay, Amazon gibi mal ve hizmet satımına ilişkin aracılık hizmeti sunan platformların vergilendirmesinin amaçladığı görülmektedir.

3.2.1.4.Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri

Dijital ortamda sunulan hizmetlere aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir. 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca "aracı hizmet sağlayıcı" kavramı; başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılması için elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.[355] "Aracı hizmet sağlayıcıları"; otel rezervasyonu yapılması, film/konser gibi bir etkinlik bileti satışı şeklinde belirli amaçları neticelendiren İnternet siteleri gibi bir mal, hizmet yahut ürününün kullanıcılara sunulmasına aracılık eden gerçek ya da tüzel kişilere denilmektedir. Genel olarak, aracı hizmet sağlayıcısının işlevi, alıcı ve satıcıyı bir araya getiren bir platform olması olup bu platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde, alıcı bahse konu ürünü doğrudan satıcıdan satın almakta, alıcı ve satıcı arasında gerçekleştirilen satış işleminin tarafları sadece kendileri olmaktadır.[356] Ancak uygulamada hakem heyetleri ve tüketicileri mahkemeleri tarafından tüketiciler tarafından ürüne ilişkin gerçekleştirilen şikayetlerde aracı hizmet sağlayıcılarının muhatap alınarak karar verildiği görülmektedir.

---

[353] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1/c.

[354] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1/c.

[355] Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Resmî Gazete 29166 (5/11/2014), Kanun No. 6563, md.2.

[356] Rekabet Kurulu'nun 07.04.2022 tarih ve 22-16/273-122 sayılı kararı.

"İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracıları" ise; dijital ortamda ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmetlerinin verilmesine aracılık eden gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.[357] Bir diğer ifade ile başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına e-ticaret ortamı sağlayan gerçek ya da tüzel kişilerdir.[358]

Rekabet Kurulu'nun bir kararında; ABD'de yerleşik VUNGLE adlı şirketin mobil uygulamalar üzerinden markalarının tanıtımını yapmak isteyen şirketlere reklamcılık hizmeti sunduğu, bu hizmet kapsamında mobil uygulama platformunda hem mobil uygulama sahibi ile reklam vermek isteyen teşebbüsler arasında aracılık faaliyetinde bulunduğu, hem de marka sahibinin tanımladığı hedef kitleye (yani mobil uygulamaları kullananlara) yönelik içerikler oluşturduğu, VUNGLE'ın faaliyet gösterdiği "mobil cihazlarda pazarlamaya/reklamcılığa yönelik aracılık hizmeti" pazarında en büyük beş rakibinin Facebook, Google, AppLovin, Unity Technologies ve Ironsource olduğu belirtilmektedir.[359]

Sonuç itibariyle kanunda tahdidi olarak sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisine tabidir.[360] Bu kapsamda dijital ortam üzerinden sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme veya fiyat, marka, model gibi karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirmek gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir.[361]

Ayrıca Türkiye'de 2015 yılı itibariyle İnternet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık edenlerin takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde aracılık etmiş oldukları reklam hizmetlerine ilişkin olarak belirli belgeleri (reklamın yayınlandığı web sitesi, tahsil edilen reklam bedeli, reklam verenlerin kimlik bilgileri vb.)

---

[357] Muhammet Durdu, "Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.10., S. 2 (2019), s.482.

[358] Satılmış Ertuğrul Akçaoğlu, "Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi.", **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Haz. Billur Yaltı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.29.

[359] Rekabet Kurulu'nun 26.09.2019 tarih ve K.19-33/482-205 sayılı kararı.

[360] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.1.

[361] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/A-4.

elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'na iletmeleri gerektiği yönünde bir yükümlülük getirildiği de belirtilmelidir.[362]

3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi uygulamalarında önem arz eden hususlardan biri de verginin doğumuna hangi olayın bağlanmış olduğudur. Zira söz konusu olay gerçekleştiğinde vergi yükümlülüğü doğacak, olay gerçekleşmediğinde ise mükellefiyetten söz edilemeyecektir.[363] Vergiyi doğuran olay, mükelleflerin vergi kanunlarında tanımlandığı gibi bir olay ya da fiil ile verginin konusu arasında ilişki kurması, bir diğer ifadeyle mükelleflerin verginin konusu ile bağlantı kurmasıdır.[364] Vergi mükellefiyetinin başlama nedeni olan "vergiyi doğuran olay" sonraki işlemlerin de ön şartıdır.[365] Yiğit tarafından; vergiyi doğuran olayın öneminin, uygulanacak olan vergi kanunlarının tespitinde, vergi mükellefinin ve zamanın tespitinde, vergi sorumluluğunun tespitinde, matrahın tespitinde, uygulanacak vergi oranının ya da tarifesinin tespitinde ve zamanaşımı yönünden dikkate alınacak tarihin tespiti konusunda ortaya çıktığı belirtilmektedir. Özel kanunlarda verginin doğumunun neye bağlandığı bazen açıkça belirtilirken bazen de verginin konusu tanımlanırken ya da vergiyle ilgili amaç ortaya konulurken araya sıkışmış bir şekilde ifade edilebilmektedir.[366]

Dijital hizmet vergisine ilişkin vergiyi doğuran olay da 7194 sayılı Kanun içeriğinde açıkça yer almamaktadır. Ancak 7194 sayılı Kanun'un lafzından vergiyi doğuran olayın Türkiye'de hizmet sunulması suretiyle hasılat elde edilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Bununla beraber Kanun'da "elde etme" kavramının ne zaman ve ne şekilde gerçekleştiği açıklanmamıştır.

---

[362] 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

[363] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 14.b, 2019, s.44.

[364] Yiğit, Vergi…,**a.g.e**., s.208.

[365] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1989, s.107.

[366] Akdoğan, **a.g.e**., s.45.

Yargı kararlarında elde edilmiş olma bazı durumlarda kazancın elde edene ödenmesine (tahsil esası), bazı durumlarda ise kazancın hukuken elde edenin tasarrufuna girmiş olmasına (tahakkuk esası) bağlanmıştır.

Tahakkuk esası; gelir doğuran işlemlerin tam bir şekilde gerçekleşmesi neticesinde gelirin nitelik ve tutar yönünden kesinleşmesi olarak ifade edilmektedir. Yani tahakkuk esası uyarınca henüz tahsil edilmemiş alacaklar gelir kabul edilerek vergi matrahına dâhil edilmekte ve vergilendirilmektedir.[367] Öte yandan tahsil esası ise, bir gelirin nakit ya da ayın olmak üzere maddi bir değer yahut gayri maddi bir servet şeklinde sahibinin malvarlığına dâhil edilmesi olarak ifade edilmekte ve tahsil esası dikkate alındığında ise bir gelirin alacak hakkı olarak doğması yetmeyecek ve fiilen tahsil edilmesi gerekecektir.[368] Yani tahakkuk esası ile ise elde etme yönünden gelirin kesinleşmiş olması, tahsil esası ile bir gelirin fiilen elde edilmesi gerekli görülmektedir.[369]

Yukarıda yer verilen hususlar kapsamında bir değerlendirme yapıldığında dijital hizmet vergisine ilişkin elde etme kavramının "hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması" olarak açıklandığı göz önünde bulundurulduğunda tahakkuk esasının benimsendiği kanaatindeyiz. Zira 7194 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde açıkça; hasılatın elde edilmesi kavramı, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması olarak tanımlanmaktadır.[370] Buna göre, sunulan hizmet karşılığında bedele hak kazanılması hasılatın elde edildiği anlamına gelmekte olup, bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin hasılatın elde edilmesine tesiri yoktur[371]. Bir diğer ifade ile hasılatın elde edilebilmesi için bedelin kişinin malvarlığına dahil olması aranmamaktadır.

---

[367] Yıldırım Taylar, "Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay", (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi), İzmir, 2013, s.174.

[368] Taylar, **a.g.e**., s.175-176.

[369] Nazım Bahri Safoğlu, "Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.41.

[370] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.2.

[371] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.12.2004 tarih ve E.2004/1, K.2004/1 sayılı kararı.

3.2.3. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Bir gerçek ya da tüzel kişinin vergi idaresi ile ilişkisi mükellefiyet tesis edilmesi ile başlamakta olup vergi dairesi mükellefleri tespit eden ve vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren, tahsil eden idaredir.[372] Emarelere dayanılarak mükellefiyet tespit edilmesi kamu görevinin eksik olarak yerine getirilmesine sebep olacağından "mükellef" ve "vergi sorumlusu" kavramlarının açıklanması önemlidir.

3.2.3.1.Mükellef

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca, verginin mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır.[373] Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için, vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir.[374]

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun uyarınca; dijital hizmet sağlayıcıları (A Digital Service Provider "DSP"); dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan hizmetleri "sunan" ve dijital hizmet vergisinin mükellefi olan kimseler olarak tanımlanmıştır.[375] Kanunda "sunan" ifadesinin kullanılması sebebi ile mükellef kavramının tanımına gerçek ve tüzel kişilere ek olarak tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin de gireceği düşünülmektedir.[376]

Dijital hizmet sağlayıcılarına örnek olarak; Google, Facebook, Twitter, Instagram, Yandex, Linkedin, Apple (Apple Store, Apple Music), Spotify, Youtube, Ps

---

[372] Ahmet Erol, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (İçtihatlı-Dava Dilekçe Örnekli)**, Ankara: Adalet Yayınevi, Ocak 2021, s.40.

[373] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.8.

[374] Erol, **a.g.e.**, s.41.

[375] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.3.

[376] Başaran Yavaşlar, **a.g.m**., s.14.

Store, Xbox Store, Amazon, Microsoft, Netflix, Yahoo, Airbnb, Uber, Booking, Ebay gibi şirketler verilebilecektir.[377]

Bu noktada belirtmek gerekir ki; 7194 sayılı Kanun'un lafzından mükellefiyetin koşulların birinin, dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de elde edilen hasılatının 20 milyon TL'den ve dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan fazla olması gerektiğidir.[378] Yani dijital hizmet vergisinin kapsamına yalnızca büyük ölçekli işletmelerin alınması amaçlanmakta olup; ülkemizde veya dünya genelinde elde edilen hasılatı belirli meblağı aşan işletmeler vergiye tabi tutulmaktadır. Kanun koyucu tarafından mükellef kavramını geniş bir şekilde ele alınmış ise de belirtilen hadler ile ciddi bir rekabetin mevcut olduğu sektörde yerli ve Türkiye'de kurulu şirketlerin muafiyet sınırları içinde yer almasına özen gösterildiği görülmektedir.

18.03.2022 tarihli ve 31782 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile yapılan bir takım değişiklikler neticesinde "Mikro işletmeler"; *"On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri beş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler"*, "Küçük işletmeler"; *"Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri elli milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler"* olarak tanımlanmıştır.[379] Dolayısı ile *"Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından fazla olan kimseler"* koşulunu haiz olmayan mikro işletmeler ve küçük işletmelerin dijital hizmet vergisinin mükellefi olamayacağı ortadadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde, vergilendirme yetkisinin sınırlarının tayin edilmesi bakımından önemli bir role sahip olan "mükellefiyet türü" dijital hizmet vergisi bakımından göz ardı edilmektedir.[380] Bir başka ifade ile; dijital hizmet sağlayıcılarının,

---

[377] Kaya, **a.g.m**., s.450.

[378] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.4.

[379] 2005/9617 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 25997 (18.11.2005), md.5/a-b.

[380] Başaran Yavaşlar, **a.g.m**., s.15.

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmamasının, dar mükellef olmaları halinde söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesinin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti yönünden bir önemi bulunmamaktadır.[381]

Dijital hizmet sağlayıcılarının, ilk defa dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmekte olup doldurulan formun Kurum tarafından incelenerek onaylanması üzerine, dijital hizmet sağlayıcısı adına "Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti" tesis ettirilmektedir.[382] Ayrıca belirtmek gerekir ki yasa gereğince bu kapsama giren mükelleflerden ayrıca bir işe başlama bildirimi aranmamakta, mükellefiyetin tesisi üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmekte ve "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" bulunanlara bu bilgilerle işlem yapma imkanı tanınmaktadır.

3.2.3.2.Vergi Sorumlusu

Hukukta sorumluluk, bir kimsenin üstlendiği borçları yerine getirmemesi veya hukuka aykırı davranışları nedeniyle doğan bazı sonuçlara katlanmak zorunda kalması halidir. Hukuk dallarına göre sorumluluk türleri hukuki, cezai veya idari olarak sınıflandırılabilmektedir. Genel anlamda sorumluluk kişinin kendi eylemleri veya eylemsizliklerinden doğan sonuçları ifade etmekte iken vergi hukukunda sorumluluk başkalarının vergi borçlarından doğmaktadır.[383] Öğretide bir görüşe göre vergi sorumlusu kavramı vergiyi doğuran olay ile alakalı olmadığı halde, başkalarının vergi borçları ile ilgili maddi ya da şekli ödevler altına konulan kişi olarak tanımlanmaktadır.[384] Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca, vergi sorumlusu, verginin ödenmesinde alacaklı olan vergi dairesine karşı muhatap olarak kabul edilen kimsedir.[385] Dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan işlemlere taraf olanlar ile işlemler ve ödemelere aracılık edenler vergi

[381] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 3/1.

[382] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I-C/1.

[383] Taşkan, **a.g.e**., s.100.

[384] Taşkan, **a.g.e.**, s.100.

[385] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.8.

sorumlusu olarak kabul edilebilecektir.[386] Vergi sorumlusunun belirlenmesi halinde, vergi sorumlusu mükellef yerine dijital hizmet vergisi beyannamesi vermek ve vergiyi ödemekle yükümlüdür.[387]

3.2.4. Matrah

Matrah; verginin konusunun vergi borcunun hesaplanmasına esas alınan miktarıdır.[388] "Verginin tarhı"; Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde, vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlem olarak tanımlanmaktadır.[389]

Matrah bilgisinin tam ve zamanında vergi idaresine bildirilmesi mükellefin ödevi olup bu ödevin tam olarak yerine getirilmemesi halinde ortaya vergi zıyaı çıkacağından ve mükellef ya da vergi sorumlusu cezalı duruma düşecektir.[390] Ancak mükellef ya da vergi sorumlusu matrah bilgisini tam olarak ve zamanında idareye bildirmiş ise matraha vergi oranının uygulanması ve bu verginin hesaben tespit edilmesinde hata yapılması suretiyle vergi tutarı eksik hesaplanmış ise bu halde mükellef ya da vergi sorumlusundan vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi talep edilemeyecektir.[391]

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır[392]. Dijital hizmet vergisinin mükellefleri tarafından elde edilen hasılatın tamamı matraha dâhildir. Bu kapsamda, satış, işlem veya hizmet bedeli, komisyon ücreti, abonelik bedeli, üyelik bedeli, aracılık bedeli ve benzer adlar altında alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve

---

[386] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 3/2.

[387] Başaran Yavaşlar, **a.g.m**., s.18.

[388] Yiğit, Vergi…,**a.g.e**., s.118.

[389] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.20.

[390] Erol, **a.g.e.**, s.43-44.

[391]Erol, **a.g.e.**, s.43-44.

[392] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 5/1.

para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamı hasılata, dolayısıyla matraha dâhildir[393].

Örneğin Türkiye'de yazılım ve bulut ve bunlara ilişkin ürün ve hizmetlerinin satışını gerçekleştiren ve bu satışları dijital ortamda bulut tabanlarını kullanarak dijital veri aktarımı yoluyla gerçekleştiren bir şirket için; dijital ortamda sunulan yeni yazılım lisansları, yazılım lisans güncellemeleri ve ürün desteği, hizmet olarak yazılım (SAAS), bulut (PAAS ve IAAS (Depolama Hariç)), eğitim, ileri müşteri hizmetleri, danışmanlık, IAAS satışlar ve pazarlama ve bunlara ilişkin diğer hizmetleri gelir unsuru olarak değerlendirilerek matrahına dahil edilebilecektir.

Yine dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulan dijital hizmetlere ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de matraha dâhil olmakla beraber bu sayılı değerlerin hizmetin sunulduğu vergilendirme dönemlerini takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilmeleri halinde, elde edildikleri vergilendirme döneminin matrahına dâhil edilecekleri ve tahsilat aşamasında mükellef aleyhine kur farkı oluşması halinde ise söz konusu fark, oluştuğu vergilendirme döneminin matrahının tespitinde dikkate alınabileceği Tebliğ ile düzenlenmiştir.[394]

Dijital hizmet vergisinin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmamakta ve bu vergi fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmemektedir.[395]

Anayasa'nın 73. maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasının maliye politikasının sosyal amacı olduğu açıkça düzenlenmiştir.[396] Yiğit tarafından; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin birbirini tamamlar özellikte olduğu belirtilmekte ve mali güce göre bir vergilendirme yapılması halinde, bir diğer ifade ile kişilerin iktidarı oranında adil bir ölçü

[393] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

[394] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

[395] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 5/2.

[396] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709, md. 73.

ile vergilendirilmesi halinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmış olacağı belirtilmektedir. Başaran Yavaşlar tarafından; verginin mali güçle orantılı olması ilkesi uyarınca gelir üzerinden alınan vergilerin matrahının tespitinde, o geliri elde etmeyle bağlantılı giderlerin hasılattan indirilmesi gerektiğinden, dijital hizmet vergisinde, verginin matrahını hasılatın oluşturmasının Anayasa'ya aykırı olacağı belirtilmektedir.[397] Bunun gerekçesi olarak ise dijital hizmet vergisi ile benzer şekilde matrahı hasılattan oluşan "Net Aktif Vergisi"nin aynı sebeplerle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi gösterilmektedir.[398]

Anayasaya göre vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasallığı ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekmektedir.[399] Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayrım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade ederken mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır.[400] Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir.[401] Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.[402] Her ne kadar dijital hizmet vergisi ile temel amaç ilgili kişilerin Türkiye'de gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi yapılması olsa bile mali güce göre vergilendirme ilkesi uyarınca, zarar eden ya da çok az kar eden mükellefler için farklı bir uygulamaya gidilmesi zorunluluk arz etmektedir.[403] Bu sebeple doğrudan hasılat elde edilmesi ile hizmetin sunulması noktasında ilgili giderlerin matrahtan indirilmesine izin verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

---

[397] Başaran Yavaşlar, **a.g.m**., s.16.

[398] Anayasa Mahkemesi'nin 13.07.1995 tarihli ve E. 1994/85, K.1995/32 sayılı kararı.

[399] Anayasa Mahkemesi'nin 29.03.2017 tarih ve E:2016/1, K:2017/81 sayılı kararı.

[400] Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2010 tarih ve E:2008/116, K:2010/85 sayılı kararı.

[401] Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2010 tarih ve E:2008/116, K:2010/85 sayılı kararı.

[402] Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.2010 tarih ve E:2008/116, K:2010/85 sayılı kararı.

[403] Rençber, **a.g.m**., s.32.

Ayrıca dijital hizmet vergisi mükellefi olan dijital hizmet sağlayıcıları, hukuki yapısı ile Türkiye'de bulunma tarzına göre gelir vergisi ya da kurumlar vergisi mükellefi olacağından aynı gelir üzerinden hem dijital hizmet vergisi hem de gelir vergisi/kurumlar vergisi ödenmesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Bu noktada gelirin gayrisafi miktarının dijital hizmet vergisinin, safi miktarının ise gelir/kurumlar vergisinin matrah tespiti noktasında dikkate alınması, aynı gelirin iki kez vergilendirildiği gerçeğini değiştirmeyecektir. Öte yandan 7194 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 7. fıkrasında dijital hizmet vergisi mükellefleri (dijital hizmet sağlayıcıları) tarafından ödenen dijital hizmet vergisi tutarının mükellefler tarafından gelir ile kurumlar vergisine esas safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği düzenlenmiş ve aynı kazancın mükerrer şekilde vergilendirilmesinin önüne geçilmesi hedeflenmiştir.[404] Ancak bu düzenleme neticesinde çifte vergilendirmenin önlenmesi pek mümkün olmamış ve mülkiyet hakkı ölçülülük ilkesine aykırı bir şekilde sınırlandırılmıştır.[405]

Diğer yandan Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında; *"...Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir..."* şeklinde hukuk devleti ilkesi tanımı yapılmıştır.[406] Bu çerçevede hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi için gereken hukuki güvenlik ilkesi ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasının amaçlandığı ve bu ilkenin hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemeler yaparken bireylerin güven duygusunun zedelenmemesi noktasında çaba göstermesini gerekli kıldığı görülmektedir.[407] İşbu çalışmamızın konusu olan dijital hizmet vergisi ile dijital hizmet sağlayıcılarına vergi yükümlülüğü getirilmiştir. Vergilendirme, devletin egemenlik hakkından kaynaklanan en önemli yetkilerinden biridir.[408] Ancak vergilendirmenin Anayasanın "hukuk güvenliği ve belirlilik" ilkesi ile

[404] İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarihli ve E:2020/1977, K:2021/1220 sayılı kararı ve İstanbul 5. Vergi Dava Dairesi'nin 28.03.2022 tarihli ve E:2021/9317, K:2022/1474 sayılı kararı.

[405] Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s.17.

[406] Anayasa Mahkemesi'nin 02.05.2013 tarihli ve E:2013/44 E., K: 2013/59 sayılı kararı.

[407] Anayasa Mahkemesi'nin 04.06.2014 tarih ve E:2014/85, K:2014/103 sayılı kararı.

[408] Anayasa Mahkemesi'nin 28.12.2017 tarih ve E:2016/150, K:2017/179 K. sayılı kararı.

"mülkiyet hakkını" ihlal etmediği hususu göz ardı edilmemelidir. Zira Mahkemeler tarafından yürürlükte bulunan bir kanun hükmüne uygun olarak 7194 sayılı Kanun'da belirtilen kişilere belirlenen matrah üzerinden vergi yükümlülüğü getirilmesinin Yasa koyucunun takdirinde olduğu ve Anayasanın "hukuk güvenliği ve belirlilik" ilkesi ile bu yönüyle "mülkiyet hakkını" ihlal eden bir husus teşkil etmediği yönünde kararlar verilmektedir.[409]

Bununla beraber dijital hizmet vergisinin matrahının, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olduğu, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından elde edilen hasılatın tamamının matraha dâhil olduğunu belirtilmişti. Gayrisafi milli hasıla ölçütü, bir ülkenin ekonomik refah seviyesinin bir göstergesi olarak kabul edildiğinden temel bir makro ekonomik göstergedir.[410] Yiğit tarafından; gayrisafi hasılat ölçütünün dikkate alınmasının mükellefler arasındaki mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı, bu bağlamda eşitliği bozmadığı belirtilmektedir.[411] Nitekim bu görüş ile aynı yönde, yani dijital hizmet vergisinin matrahının belirlenmesinde dikkate alınan gayrisafi hasıla ölçütünün mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığına yönelik yargı kararları mevcuttur.[412] Özellikle düşük kar oranıyla çalışan şirketlerin, hasılat esaslı bu derece

---

[409] İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarih ve E:2020/2518, K:2021/1413 sayılı kararı. Aynı yönde Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarihli ve E: 2013/72 ve K:2012/126 sayılı kararı; *"Devlet, Anayasa'da öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla, uygun gördüğü kaynaklara vergi uygulanmasını öngörebilir. Kişilerin belli faaliyetlere başlarken bu faaliyet kapsamında herhangi bir vergi öngörülmemiş olması, Devletin sonradan ilgili faaliyeti veya bu faaliyet kapsamındaki bazı işlemleri vergilendirmesine engel değildir."*

[410] Uğur Yiğit, "Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Açısından Geçerliliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.354 (Mart 2018), s.32.

[411] Yiğit, Vergi Yükünün Adaletli…, **a.g.e.**, s.37.

[412] Anayasa Mahkemesi'nin 01.04.2004 Tarihli, E: 2003/9 ve K: 2004/47 sayılı kararı ile; *"...Gayrisafi hasılat ölçütü, sanayi, ticaret ile malî alanlarda ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren yükümlüler açısından değişik anlamlar içermektedir. Üretilen ve/veya piyasaya arzedilen mal ve hizmetlerin türü, iç ve dış rekabet ortamı, teknoloji düzeylerindeki farklılıklar, üretimde kullanılan girdilerin çeşitliliği, bazı mal ve hizmetlerin yasal veya fiili tekelini elinde bulunduran firmaların varlığı gibi sebeplerle "gayrisafi hasılat" kavramının yükümlülerin malî güçlerini tam olarak yansıtmadığı söylenebilirse de mali gücün önemli bir göstergesi olduğu da yadsınamaz. Ayrıca söz konusu payın belli bir hizmet karşılığında alındığı ve bunu ödeyen firmaların aynı alanda hizmet vermeleri nedeniyle gayrisafi hasılatı oluşturan girdileri ile harcamalarını etkileyen faaliyetleri arasında temelde büyük farklılıklar bulunmadığı gözetildiğinde, gayrisafi hasılat ölçütünün esas alınmasının mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı, bu bağlamda eşitliği bozmadığı sonucuna varılmıştır. Kaldı ki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenmiş olan vergi, resim ve harçların o yılki safi kazancın tesbit edilmesinde gider olarak indirilmesi öngörülmüş olduğundan mali gücün gözetilmediği savı da dayanıksız kalmaktadır..."* şeklindedir.

yüksek oranlı bir vergiden oldukça olumsuz etkileneceği ortadadır. Öte yandan dijital hizmet vergisinin yüksek meblağda hasılat elde eden vergi mükelleflerini ele aldığı göz önünde bulundurulduğunda meblağların büyüklüğü karşısında verginin mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal etmeyeceği düşünülebilecek olsa da dijital hizmet vergisinin mükellefler yerine vergi sorumluları aracılığı ile tahsil edilebileceği düşünüldüğünde, verginin bu yönüyle mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal edeceği düşünülmektedir.[413]

Diğer yandan dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan hizmetlerden biri veya birden çoğunun sunulması kural olacak ticari bir faaliyet olup bu çerçevede dijital hizmet vergisinin mükellefi olan dijital hizmet sağlayıcıları hukuki yapısına ve Türkiye'de bulunma şeklinde göre gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi de olabilecektir. Bu durumun bir sonucu ise aynı gelir üzerinden hem dijital hizmet vergisi hem de gelir vergisi veya kurumlar vergisi ödenmesidir. Dolayısıyla gelir vergisi ile kurumlar vergisinde safi miktarın matrahın tespit edilmesinde dikkate alınması aynı gelirin iki defa vergilendirilmesine neden olmakta bu durum da çifte vergilendirme teşkil etmektedir.[414]

Dijital ortamda mal veya hizmet satışına aracılık etmesi sebebi ile elde edilen hasılata konu bedelden, tüketicilerin cayma hakkını kullanması sebebi ile malların satıcılara iade edilmesi, hizmetlerin ifa edilememesi ve mal veya hizmet bedelinin tüketicilere iade edilmesine bağlı olarak mükellef tarafından muhatabına iade edilen kısmı, söz konusu iadenin yapıldığı vergilendirme döneminin matrahının tespitinde dikkate alınabilir.[415]

Dijital hizmet vergisinin konusuna giren dijital hizmetlerin parçası ya da tamamlayıcısı niteliğinde bulunan hizmetlerden elde edilen hasılat, bu hizmetler dijital ortam dışında ifa edilse veya bunlar için ayrıca bir bedel tahakkuk ettirilse ya da fatura ve benzeri belge düzenlense dahi matraha dâhil edilecektir.[416] Diğer yandan dijital hizmet vergisinin konusuna giren dijital hizmetler ve dijital hizmetin parçası ya da tamamlayıcısı niteliği bulunmayan ve işleme taraf olmayan üçüncü kişiler tarafından işlemden bağımsız

[413] Rençber, **a.g.m**., s.32.

[414] Başaran Yavaşlar, **a.g.m**., s.17.

[415] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

[416] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

olarak ifa edilebilen ve verginin konusuna girmeyen hizmetlerin birlikte sunulması halinde hizmet bedellerinin emsallere uygun olarak tespit edilmesi suretiyle hizmetlerden elde edilen hasılatın ayrıştırılması kaydı ile matraha, yalnızca verginin konusuna giren dijital hizmetlere isabet eden hasılatın dâhil edilmesi mümkündür.[417]

Vergi idaresi, örneğin Türkiye'de yazılım ve bulut ve bunlara ilişkin ürün ve hizmetlerinin satışını gerçekleştiren ve bu satışları dijital ortamda (bulut tabanlarını kullanarak) dijital veri aktarımı yoluyla gerçekleştiren bir şirket yazılım ve bulut faaliyetleri yanında buna entegre biçimde yerleştirilen ürün ile bunun yanında yine entegre olarak verilen danışmanlık, eğitim, yönetilen bulut hizmetleri, ileri müşteri hizmetleri gibi hizmetlerin de verginin konusuna giren dijital hizmetlerin parçası veya tamamlayıcısı niteliğinde bulunduğu ve bunlar dolayısıyla elde edilen hasılatın da Tebliğ'de belirtilen düzenlemeler çerçevesinde dijital hizmet vergisine tabi olması gerektiği kanaatindedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Dijital Hizmet Vergisi" konulu 07.06.2021 tarih ve 64597866-186-9210 sayılı özelgesi ile;

"hizmet olarak yazılım" ile "ürün olarak yazılım"ın her ikisinin de doğrudan kullanıma hazır paket yazılım programları olmadığı dikkate alındığında, müşteriye özel yazılım ihtiyacının karşılanmasını ve kendisine sunulmasını teminen Firmanız tarafından ayrıca ifa edilen yazılım dahil her türlü hizmet sunumu, sunulan hizmetin parçası ve/veya tamamlayıcısı niteliğinde olacaktır. Bu bakımdan, müşteriye özel olarak kurgulanmayan yazılım hizmetlerinin dijital ortamda sunumundan elde edilen hasılat üzerinden DHV hesaplanması gerektiği gibi, müşteriye özel olarak kurgulanan ve dijital ortamda sunulan yazılım hizmetlerinin satışı, aktarımı ve erişime açılması hizmetlerine ilişkin bedele dahil olan diğer hizmetler nedeniyle Firmanızca elde edilen hasılatın da -bu hizmetler dijital ortam dışında ifa edilse ya da bunlar için ayrıca bir bedel tahakkuk ettirilse veya fatura ve benzeri belge düzenlense dahi- Firmanızca beyan edilmesi gereken DHV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir…"

Şeklinde belirtilerek müşteriye özel olarak kurgulanan ve dijital ortamda sunulan yazılım hizmetlerinin satışı, aktarımı ve erişime açılması hizmetlerine ilişkin bedele dahil

[417] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

olan diğer hizmetler nedeniyle elde edilen hasılatın da -bu hizmetler dijital ortam dışında ifa edilse ya da bunlar için ayrıca bir bedel tahakkuk ettirilse veya fatura ve benzeri belge düzenlense dahi- beyan edilmesi gereken dijital hizmet vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği vurgulanarak konuya dair uygulamaya dikkat çekilmiştir.[418]

7194 sayılı Kanun uyarınca dijital hizmet sağlayıcılarınca ödenen katma değer vergisinin hasılata dâhil edilmeyeceği düzenlenmiştir. Bununla beraber dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulan hizmete ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen iskontoların matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün olup hasılatın elde edildiği vergilendirme döneminden sonra yapılan iskontoların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.[419] Matrahla ilgili bir diğer önemli husus ise hasılatın döviz ile hesaplanması halinde döviz, hasılatın elde edildiği günkü Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilecektir.[420]

3.2.5. Verginin Oranı ve Hesabı

Dijital hizmet vergisinin oranı olarak %7,5 belirlenmiştir.[421] Bu kapsamda ilgili vergilendirme döneminde (aylık olarak) verginin konusuna giren hizmetler sebebi ile elde edilen hasılatın üzerinden %7,5 oranında vergi alınacaktır.[422] 7194 sayılı Kanun gerekçesinde %7,5 oranının hangi kriterlere göre belirlendiği yer almamakta olup diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırma yapıldığında hangi sebep ile bu kadar yüksek bir oran tercih edildiği anlaşılamamaktadır. Bununla beraber dijital hizmet vergisi, "özel iletişim vergisi" nin hesaplandığı matrah üzerinden hesaplanmamaktadır. Bu durum, yurt içinde faaliyette bulunan şirketlerin bunlar üzerinden "%7,5" oranı ile özel iletişim vergisi hesaplayarak kullanıcılardan tahsil ettiği göz önünde bulundurulduğunda isabetli olarak değerlendirilmektedir.[423]

---

[418] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Dijital Hizmet Vergisi" konulu 07.06.2021 tarih ve 64597866-186-9210 sayılı özelgesi.

[419] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

[420] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/A.

[421] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 5/3.

[422] Dönmez ve Atak, **a.g.m**., s.153.

[423] Oktay, **a.g.m**., s.113.

Bununla beraber 7194 sayılı Kanun'un 5. maddesi uyarınca; Cumhurbaşkanı dijital hizmet vergisinin %7,5 şeklindeki oranını, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte %1'e kadar indirmeye ve iki katına kadar (yani %15'e kadar) artırmaya yetkilidir. Saraçoğlu ve Kahraman tarafından bu düzenlemenin Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi açısından tartışılabilir nitelikte olduğu belirtilmektedir.[424]

Diğer yandan Anayasa'nın 73. maddesi ile verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olup bu ilke uyarınca, keyfi uygulamaları önleyecek olan sınırlamaların kanunda mutlaka yer alması gerektiği ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler konulmasının, değiştirilmesinin yahut kaldırılmasının kanun ile yapılmasının zorunlu olduğu vurgulanmaktadır.[425] Bu bakımdan Cumhurbaşkanı'na dijital hizmet vergisinin %7,5 şeklindeki oranını değiştirme konusunda yetki verilmesi incelendiğinde, Anayasa Mahkemesi tarafından benzer bir uygulamada Cumhurbaşkanı'na yetki verilmesine ilişkin kuralın Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığına karar verilmiştir.

Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 24.03.2022 tarihli ve 2019/94 E., 2022/32 K. sayılı kararı ile;

"Bazı ekonomik, sosyal veya mali politikaların gerçekleşmesini sağlamak amacıyla anayasal ilkelere bağlı kalmak şartıyla mali yükümlülüklerin kaldırılması konusunda takdir yetkisi bulunan kanun koyucunun bu yetkisini birtakım kişi veya kişi gruplarına muafiyet tesis etmek veya verginin konusuna giren bir unsuru vergiden istisna tutmak yoluyla kullanması durumunda da muafiyet veya istisna tanınan konuların, şartların ve mali yükümlülük çeşitlerinin kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (AYM, E.2020/15, K.2020/78, 24/12/2020, § 12).131. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin konulması, vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetlerin kanunla belirlenmesi gerekmekle birlikte Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfîliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir. Kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Dolayısıyla Anayasa'nın 73. maddesinde yer verilen

[424] Saraçoğlu ve Kahraman, **a.g.m**., s.15.

[425] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709, md. 73.

kanunilik ölçütü, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır. 132. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında "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." denilmiştir. Anılan hüküm uyarınca Cumhurbaşkanı'na ancak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisi verilebilecektir. Cumhurbaşkanı'na yetki verilirken bu yetkinin kullanılabileceği alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi gerekmektedir…" Şeklinde belirtilerek yurt dışına çıkış harcının maktu miktarının kanun ile belirlenmiş olan alt ve üst sınırlar içinde değiştirme yetkisi kapsamında üç katına kadar artırma yetkisinin Cumhurbaşkanı'na verilmesine ilişkin kuralın Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı bir yön bulunmadığı gibi kuralın verginin kanuniliği ilkesine de aykırı olmadığına karar verilmiştir. [426]

Diğer yandan dijital hizmet vergisine ilişkin oran ülkelere göre farklılık göstermekte olup, bu oranlar; Avusturya'da %5, Belçika'da %3, Çek Cumhuriyeti'nde %7, Fransa'da %3, Macaristan'da %7,5, İtalya'da %3, Letonya'da %3, Polonya'da %1,5, İspanya'da %3, Birleşik Krallık'ta %2 şeklindedir.[427] AB tarafından 21.03.2018 tarihinde yayınlanan Konsey Direktifi ile, küresel bir uzlaşı bulunana dek, işletmecilerin kullanıcıların katılımından elde ettiği brüt dijital gelirleri üzerinden %3 oranında tek bir vergi uygulanması kısa vadeli bir çözüm olarak önerilmiştir.

Diğer yandan dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan birden fazla hizmetin tek bedel karşılığında beraber sunulması halinde, matraha uygulanacak vergi oranı olarak bu hizmetlerden geçerli en yüksek vergi oranına tabi olan dikkate alınmaktadır.[428]

Sonuç itibariyle Anayasa'nın 73. maddesi ile öngörülen kamu hizmetinin karşılanması maksadı ile tüm bireylerin mali gücü oranında vergilendirilmesi ilkesinin bir neticesi olarak Türkiye'de faaliyette bulunan kişilerin ya da kurumların faaliyetlerinden sağladıkları kazancın belli bir oranının vergilendirilmesi eşitlik ilkesinin

[426] Anayasa Mahkemesi'nin 24.03.2022 tarihli ve E. 2019/94, K.2022/32 sayılı kararı.

[427] Araalan, **a.g.m**., s. 1466.

[428] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/B.

gereği ise de %7,5 şeklinde belirlenen oranın diğer ülkelere kıyasen daha fazla olduğu ve bu oranın yüksek olmasının dijital hizmet vergisinin kapsamına giren hizmetlere olan talebin düşmesi sonucunu yaratabileceği kanaatindeyiz.

3.3.Vergilendirme İşlemleri

Vergilendirme işlemleri; dijital hizmet vergisinin dönemi, dijital hizmet vergisinin beyanı, tarh işlemleri, verginin gider olarak indirilmesi, yetki ve düzeltme başlıkları altında aşağıda incelenecektir.

3.3.1. Vergilendirme Dönemi

Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleri olmakla beraber Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hizmet türleri ile mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi belirlenebilecektir.[429]

3.3.2. Verginin Beyanı

Verginin tarhı, mükelleflerin vergi borcunu Kanunda gösterilen matrah ve oranlara göre hesaplanması suretiyle miktarının belirlenmesidir. Türk vergi sistemindeki tarh usulleri; beyana dayalı tarh ve idarece tarh (ikmalen tarh ve re'sen tarh) şeklinde kategorize edilebilir. Beyana dayalı tarh; vergiye tabi unsurların ve verginin hesaplanmasına ilişkin hususların en iyi mükellefler tarafından bilinebileceği ve mükellefin beyanının vergilendirmeye esas alınmasının daha isabetli olacağı görüşüne dayanan tarh usulüdür.[430]

3.3.2.1.Beyan Esası ve Beyannamenin Verilme Zamanı

Dijital hizmet vergisi de mükelleflerin beyanına dayanan bir tarh usulüdür.[431] Beyana dayalı tarh usulü, mükelleflerin yükümlülüklerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirmek noktasındaki istekliliğine ve vergi konusundaki bilgi düzeyi ile vergi

[429] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/A.

[430] Akdoğan, **a.g.e**., s.68.

[431] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 6/2.

idaresinin etkinliğine bağlı olarak etkin bir şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır.[432]Dijital hizmet vergisine ilişkin olarak; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutulması halinde dijital hizmet vergisinin beyanı vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılacaktır.[433]Mükellefler tarafından bir vergilendirme dönemi içinde vergiye tabi hasılat elde edilmese dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname verilmesi zorunlu olmakla beraber vergi sorumluları tarafından vergi kesintisine tabi bir işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verilme zorunluluğu bulunmamaktadır.[434]

Dijital hizmet vergisi beyannamelerinin vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Yani Haziran/2022 vergilendirme dönemine ait beyannamenin Haziran ayını takip eden Temmuz ayının sonuna kadar verilmesi gerekmektedir.

3.3.2.2.Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

Tebliğ uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından dijital hizmet vergisine ilişkin beyannamelerinin tamamının www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi uygun bulunmuştur[435].

3.3.3. Tarh İşlemleri

Çalışmamızın önceki sayfalarında açıklandığı üzere verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi idaresi tarafından vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir[436]. Bir diğer ifade ile tarh işlemleri vergi borcu ortaya çıktıktan

[432] Akdoğan, **a.g.e**., s.68.

[433] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.II/B.

[434] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/B.

[435] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/B-2.

[436] Yiğit, Vergi…, **a.g.e.,** s.118.

sonra vergi borcu miktarının belirlenmesidir. Bununla birlikte tarh işlemleri ile ilgili özellik arz eden hususlar çalışmamızın işbu kısmında açıklanacaktır.

3.3.3.1.Tarh Yeri

Kural olarak tarh yapma yetkisi "Vergi Dairesi Başkanlıkları" na aittir. İlgili Tebliğ ile; katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan dijital hizmet vergisi mükellefleri için bu vergi bakımından bağlı bulundukları vergi dairesi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan dijital hizmet vergisi mükellefleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek vergi dairesi tarafından tarh olunacağı ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi olarak belirlenmiştir.[437]

3.3.3.2.Tarhiyatın Muhatabı

Dijital hizmet vergisi, bu vergiye mükellef olan ya da vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunmaktadır. Dolayısıyla tarhiyatın muhatabı bu kimselerdir.[438]Adi ortaklıklarda hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, dijital hizmet vergisi mükellefi adi ortaklık olacak, beyanname ortaklık adına düzenlenecek, ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verilecek, ancak verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulabilecektir.[439] Dolayısıyla tarhiyatın ortaklık adına değil; ortaklardan biri adına yapılması gerektiğinden adına tarhiyat yapılan ortağın Vergi Usul Kanunu'nun mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceğine şüphe yoktur.[440] Bununla beraber adi ortaklıklar Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bütün mükellefiyetleri yerine getirmek zorunda olup, bu yönden Kanun'da belirtilmiş olan belge düzenine uymaları ve istenildiğinde ibraz etmeleri gerekmektedir.

---

[437] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/C-1.

[438] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/C-2.

[439] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/C-2.

[440] Atiye Merve Işık, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.201.

3.3.3.3.Verginin Ödenmesi

Beyanname vermek zorunda olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisini beyanname verme süresinin içerisinde ödemekle yükümlüdür.[441] Yani Eylül/2022 vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisinin 31 Ekim tarihine kadar (yani bir sonraki ayın son günü) kadar beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Dijital hizmet vergisine ilişkin ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara gidilerek fiziken yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının İnternet adresi üzerinden banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.[442] Yapılan ödenen dijital hizmet vergisi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.[443]

3.3.4. Verginin Gider Olarak İndirilebilmesi

Dijital hizmet vergisi mükellefleri tarafından ödenen dijital hizmet vergisi, mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas olan safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Fransa'daki dijital hizmet vergisine ilişkin olarak da benzer bir düzenleme yapılmıştır.[444]

3.3.5. Yetki

İdari makamların yetkileri, kişi, konu, yer ve zaman bakımından olmak üzere dört farklı şekilde incelenmekte olup "kişi bakımından yetki"; bir kamu tüzel kişisi tarafından gerçekleştirilen idari işlemin o kamu tüzel kişisi adına işlem yapmaya yetkili bir kişi ya da kişiler tarafından yapılabilmesidir.[445] Kişi eğer yetkisiz olursa, vergi tarhı yönünden yansımasına bakıldığında, vergi alacağı miktarının, vergi kanunlarında buna yetkili olduğu açıkça gösterilen idari makamlar dışında bir idare tarafından tespit edilip, muhatabına tebliğ edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.[446]Dijital hizmet vergisi ile

---

[441] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/Ç.

[442] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/Ç.

[443] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 19.b., 2022, s.377.

[444] Rençber, **a.g.m**., s.29.

[445] Onur Özcan, "Examının The Taxatıon Process Wıthın The Context Of Admınıstratıve Act." **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.75, S.1 (2017), s.168.

[446] Özcan, **a.g.m.**, s.168.

ilgili tarh ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirmeye yetkili olan idare Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır[447].

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkileri arasında; dijital hizmet vergisi beyannamesinin şekil ve muhtevasını belirlemek, mükellef tarafından yapılan başvuru üzerine ya da re'sen tarh yerini tayin etmek, mükellef ya da vergi sorumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemlere ilişkin beyanname verdirmek, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemek, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ilişkin usul ve esasları belirlemek sayılmaktadır.[448]

3.3.6. Düzeltme

Vergilerin doğru bir şekilde tarh ve tahakkukunun sağlanabilmesi için olarak yanlışlık içeren muamelelerin de ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu yanlış muameleler Vergi Usul Kanunu'nun tanımladığı vergi hatalarına ilişkinse, bu hatalar vergi borçlusu tarafından yapılan düzeltme başvurusuyla ya da vergi alacaklısı idare tarafından re'sen yapılan işlemle düzeltilmektedir.[449] Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesi kapsamında verginin hesaplanarak tespit edilmesi idari işlem olarak tanımlanmakta olup bu halde verginin hesaplanarak tespiti hususunda yapılan bir hatalı işlemin düzeltilmesinin de bir idari işlem olacağı düşünülmektedir.[450] Dijital hizmet vergisi sağlayıcıları tarafından sunulan dijital hizmetin iadesi mümkün olmadığından ve dijital hizmet vergisi hasılat üzerinden alınan bir vergi türü olduğundan dijital hizmetlere ilişkin hesaplanan verginin düzeltilmesi ve iadesi söz konusu değildir.[451]

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi uyarınca; vergi hataları ve vergilendirmede yapılan hatalar sebebi ile haksız yere fazla yahut eksik vergi istenmesi

[447] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/E.

[448] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/E.

[449] Mehmet Selim Bilmen, "Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme kurumu", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010, s.11.

[450] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.20.

[451] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.III/F.

ya da alınması olarak tanımlanmaktadır.[452] Hesap hataları; matrahta hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması, vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere tahdidi olarak sayılmıştır. Bu sayılı hallerden birinin bulunması halinde Kanun'da mükelleflere tanınan düzeltme yolundan yararlanılabilmesi mümkün olmakla beraber bu haller dışında kalan bir hukuka aykırılığa karşı düzeltme yolunun uygulanması mümkün değildir.[453] Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi uyarınca sayılan hallerden birinin bulunması halinde dijital hizmet vergisi tarhiyatına ilişkin olarak vergi hatası kapsamında düzeltme talebinde bulunulabilecektir.

3.4.Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyetin çeşitli kişi ve kuruluşlara ancak istisnanın ancak belli konulara ilişkin olarak tanınabileceği hususu dikkate alınarak dijital hizmet vergisi muafiyetinin ve istisna hükümlerini nasıl düzenlendiği aşağıda açıklanacaktır.

3.4.1. Muafiyet

Vergi muafiyeti, belirli kişilerin kendileri için vergi borcu doğuran olay bulunduğu halde Kanunla açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması halidir. Uygulamada bazı kimseler gelir elde ettiği halde vergiden muaf tutulmaktadır.

Dijital hizmet vergisi ile ilgili olarak belirtmek gerekir ki; ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, dijital hizmet vergisinin konusu olarak kabul edilen hizmetlere ilişkin, Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır.[454] Bu muafiyetin 7194 sayılı Kanun ile yurtiçinde kurulan yerli şirketlerin teşvik edilmeleri amacıyla getirildiği düşünülmektedir.

Burada belirtilen hadler Türkiye'de dijital hizmet vergisinin vergilendirme döneminin bir ay olması sebebi ile aylık hasılatı ifade etmekte olup ilgili hesap dönemi

---

[452] Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213, md.116.

[453] Cengizhan Hatipoğlu, "Vergi hukukunda hata ve düzeltme", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi), İstanbul 2013, s.50.

[454] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md. 4/1.

içerisinde bu sayıların her ikisinin de aşılması halinde muafiyet sona ermekte ve sayının aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.[455]

Düzenlemede belirtilen hadlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde ise hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınmaktadır.[456] Diğer yandan iki hesap dönemi hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrardan başlamaktadır. Dolayısıyla, bir aylık vergilendirme dönemi içinde hasılat belirtilen hadlerden fazla ise vergi mükellefleri dijital hizmet vergisinden muaf değildir. Bu noktada muafiyetle ilgili olarak vergilendirme döneminin bir ay olması sebebi ile anılan tutarların karşılaştırmalı hukuka göre oldukça yüksek olduğuna değinmek isteriz. Mukayeseli hukukta bu hadler vergilendirme döneminin bir yıl olması sebebi ile yıllık hasılatı ifade ettiğinden büyük bir fark doğmaktadır.[457]

Bir diğer önemli hususa değinmek gerekir ise; muafiyete konu hadlerin hesabında, konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeler olarak tanımlanan "Finansal muhasebe açısından konsolide gruplar"ın verginin konusuna giren hizmetlerden elde ettiği toplam hasılatın dikkate alınacağıdır.[458] Burada belirtmek gerekir ki; Mahkemeler tarafından uluslararası ticaret hacminin belirlenmesinde konsolide bir grubun üyesi olan şirket için grup hasılatının dikkate alınması eşitlik ilkesine aykırı görülmemekte ve bunun gerekçesi[459] şu şekilde açıklanmaktadır:

"Günümüzde uluslararası şirketlerin, satıcılar tarafından İnternet ortamında nihai tüketicilere sunulan ürünlerin satışına aracılık etmek üzere oluşturdukları hizmet sağlayıcılar eliyle bütün dünyada ticari faaliyet yürüttükleri, faaliyetin bazen doğrudan yurtdışında mukim şirkete ait platform üzerinden bazen de ilgili ülkede kurulan yerel hizmet sağlayıcı eliyle yürütüldüğü bilinmektedir. Kanun koyucu tarafından da e-ticaretin bu yapısının dikkate alınması suretiyle uluslararası ticarete yönelik istisna

[455] Başaran Yavaşlar**, a.g.m**., s.14.

[456] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.4/2.

[457] Başaran Yavaşlar**, a.g.m**., s.14.

[458] Taşkan, **a.g.e.,** s.662.

[459] İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarihli ve E:2020/2518, K:2021/1413 sayılı kararı.

haddinin belirlenmesinde, finansal açıdan konsolide bir grubun üyesi olan şirketlerde grup faaliyeti kıstas olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla dijital aracılık faaliyetinin şirketler grubu tarafından yürütülmesi, mükelleflerin "hukuki durumları" nın belirlenmesinde ayırıcı unsur olarak alınmış olup, grup üyesi olan firmalarla ilgili getirilen bu ayrım, yürütülen faaliyetin yapısı göz önüne alındığında eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir"

Dijital hizmet vergisinden muaf olan hizmetlerden elde edilen hasılat ise muafiyete ilişkin söz konusu hadlerin tespitinde hesaba dahil edilmeyecektir. Örneğin dijital ortam işleten, dijital reklam hizmeti sunan ve konsolide bir grubun üyesi olmayan (B) tarafından, 2019 hesap döneminde dijital hizmet vergisi hizmeti sunulmasından dünya genelinde 600 milyon avro, Türkiye'de ise 28 milyon TL hasılat elde edilmesi halinde, (B), 2019 hesap döneminde dünya genelinde elde ettiği hasılatı 750 milyon avroyu aşmadığından, 7194 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 01.03.2020 tarihi itibarıyla dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.[460]

Bir diğer örnek ise; (A) ülkesinde yerleşik (B) işletmesi ile (C) ülkesinde yerleşik (D) işletmesi, (E) ülkesinde yerleşik (F) işletmesinin finansal muhasebe açısından grup işletmeleri olması halinde grubun 7194 sayılı Kanun kapsamındaki dijital hizmetlerden dünya genelinde elde ettiği hasılat 800 milyon avro olmakla beraber 2019 yılında; (B) işletmesi sunduğu dijital reklam hizmetlerinden Türkiye'de 10 milyon TL, (D) işletmesi dijital içerik satışından Türkiye'de 8 milyon TL hasılat elde etmiş, grubun ana işletmesi (F) ise kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması hizmeti sunmak suretiyle Türkiye'de 7 milyon TL hasılat elde etmiştir.[461] Buna göre grubun dijital hizmet vergisine tabi hizmetlerden Türkiye'de elde ettiği toplam hasılat 25 milyon TL'dir. Muafiyete ilişkin belirlenen hadlerin uygulanmasında, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olan bu işletmeler bakımından verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettikleri toplam hasılatın dikkate alınması gerektiğinden, muafiyet şartlarını taşımamaları nedeniyle grup işletmelerinin üçü de 7194 sayılı

[460] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

[461] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.03.2020 tarihi itibarıyla ayrı ayrı dijital hizmet vergisinin mükellefi olacaktır.[462]

Ayrıca belirtmek gerekir ki; ilgili hesap dönemi içerisinde hadlerin her ikisinin de (Türkiye'de elde ettiği hasılatı 20 milyon Türk lirasından ve dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan fazla olması) üstüne çıkılması hâlinde muafiyet ortadan kalkacağından bu sınırların geçildiği vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.[463] Belirtilen hadlerin sağlanıp sağlanmadığı tespit edilirken hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınmaktadır.[464]

Görsel içeriklerin dijital ortamlarda satışı ve bu içeriklerin dijital ortamlarda izlenmesine yönelik olarak dijital ortamda hizmet sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (A) işletmesinin, 2019 hesap döneminde 7194 sayılı Kanun kapsamında sayılan dijital hizmetler dolayısıyla dünya genelinde 589 milyon avro, Türkiye'de 54 milyon TL hasılat elde etmesi halinde söz konusu işletme 7194 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.03.2020 tarihi itibarıyla dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır. Fakat (A) işletmesi, 2020 hesap döneminde Ocak-Mart ayları arasındaki kümülatif hasılat döneminde dünya genelinde 280 milyon avro, Türkiye'de 12 milyon TL, Ocak-Haziran ayları arasındaki kümülatif hasılat döneminde dünya genelinde 756 milyon avro, Türkiye'de 21 milyon TL, Ocak-Eylül kümülatif hasılat döneminde dünya genelinde 900 milyon avro, Türkiye'de 38 milyon TL, Ocak-Aralık kümülatif hasılat döneminde dünya genelinde 980 milyon avro, Türkiye'de 49 milyon TL hasılat elde etmiştir. Bu kapsamda 2020 hesap döneminin Ocak-Haziran döneminde söz konusu işletme tarafından elde edilen hasılat tutarı, her iki haddi de aştığından 2020 hesap dönemi haziran ayı sonu itibariyle işletme bakımından muafiyet sona erecektir. Ayrıca hadlerin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020

[462] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

[463] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

[464] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

hesap dönemi Ekim ayı başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.[465]

Diğer yandan birbirini takip eden iki hesap dönemi boyunca belirlenen hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlayacaktır.

Örneğin finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (B) işletmesi tarafından sesli içeriklerin dijital ortamda satışı ve bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesi ile elektronik cihazlara kaydedilmesine yönelik dijital ortamlarda hizmet sunulmaktadır. (B) işletmesi tarafından 2019 hesap döneminde dünya genelinde 900 milyon avro, Türkiye'de 30 milyon TL, 2020 hesap döneminde dünya genelinde 800 milyon avro, Türkiye'de 28 milyon TL, 2021 hesap döneminde dünya genelinde 600 milyon avro, Türkiye'de 27 milyon TL, 2022 hesap döneminde dünya genelinde 750 milyon avro, Türkiye'de 20 milyon TL hasılat elde edilmesi halinde 2021 ve 2022 hesap dönemlerinde elde edilen hasılat tutarlarının 7194 sayılı Kanun'da belirlenen muafiyet hadlerinin en az birinin altında kalması sebebi ile (B) işletmesi 2023 hesap döneminin başından itibaren dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.[466]

Mükellefler tarafından bildirim ve belgelendirme yükümlülüğünün tam ve zamanında doğru şekilde yerine getirilmediğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı dijital hizmet sağlayıcılarına yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz gün ek süre vermektedir. Otuz günlük ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenler ise dijital hizmet vergisinden muafiyete ilişkin düzenlemelerden faydalanamamaktadır.

[465] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

[466] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç.

3.4.2. İstisnalar

Aşağıda sayılan hizmetlerden[467] elde edilen hasılatlar dijital hizmet vergisinden istisna edilmiştir:

"…406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37. maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,

5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4'üncü maddesi kapsamındaki hizmetler ve bununla ilgili olarak bankalar veya ilgili mevzuat kapsamında yetkilendirilen diğer finansal kuruluşlar tarafından dijital ortamda sunulan; vadeli işlem sözleşmelerinin, opsiyon sözleşmelerinin, birden fazla türev aracı içeren basit veya karmaşık yapıdaki finansal araçların alım satımına aracılık işlemleri, sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına aracılık işlemleri, daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık maksadıyla alım satımının yürütülmesi işlemleri, sigorta acenteliği ve bireysel emeklilik aracılık hizmetleri[468]*,*

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesinde tanımlanan Araştırma ve Geliştirme merkezlerinde araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,

6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12. maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri..."

Yukarıda sayılı istisna kapsamındaki hizmetleri sunanlar tarafından istisna kapsamında olmayan diğer hizmetlerin de sunulması halinde, istisna kapsamında olmayan hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirileceği açıktır.

---

[467] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.4/6.

[468] Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020), md.I/Ç-3.

3.4.3. İstisna ve Muafiyetlerin Sınırı

7194 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 7. fıkrası ile; *"...Dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir."* Şeklinde belirtilmektedir.[469]

Yani dijital hizmet vergisinden muaf olanlarla vergiden istisna edilen konuların belirlenmesi Yasa koyucunun yetkisinde olup bu noktada Anayasa'da öngörülen kanunilik ilkesinin yerine getirilebilmesi için muafiyet ile istisnalara yönelik objektif ölçütler getirilmesi ve eşitlik ilkesinin yerine getirilebilmesi için de aynı hukuki durumda olan kişiler arasında farklı vergi uygulanmasını önleyecek kriterler getirilmesi önemlidir. Bununla beraber Kanun'da belirtilen şekilde bir sınırlama normlar hiyerarşisi kapsamında yalnızca Anayasa ile yapılabileceğinden farklı bir Kanun'a bu konuda bir hüküm konulması halinde bu vergi bakımından da uygulanabileceği düşünülmektedir.

3.5.Vergi Güvenliği

Vergi güvenliği kavramı, kural olarak vergi ödevi yüklenen kişilerin bu ödevlerinin usule uygun olarak yerine getirilmesi için vergi idaresi tarafından uygulanacak olan kurallar bütünü olarak açıklanmaktadır. 7194 sayılı Kanun'un 7. maddesi uyarınca; 213 sayılı VUK kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ile ödeme yükümlülüklerinin süresinde yerine getirilmemesi halinde 7194 sayılı Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına ya da Türkiye'deki yetkili temsilcilerine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarh etmeye yetkili olan vergi dairesi tarafından web sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi gibi kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta yahut diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabileceği ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde ilan edileceği düzenlenmiştir.[470] İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde ise, Hazine ve Maliye Bakanlığınca dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları

[469] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.4.

[470] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.7.

hizmetlere erişim bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenir ve engelleme kararı ise erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere BTK'ya gönderilir.[471] Engelleme kararlarının gerekleri bildirim yapılmasından itibaren yirmi dört saat içerisinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.

7194 sayılı Kanun'un 7. maddesinin lafzından erişimin engellenmesi halinin yalnızca dijital hizmet vergisine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde değil 213 sayılı VUK kapsamındaki tüm vergilerle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacağı anlaşılmaktadır. Bir farklı ifade ile 213 sayılı VUK'un 1. ve 2. maddeleri göz önünde bulundurulduğunda erişimin engellenmesine dair kararın gümrük vergisi dışındaki tüm vergilere ilişkin olarak düzenlendiği, ancak bu erişimin engellenmesi öneminin uygulanabilmesi için muhakkak kişinin dijital hizmet vergisi mükellefi olması gerektiğini belirtmekte fayda görülmektedir.[472]

7194 sayılı Kanun'un 7 inci maddesine ilişkin değinilmesi gereken bir diğer husus ise *"7194 sayılı Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcilerine"* ifadesidir. Bu kapsamda kişinin hasılatı 20 Türk Lirasından ya da 750 milyon avrodan az olsa dahi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki diğer vergilere ilişkin ödeme ve beyanname verme yükümlülüklerinin süresinde yerine getirilmemesi sebebi ile erişimin engellenmesinden bahsedilebilecektir.[473] Ancak bir kişinin muaf olduğu vergi sebebi ile o vergiden kaynaklanan bir cezanın muhatabı olması hukuk mantığına aykırı olup bu sorunun ana sebebi ilgili had şartının mükellefiyet değil muafiyet şartı olarak düzenlenmesidir.[474] Bu şekilde bir düzenleme yapılmasının sebebinin ise muafiyet şartlarına ilişkin koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği noktasındaki ispat yükünün mükellef üzerinde bırakılması ile verginin konusuyla ilgili işlem yapan herkesin mükellef sayılması olduğu düşünülmektedir.

Öte yandan Danıştay tarafından da kabul edildiği üzere dijital ortamda hizmet sunan İnternet sitelerinin, bu şirketler için "sanal işyeri" niteliğinde olduğu

---

[471] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194, md.7.

[472] Altan Rençber, "Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, C.16., S.183 (2020), s.573-598, s.576.

[473] Rençber, **a.g.m.**, s.577.

[474] Rençber, **a.g.m.**, s.577.

düşünüldüğünde, erişimin engellenmesi şeklindeki vergi güvenlik önleminin niteliği itibariyle bir işyeri kapatma cezası olduğu düşünülebileceği gibi kişinin çalışarak elde ettiği gelirinin ortadan kaldırılması/sınırlandırılmasına yönelik bir müdahale olduğu da belirtilmelidir.[475] Bununla beraber ilgili düzenlemenin eşitlik ilkesi (ayrım gözetmeme yükümlülüğü) çerçevesinde de incelenmesi gerekmektedir.[476] Eşitlik ilkesinin benimsendiği ülkelerde kişiler kendilerini ifade edebilecek ve maddi, manevi varlıklarını geliştirebileceklerdir.[477] İdare tarafından bu ilke uyarınca, tüm bireylere eşit bir şekilde hizmet sunulması ve bu hizmetlerden tüm bireylerin eşit bir şekilde yararlanmasının sağlanması gerekmekte olup idare, yalnızca hizmetin sunulmasından değil, hizmetten faydalanılmasında da eşit davranmalıdır.[478] Anayasanın "Kanun Önündeki Eşitlik" başlıklı 10. maddesi ile; devlet organları ile idare makamlarının yaptığı tüm işlemlerde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun şekilde hareket etmesinin zorunlu olduğu açıkça düzenlenmiştir.[479] Dolayısı ile eşitlik ilkesinin vergi idaresi tarafından dijital hizmet vergisine ilişkin yapılacak uygulamalarda da benimsenmesi gerektiği Anayasanın 10. maddesinin gereğidir. Bu durumda vergi idaresi tarafından vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen diğer mükelleflere re'sen tarhiyat yapılıp vergi cezası kesilirken ve bu mükelleflerin ödeme yapmamaları halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil yoluna gidilirken, yalnızca dijital hizmet vergisi mükelleflerine bir işyeri kapatma cezası niteliğinde erişimin engellenmesi yaptırımı öngörülmüş olması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. [480]

Ayrıca Anayasanın "Haberleşme hürriyeti" başlıklı 22. maddesi; tüm bireylerin, haberleşme hürriyetine sahip olduğunu, Anayasada belirtilen haller dışında haberleşmenin engellenemeyeceğini düzenlenmektedir.[481] Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen erişimin engellenmesine ilişkin hükmün; dijital hizmet vergisinin, Google, Facebook, Twitter, Youtube, Netflix, Amazon, Spotify gibi

---

[475] Rençber, **a.g.m**., s.32.

[476] Aytaç Yüksel, **Elektronik Haberleşme Hukukundaki İdari Yaptırımlar ve Yargısal Denetimi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.30.

[477] Durmuş Tezcan vd., **İnsan Hakları El Kitabı**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 4. b., 2011, s.33-35.

[478] Yüksel, **a.g.e.**, s.30.

[479] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709, md. 10.

[480] Rençber, **a.g.m**., s.32.

[481] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709, md. 22.

haberleşme hizmeti sunulmasına yönelik sosyal medya platformlarını da mükellef olarak belirlemesi nedeniyle, haber alma ve verme özgürlüğü açışından da incelenmesi gerekmektedir. [482] Bununla benzer şekilde birtakım kimseler Twitter adlı İnternet sitesine erişimin engellenmesine ilişkin işlem nedeniyle Anayasa'nın 26., 27., 40. ve 67. maddelerinin ihlal edildiği iddiası ile yapılan başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 02.04.2014 tarihli ve 2014/3986 başvuru numaralı karar ile*; "... Bu durumda, bireysel başvuruya konu edilen ihlal iddiasının konusunu oluşturan ifade özgürlüğünün demokratik hukuk devletindeki önemi dikkate alındığında TİB tarafından twitter.com isimli İnternet sitesine erişimin engellenmesi yalnızca bu engellemeye dayanak gösterilen ve URL bazlı verilen kararların muhataplarını değil, twitter.com ağından yararlanan tüm kullanıcıların ifade özgürlüğüne yönelik ağır müdahale niteliğinde olduğu ve hukuki dayanağının olmaması nedeniyle başvuruculuların Anayasa'nın 26. maddesinde korunan ifade özgürlüğünün ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir…"* şeklinde belirtilerek başvuruculuların Anayasa'nın 26. maddesinde güvence altına alınan ifade özgürlüğünün ihlal edildiğine karar verilmiştir.[483] Sonuç itibariyle dijital hizmet vergisine ilişkin olarak getirilen erişimin engellemesi kararına ilişkin de benzer yönde kararlar verilebileceği düşünülmektedir.

[482] Rençber, **a.g.m**., s.33.

[483] Anayasa Mahkemesi'nin 02.04.2014 tarih ve 2014/3986 başvuru numaralı kararı, Aynı yönde Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27.10.2021 tarih ve 2018/14884 başvuru numaralı kararı; *"...AİHM, anılan kararlarında özetle internete erişimin engellenmesine ilişkin herhangi bir iç hukuk tedbirinin internet içeriğini yayımlanmadan önce engellemeye veya içeriğin yayımlanmasını onaya tabi tutmaya karşı güvenceleri, internete erişimin engellenmesi nedeniyle doğabilecek yan etkilere karşı güvenceleri ve erişimin engellenmesi kararlarına karşı usuli güvenceleri barındırması, erişimin engellenmesi tedbirlerinin şeffaflığı ile kamu makamlarının yarışan menfaatleri dengelemesini sağlayacak mekanizmaları ihtiva etmesi gerektiğini belirtmiştir…"*

SONUÇ

Yukarıdaki bilgiler ışığında dijital hizmet vergisinin; Google, Apple, Facebook, Amazon, Twitter gibi çok uluslu ve son derece yüksek tutarlarda kâr elde eden şirketlerin kamu yararına gelir elde edilebilmesi için vergilendirilmesine yönelik bir düzenleme olduğu söylenebilir. Bu şirketler geleneksel mantıktan uzak şekilde, hizmet sundukları ülkelere yatırım yapmamakta ve iş merkezi açmamakta, yalnızca dijital bir hizmet sağlamak suretiyle kâr elde etmektedirler. "Dijital Hizmet Vergisi" olarak adlandırılan ve çalışmamıza konu edilen vergi türü de, işte bu çok uluslu şirketlerin yatırım yapmaksızın hakkaniyete aykırı şekilde kar elde edilmesi olgusu karşısında kârlarının vergilendirilmesi amacına hizmet etmektedir. Bir diğer ifade ile dijital hizmet vergisinin altında yatan sebep, çok uluslu şirketler tarafından bir ülkede elde edilen karın offshore hesaplar ile başka ülkelere transfer edilmeye çalışılmasının önüne geçilmesi olarak da ifade edilebilecektir. Zira bu gibi haller Türkiye'nin de vergi sisteminin entegrasyonuna önemli derecede zarar vermekte ve potansiyel gelir hedeflerine ulaşmasını güçleştirmektedir. Dolayısı ile halihazırda uygulanmakta olan vergi nispetlerinin artırılması yerine yeni vergileme alanları oluşturmak suretiyle toplam vergi tabanının genişletilmesi daha akılcı bir uygulama olarak görülmektedir. Ayrıca çalışma içeriğinde değinilen T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın raporlarında da belirtildiği üzere dijital hizmet vergisi gelirinin yıl ve yıl artarak en son 2024 yılında 2020 yılının üç katından daha fazla olacağı beklenmektedir. Dolayısıyla dijital hizmet vergisi uygulamasıyla yakın dönemde olmasa da orta ve uzun zaman aralığında Türkiye'de dijital ekonomi alanına yönelik geçmişte yaşanılan vergi kayıplarının önüne geçilebileceği düşünülmektedir.

Bununla beraber 7194 sayılı Kanun'un muafiyete ilişkin *"Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan az olan kimseler"* şeklindeki düzenlemeden bu iki sınır birden aşılmadıkça mükellefiyet kapsamına girilmeyeceği ve haliyle bu koşulu haiz olmayan mikro işletmeler ve küçük işletmelerin dijital hizmet vergisinin mükellefi olamayacağı ortadadır. Yani dijital hizmet vergisi kapsamına mikro işletmeler ve küçük işletmeler girmemekte olup bu kapsama yalnızca büyük ölçekli işletmelerin alınması amaçlanmakta ve Türkiye'de veya dünya genelinde elde edilen hasılatı belirlenen tutarları aşan şirketlere vergi uygulanmaktadır. Bu şekilde bir uygulama yapılmasının bu hizmetleri sunan yerli

mikro işletmeler ve küçük işletmeleri korumak amaçlı olduğu düşünülmektedir. Çalışmamızda verginin oranı kısmında yer verildiği üzere dijital hizmet vergisine ilişkin oranının ne şekilde belirlendiği belirsiz olmakla beraber, diğer ülkelerin uygulamalarına kıyasen daha fazla olduğu ve bu oranın yüksek olması, dijital hizmet vergisinin kapsamına giren hizmetlere olan talebin düşmesi sonucunu doğuracaktır. Öte yandan Kanun koyucu tarafından dijital hizmet vergisi mükelleflerinin, ödemiş olduğu dijital hizmet vergisi tutarını gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği düzenlenerek aynı kazancın mükerrer şekilde vergilendirilmesinin önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca incelemede dijital hizmet vergisinin matrahının, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olduğu, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından elde edilen hasılatın tamamının matraha dâhil olduğu belirtilmişti. Bu kapsamda dijital hizmet vergisinin matrahının belirlenmesinde dikkate alınan gayrisafi hasılat ölçütünün mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı sonucuna varılmaktadır.

İşbu çalışma kapsamında dijital ekonomi ve dijital ekonominin vergilendirilmesine değinilerek yeni ihdas edilen dijital hizmet vergisinin niteliğine ilişkin tartışmalı hususlar da belirtilerek inceleme yapılmış, daha sonra ise verginin konusu, verginin kapsamına giren dijital hizmet türleri, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ile sorumlusu, verginin matrahı, verginin oranı ve hesaplanması, vergilendirme işlemleri, muafiyet ve istisnalar ve vergi güvenliği konuları irdelenmiştir. Bundan sonraki süreçte tüm dünyada İnternet kullanımı ve dijitalleşmenin daha da yayılacağı düşünüldüğünde online pazarlar, online arama motorları ve bulut bilişim hizmetleri gibi dijital hizmet türlerinin kullanımının da artacağı ve haliyle Türkiye'de dijital hizmet vergisi düzenlemelerine ilişkin değişiklikler yapılması gerekebileceği düşünülmektedir. Bu değişikliklerin eşitlik ilkesi gözetilerek ve verginin mükellefi ile vergi idaresi arasında hakkaniyete uygun bir şekilde yapılması önerilmektedir. Aynı zamanda teknoloji çağında yaşanan değişikliklerin diğer ülkelerde de eş zamanlı olarak yaşandığı göz önünde bulundurulduğunda Türkiye'de ilerleyen zamanlarda Kanun'a ilişkin değişiklik yapılması halinde mevcut ve gelecekte yapılacak olan uluslararası düzenlemeler ile uyumlu olması müşterek bir vergilendirme sistemi oluşturulması açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AÇIKGÖZ, Ahunur. **İnternetten İndirilen Dijital Eserlerde Yayma Hakkının Tükenmesi İlkesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2021.

AKÇAOĞLU, Satılmış Ertuğrul. "Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi.", **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, Haz. Billur Yaltı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2017.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2019.

AKSOY, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 3.b. İstanbul: Filiz Kitapevi. 1998.

AZAT, Gülşah. **Küreselleşmenin Dönüştürdüğü Mekân Kavramı Çerçevesinde Vergi Cennetleri**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.2020.

BİLİCİ, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**. 45.b. Ankara: Savaş Yayınevi. 2022.

BUDAK, Tamer. **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2018.

ÇOLAK, Mustafa. **Elektronik Vergileme Hukuku Tanım-Örnekler-Öneriler**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2020.

EROL, Ahmet. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları (İçtihatlı-Dava Dilekçe Örnekli)**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2021.

EKİN, Beste. **Kişisel Verilerin Korunması ve Rekabet Hukuku Boyutuyla Büyük Veri**. İstanbul, On İki Levha Yayıncılık. 2021.

IŞIK, Atiye Merve. **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2019.

KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitapevi. 1989.

KANGAL, Zeynel Temel. **Yapay Zekâ ve Ceza Hukuku**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2021.

KESER BERBER, Leyla. **Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık (Online Behavioral Advertising) Uygulamaları Özelinde Kişisel Verilerin Korunması**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2014.

KILIÇER, Erkan ve İmren PEKER. **Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2020.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK. **Türk Vergi Sistemi**. 19.b. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2022.

TAŞKAN, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**. 5.b. Ankara: Adalet Yayınevi 2022.

YASAMAN, Zeynep. **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda İnternette Marka Hakkının İhlali**. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2020.

YILMAZ, Binhan Elif ve Murat BATI. **Örnek Sorular ve Açıklamalı Çözümlerle Türk Vergi Sistemi**. 2.b. İstanbul: Der Yayınları. 2022.

YILDIZ, Barış ve Hamdi Furkan GÜNAY. "Türk Vergi Hukuku Ekseninde Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış". Mehriban Emek ve Zhanuzak Alimgereyev (Ed.), III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi. **Kongre Tam Metin Kitabı**. Cilt 6. Gaziantep: İksad Yayınevi. 2018.

YİĞİT, Uğur. **Vergi Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2019.

YÜKSEL, Aytaç. **Elektronik Haberleşme Hukukundaki İdari Yaptırımlar ve Yargısal Denetimi**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2018.

TEZCAN, Durmuş, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKDAR ve Rıfat Murat ÖNOK. **İnsan Hakları El Kitabı**. 4.b. Ankara: Seçkin Yayınevi. 2011.

SÜRELİ YAYINLAR

AKKAYA, Hüseyin ve Adnan GERÇEK. "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar". **International Journal of Public Finance**. C.4. S.2 (2019). ss.166-188.

ARAALAN, Cemal. "Karşılaştırmalı Hukuk ve Türk Hukuku Açısından Dijital Hizmet Vergisi". **Terazi Hukuk Dergisi**. C.16. S. 180 (Ağustos 2021). ss.1462-1473.

ARIKAN, Zeynep ve Özge ÖNKAN. "Türkiye'de Vergilendirmede Dijital Dönüşüm". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.407 (Ağustos 2022). ss.22-45.

ARTAR, Yusuf. "Dijital Ekonominin Geleceğine Yönelik Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. C.14. S.163 (2018). ss. 2175-2188.

AVCI, Orçun. "E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı". **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S.27 (2017). ss.248-263.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. "Dijital Hizmet Vergisi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.477 (2020). ss.9-20.

BİLGİÇ ULUN, Ayşegül. "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde OECD Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması". **Mali Çözüm Dergisi**. C.31. S. 164 (2021).ss.89-102.

BÜLBÜL, Duran ve Yunus Emre ÜLKÜ. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.375 (Aralık 2019). ss.26-44.

BİRİNCİ, Nagihan ve Levent Yahya ESER. "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Y.2017, C.3, S.3, ss. 447-459.

BOZKURT YÜKSEL, Armağan. "Nesnelerin İnternetinin Hukuki Yönden İncelenmesi". **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.17 (2) (2015). ss.113-140.

ÇİMEN, Gamze. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu: Türkiye ve Seçili Ülkelerde Tek Taraflı Uygulamalar". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.397 (2021). ss.94-114.

ÇELİKKAYA, Ali. "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi". **International Journal of Public Finance**. C.6. S.2 (2021).ss.116-192.

DURDU, Muhammet. "Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi". **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.10. S. 2 (2019). ss. 470-488.

DURDU, Muhammet. "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması". **İstanbul Hukuk Mecmuası**. C.78. S.4 (2020).

DÖNMEZ, Hasan ve ATAK, Okan. "7194 Sayılı Kanun ile Getirilen Yeni Vergilere İlişkin Soru ve Cevaplar". **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 376 (2020). ss.148-160.

EROĞLU, Onur ve Hüseyin AKSU. "Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**". Yönetim ve Ekonomi Dergisi**. C.26. S.2 (2019). ss.557-574.

GEDİK, Gülşen. "Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler". **Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S. 1 (2) (2020).

GEZDER, Ümit. "Elektronik Ticaret Hukuki İşlemlerinin Ayrımı-Dijital İçerik ve Hukuki Niteliği". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**. C. 22. S. 3 (2016). ss. 1119 – 1132.

GÖK, Musa, Özgür BİYAN ve Sevda AKAR. "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi**. C.XXXIV. S.1 (2013). ss. 269 – 292.

KARABULUT, Şahin. "Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi". **Maliye Dergisi**. C. 178 (2020). ss. 263-288.

KARAKOÇ, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.15 (2013). ss. 1259-1308.

KARAKURT Birol ve Tekin AKDEMİR. "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi". **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. C.15. S.1 (2010). ss. 129-154.

KAYA, Özge Mutlu. "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması". **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.2 (2020). ss. 447-478.

KORUYAN Kutan ve F. Itır BİNGÖL. "Bulut Bilişim Hizmet Sağlayıcılarının Veriyi Koruyamamaları Durumuyla İlgili Türk, Avrupa Birliği ve Amerikan Hukukundaki Düzenlemeler". **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C.17. S. 3 (2015). ss. 367 – 388.

KÖKSAL Emin vd, "Mobil İletişim Hizmetlerinde Şebeke Tarafsızlığı Düzenlemeleri ve Trafik Yönetimi Uygulamalarının Rekabet Hukuku Açısından Değerlendirilmesi". **Rekabet Dergisi**. S. 63 (2015). ss. 51-100.

MASTAR ÖZCAN, Pelin. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme". **Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)**. C.6. S.2 (2016). ss. 73 – 82.

MERT Hüseyin ve Erhan BAYAR. "Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar". **PressAcademia Procedia**. C.11. S.1 (2020). ss. 28 – 33.

MERT Hüseyin ve Erhan BAYAR. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Karşılaştırılmalı Analizi ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri". **Mali Çözüm Dergisi**. C. 30. S. 60 (2020). ss.71-99.

OKTAY, Cemali. "Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.376 (2020).ss.95-116.

ÖZCAN, Onur "Examının g The Taxatıon Process Wıthın The Context Of Admınıstratıve Act." **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. C.75. S.1 (2017). ss. 159 – 190.

ÖZSAĞIR, Arif ve Aliye AKIN. "Hizmetler Sektörü İçinde Hizmet Ticaretinin Yeri ve Karşılaştırmalı Bir Analizi". **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. C.11. S.41 (2012). ss. 311-331.

PAMUK, Nurten Sinem ve Mehmet SOYSAL. "Yeni Sanayi Devrimi Endüstri 4.0 Üzerine Bir İnceleme". **Verimlilik Dergisi**. S.1. (2018). ss. 41-66.

RENÇBER, Altan. "Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.376 (2020). ss.27-35.

RENÇBER, Altan. "Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. C.16. S.183 (2020). ss.573-598.

SAĞBAŞ, Aysun ve Ayçin GÜLSEREN. "Endüstri 4.0 Perspektifinde Sanayide Dijital Dönüşüm ve Dijital Olgunluk Seviyesinin Değerlendirilmesi". **European Journal of Engineering and Applied Science**. C.2. S.2 (2019). ss.1-5.

SARAÇOĞLU, Fatih ve KAHRAMAN, Birkan. "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 376 (2020), ss.9-17.

SÖYLER, İlhami. "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 209 (Şubat 2006).

TAHER Osamah Fadhil ve Ömer Faruk BAY. "Bulut Bilişim Platform ve Yazılım Hizmetini Dağıtmak için Web-tabanlı Sanal Laboratuvar Tasarımı". **Politeknik Dergisi**. C.16. S.2. (2013). ss. 81-87.

TAYAKSİ Cansu, Erhan ADA ve Yiğit KAZANÇOĞLU. "Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Yeni Bir Bulut Bilişim Modeli". **Ege Akademik Bakış**. C.16. Özel Sayı (2016). ss. 71-84.

TEVETOĞLU Mete ve Betül ÇOLAK. "Dijital Reklamcılığın Yol Açtığı Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri". **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.1 (Y.2021). ss. 43-86.

YİĞİT, Uğur. "Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Açısından Geçerliliği". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.354 (Mart 2018). ss.29-43.

ÜLKÜ, Yunus Emre. "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler". **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 379 (2020). ss.86-98.

TEZLER

ABBASOĞLU, Hayriye Dilara. "Sosyal medya reklamcılığında haksız rekabet" (Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2020.

AKÇAOĞLU, Satılmış Ertuğrul. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi" (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi). Ankara. 2011.

ARTAR, Yusuf. "Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri" (T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Doktora Tezi). İstanbul. 2019.

ARSLAN, Ali Osman. "Elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen hizmetlerde katma değer vergisi" (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2017.

BİLMEN, Mehmet Selim. “Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme kurumu” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

DÖNER, Buğra Vehbi. “Doğrudan E-Ticarette Katma Değer Vergisinin Sınır Ötesi Uygulaması” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2019.

ERKİN, Gözde. “Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2014.

EVCİ ERALP, Özge. “İnternet reklamcılığından elde edilen gelirin vergilendirilmesi” (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2015.

GÖK, Mehmet Salih. “5651 sayılı Kanun ve bilgi güvenliği ilişkisi” (İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Ana Bilim Dalı Ekonomi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2012.

GÖRKEMLİ, Burcu. “Yargı kararları ışığında Türk Hukukunda İnternet erişiminin engellenmesi” (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Kayseri. 2015.

HATİPOĞLU, Cengizhan. “Vergi hukukunda hata ve düzeltme” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi). İstanbul. 2013.

KARAOSMANOĞLU, Hande. “Türkiye'de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerindeki etkileri” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2009.

KAYA, Yasin. “Bulut temelli adli bilişim” (İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bilişim ve Teknoloji Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2016.

KAYA TOPCU, İdil. “BEPS projesinin hukuki boyutu ve Türk vergi hukuku açısından etkileri” (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2018.

KESGİN, Muhammed. “Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları: Oyun Ekonomisi Örneği” (Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). Tokat. 2021.

ÖZTÜRK, Hüseyin Sinan. “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2012.

SAFOĞLU, Nazım Bahri. “Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2007.

TAYLAR, Yıldırım. “Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay” (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi). İzmir. 2013.

ÜNVER, Mehmet Bilal. “Türk Hukukunda ve karşılaştırmalı hukukta elektronik haberleşme alanında sözleşme yapma yükümlülüğü” (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Özel Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi). Konya. 2016.

YÜCEKAYA, Serhat. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Dijital Ekonomi: Türkiye Örneği” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Kalkınma İktisadı ve İktisadi Büyüme Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, 2019.

ZIVALI, Bediha Sultan. “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Küresel ve Ulusal Çalışmalar” (Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi) Bolu. 2020.

KANUNLAR VE MAHKEME KARARLARI

Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmî Gazete 30971 (07.12.2019), Kanun No. 7194.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete 31074 (20.03.2020).

İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun, 26530 (23.05.2007), Kanun No. 5651.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Resmî Gazete 29677 (07.04.2016), Kanun No. 6698.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete 26205 (21.06.2006), Kanun No:5520.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 25997 (18.11.2005).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete 17863 (09.11.1982), Kanun No. 2709.

Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete 10705 (12.01.1961), Kanun No.213.

Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği, 29188 (27.11.2014).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Resmî Gazete 29572 (24.12.2015). Tebliğ No. 464.

Anayasa Mahkemesi’nin 13.07.1995 tarih ve E. 1994/85, K.1995/32 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi’nin 15.06.2022 tarih ve E:2021/9370, K:2022/3853 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi’nin 24.03.2022 tarih ve E. 2019/94, K.2022/32 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 02.04.2014 tarih ve 2014/3986 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 27.10.2021 tarih ve 2018/14884 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E: 2013/72 ve K:2012/126 sayılı kararı.

Anayasa Mahkemesi'nin 01.04.2004 tarih ve E: 2003/9 ve K: 2004/47 sayılı kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.12.2004 tarih ve E.2004/1, K.2004/1 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 19.10.2020 tarih ve E.2016/10735, K.2020/3953 sayılı kararı.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarih ve E:2020/1977, K:2021/1220 sayılı kararı.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarih ve E:2020/2518, K:2021/1413 sayılı kararı.

İstanbul 5. Vergi Dava Dairesi'nin 28.03.2022 tarih ve E:2021/9317, K:2022/1474 sayılı kararı.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2021 tarih ve E:2020/2518, K:2021/1413 sayılı kararı.

Reklam Kurulu'nun 17.05.2022 tarih ve 2021/2183 Dosya sayılı ve 321 Toplantı Numaralı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 07.04.2022 tarih ve K.22-16/273-122 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 24.03.2022 tarih ve K.22-14/215-92 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 11.03.2021 tarih ve K.21-13/162-69 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 11.03.2021 tarih ve K.21-13/162-69 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 07.11.2019 tarih ve K.19-38/575-243 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 26.09.2019 tarih ve K.19-33/482-205 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 07.11.2019 tarih ve K.19-38/575-243 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 27.08.2018 tarihli ve 18-29/497-238 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 31.03.2010 tarih ve K.10-27/386-141 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 20.02.2020 tarih ve K.20-11/127-73 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 11.03.2010 tarih ve 10-22/303-111 sayılı kararı.

Rekabet Kurulu'nun 12.11.2020 tarih ve 20-49/672-294 sayılı kararı

WEB SAYFALARI

LEVITIN, Adam J. "Pandora's Digital Box: The Promise and Perils of Digital Wallets", University of Pennsylvania Law Revievv, 2017, Vol. 166, No. 2, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2899104 (Erişim Tarihi: 25.05.2022).

AKSAKAL, Emircan. "Çevrim İçi Reklamcılıkta Pazar Tanımı ve Muhtemel Rekabetçi Endişeler" Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 174, 2020, https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/uzmanlik-tezleri/14-emircan-aksakal-20200923173554208-pdf (Erişim Tarihi: 01.09.2022).

AVRUPA PARLAMENTOSU VE KONSEYİ, "Tüketici Hakları Hakkındaki 25 Ekim 2011 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2011/83/EU sayılı Direktifi", https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/83/oj, par.1.

BEREC, "Report on OTT Services", 2016, https://www.berec.europa.eu/en/document-categories/berec/reports/berec-report-on-ott-services, s. 14.

D'SOUZA Chris ve David WİLLİAMS. "The Digital Economy". Bank of Canada Review. 2017. https://www.bankofcanada.ca/wp-content/uploads/2017/05/boc-review-spring17-dsouza.pdf. (Erişim Tarihi: 07.05.2021).

ÇELİK, Emrah. "İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi". 2012. https://www.verginet.net/dtt/5/Isyeri-Kavrami-Cifte-Vergilendirmeyi-Onleme-Anlasmalari.aspx. (Erişim Tarihi: 18.8. 2022).

CRÉMER Jacques, Yves-Alexandre de MONTJOYE ve Heike SCHWEİTZER, "Competition Policy forthe Digital Era". https://ec.europa.eu/competition/publications/reports/kd0419345enn.pdf (Erişim Tarihi: 23.08.2022).

STATISTA, "Digital Advertising Worldwide". https://www.statista.com/outlook/dmo/digital-advertising/worldwide.

COMMENCİS. 2022 Top Mobile App Trends, İstanbul, 2022.

MAHAJAN, Vijay, Eitan MÜLLER ve Yoram WİND. "New-Product Diffusion Models". https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=Fz9aZQCjHWMC&oi=fnd&pg=PA75&dq=what+the+digital+environment&ots=_-kIOkgTC0&sig=c7qksDS_FEk1ZR5QCWRRBQKFujU&redir_esc=y#v=onepage&q=what%20the%20digital%20environment&f=false.

OECD, "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report", https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-

en.pdf?expires=1662394581&id=id&accname=guest&checksum=08958710DB121F922696097E1455805D, (Erişim Tarihi: 05.07.2022).

İrlanda Çevre, İklim Ve İletişim Daire Başkanlığı. "Information Note for Digital Service Providers". https://www.gov.ie/en/publication/8bd8e-information-note-for-digital-service-providers/ (Erişim Tarihi: 23.8.2022).

EU Commission, The Digital Services Act Package". 2020. https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/digital-services-act-package. (Erişim Tarihi: 19.8.2022).

European Commission. "Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services", 2018. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN. (Erişim Tarihi).

https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf

https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf

https://www.hmb.gov.tr/duyuru/mevcut-tek-tarafli-onlemlerle-ilgili-olarak-1-sutunun-yururluge-girisi-oncesi-ara-donemdeki-gecis-yaklasimina-dair-uzlasma-hakkinda-turkiye-ve-amerika-birlesik-devletlerinin-ortak-b.

https://ec.europa.eu/competition/publications/reports/kd0419345enn.pdf, (Erişim Tarihi: 23.08.2022).

https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141105-1.htm, (E.T.: 10.06.2021).

https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-e-commerce_impact_assessment-launchpresentation.pdf. (E.T.: 16.06.2021).

https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419 (Erişim Tarihi: 02.07.2022)

https://www.oracle.com/tr/database/what-is-data-management/.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetvelleri" 2022. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/10/2022_Yili_Merkezi_Yonetim_Butce_Kanunu_Teklifi_ve_Bagli_Cetveller.pdf (Erişim Tarihi: 02.07.2022)

TÜBİSAD. "Ekonominin Dönüştürücü Gücü: E-Ticaret Etki Analizi". https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-e-commerce_impact_assessment-launchpresentation.pdf (Erişim Tarihi: 11.07.2022).

Deloitte Digital ve TUSİAD, "E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması ve Yeni Normlar 2019". https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consumer-business/e-ticaretin-gelisimi-sinirlarin-asilmasi-ve-yeni-normlar.pdf. (Erişim Tarihi: 05.09.2022).

Serenat Baytan Avkovan, “Influencer Sözleşmeleri.” Yargıtay Kararları Işığında Güncel Medeni Hukuk Problemleri Sempozyumu Bildirileri. 2019. https://www.lexpera.com.tr/literatur/kitaplar/influencer-sozlesmeleri-978-605-7542-49-6/1. (Erişim Tarihi: 06.09.2022).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. T.C. Resmî Gazete. 15.05.2019. S.30775. https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/17049, (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

1111 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. T.C. Resmî Gazete. 15.05.2019. S.30775. https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/17049. (Erişim Tarihi: 23.08.2021).

PEPPET, Scott. “Regulating the Internet of Things: First Steps Toward Managing Discrimination, Privacy, Security, and Consent”. Texas Law Review, Vol.93:85, https://texaslawreview.org/wp-content/uploads/2015/08/Peppet-93-1.pdf. (Erişim Tarihi: 17.10.2022).

Furman, Jason vd. “Unlocking Digital Competition”. Report of the Digital Competition Expert Panel. 2019. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/785547/unlocking_digital_competition_furman_review_web.pdf. (Erişim Tarihi: 06.10.2022). s.65.

Reklamcılar Derneği. “Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2022 İlk 6 Ay Raporu”, 2022, https://iabtr.org/UploadFiles/PageFiles/MedyaYat%C4%B1r%C4%B1mlar%C4%B1Tahmini_2022H111102022114624.pdf, (Erişim Tarihi: 16.09.2022), s.32.

Türk Bilişim Sanayicileri Derneği, “Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörü 2021 Pazar Verileri”. 2022. https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-bit-2021-tr-20220526.pdf. (Erişim Tarihi: 10.11.2022).

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu. “Bulut Bilişim”. 2022, https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf. (Erişim Tarihi: 10.09.2022).

OECD. “Measuring User-Created Content: Implications for the ‘ICT Access and Use By Households and Individuals’ Surveys. DSTI/ICCP/IIS(2007)3/FINAL”. (2008). http://www.oecd.org/sti/40003289.pdf (Erişim: 05.07.2022).

Chen, Catherine. “Taxation of Digital Goods and Services”. N.Y.U. Ann. Surv. Am. L., 2015. Vol.70:421. https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf (Erişim Tarihi:01.09.2022). s.449.

Australian Government the Treasury. “The Digital Economy and Australia’s Corporate Tax System”. Treasury Discussion Paper, Commonwealth of Australia. 2018. https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/c2018-t306182-discussion-paper-1.pdf. (Erişim Tarihi: 16.11.2022). s.9.

Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President. Section 301 Digital Services Taxes. 2021. https://ustr.gov/issue-

areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes. (Erişim Tarihi: 19.8.2022).

Türkiye Cumhuriyeti Millî Eğitim Bakanlığı. https://abdigm.meb.gov.tr/www/birlesmis-milletler/icerik/1089. (Erişim Tarihi: 15.11.2022).

Türkiye Büyük Millet Meclisi. "İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve 97 Milletvekilinin Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/2312) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu". https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf. (Erişim Tarihi: 10.08.2022

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. "2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi". https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/10/2021-2023_ButceHaz%C4%B1rlamaRehberi.pdf. (Erişim Tarihi: 16.11.2022).

HATHORNE, Clara ve Robert BREUNİG, Digital Service Taxation: An introduction and policy options for Australia. Australia: Tax and Transfer Policy Institute Crawford School of Public Policy, 2020,https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/uploads/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2020-12/complete_dst_report_dec_2020_0.pdf, (Erişim Tarihi: 20.8.2022).