

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN TÜRK VERGİ
MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE
SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARININ
KARŞILAŞTIRILMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BURAK ÇAKIR

BALIKESİR, 2023

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN TÜRK VERGİ
MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE
SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARININ
KARŞILAŞTIRILMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BURAK ÇAKIR

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU

BALIKESİR, 2023

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 202112537008 numaralı Burak ÇAKIR'ın hazırladığı Dijital Hizmet Vergisinin Türk Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılmalı Analizi konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 21/06/2023 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan) Doç. Dr. Arman Zafer YALÇIN

İmza

Üye (Danışman) Dr. Öğr. Üyesi Mutlu YORULDU

İmza

Üye Doç. Dr. Özgür SARAÇ

İmza

.../.../...

Enstitü Onayı

ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

.../.../2023

İmza

Burak ÇAKIR

ÖNSÖZ

Dijital çağın her geçen gün gelişmesiyle beraber hayatımızın birçok alanının değişime uğradığı günümüzde ekonomiden eğitime, ulaşımdan sağlığa kadar birçok alanda dönüşümler yaşanmaktadır. Ekonomik anlamda yaşanan her dönüşüm, muhasebe ve vergi açısından da önem arz etmektedir. Çünkü ekonomik anlamda elde edilen kazançların muhasebe sistemleri aracılığıyla kaydedilmesi, raporlanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bu sürecin sağlıklı işlemesi doğru bir vergilendirmeyi meydana getirebilecek ve böylelikle devletlerin kamu geliri kaybına uğraması ihtimali daha az görülebilecektir. Türkiye açısından ise dijital dönüşümle beraber gelişen dijital ekonominin vergilendirilmesi önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple Türkiye'nin bu anlamda bir kayba uğramaması adına alınan her türlü önlemin değerlendirilmesi ve bunun sonucunda geliştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla dijital ekonominin vergilendirilmesi için 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi Türk vergi sistemi açısından incelenmiş ve vergi sistemi içerisindeki konumu bu eserde ortaya konmaya çalışılmıştır. Buna ek olarak da dijital hizmet vergisini yürürlüğe koyan ülkeler belirtilmiş ve ilgili vergi açısından ön plana çıkan ülkelerin uygulamalarına detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Böylelikle bu çalışmada Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisinin durumu değerlendirilmiştir.

Lisansüstü eğitim sürecimin başlamasından itibaren her türlü konuda destek veren, çalışmalarımı takip eden ve beni yönlendiren çok kıymetli danışmanım ve hocam Dr. Öğr. Üyesi Mutlu YORULDU'ya emekleri için teşekkür ediyorum ve şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca muhasebe mesleğini sevmemi sağlayan, bunun akabinde verginin muhasebenin ayrılmaz bir parçası olduğunu bana öğreten ve bu alanda içimde çalışma arzusunu uyandıran bütün hocalarıma teşekkürü borç bilirim. Eğitim hayatımın her sürecinde yanımda olan, bana inanan ve destekleyen çok kıymetli aileme de sonsuz şükranlarımı iletiyorum.

BALIKESİR, 2023

BURAK ÇAKIR

ÖZET

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMALI ANALİZİ

ÇAKIR, Burak

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mutlu YORULDU

2023, 111 Sayfa

Dijitalleşme yakın geçmişte insan hayatının içerisinde yer edinen ve kısa zamanda birçok noktayı etkileyen bir dönüşümdür. Bireylerin dijital dünya içerisinde daha fazla yer alması sonucunda işletmeler de dahil olmak üzere birçok yapı ciddi anlamda bu dönüşümden etkilenmiştir. Dönüşümden etkilenen alanlardan biri de ekonomidir. Ekonomik yapı içerisindeki aktörlerden biri olan bireylerin, günlük hayatın içerisindeki işlemlerini zaman içerisinde çeşitli dijital platformlar aracılığıyla sağlamak istemesi, işletmelerin mal ve hizmetlerini dijital araçları kullanarak sunmaya başlamasına neden olmuştur. Bununla kalınmamış aynı zamanda sunulacak olan mal ve hizmetlerin pazarlanması da dijital ortamlarda yapılmaya başlanmıştır.

Yaşanan bu dönüşüm, beraberinde çeşitli kolaylıkları ve zorlukları meydana getirmiştir. Getirdiği en büyük zorluklardan biri kamusal alanda dijital hizmet sunumları sonucunda elde edilecek olan hasılatın vergilendirilememesi olmuştur. Bu zorluk sebebiyle çeşitli birlikler ve ekonomik oluşumlar uzun süre çalışmalarda bulunmuş ve çeşitli çözüm önerilerini gündeme getirmişlerdir. Bu çözüm önerilerinden biri ise Avrupa Birliği tarafından sunulan “Dijital Hizmet Vergisi” olmuştur. İlgili vergi çeşitli ülkeler tarafından benimsenmiş ve uygulanması noktasında çalışmalarda bulunulmuştur. Dijital hizmet vergisi her ne kadar Avrupa Birliği içerisinde önerilse de birlik tarafından ortak bir mutabakat sağlanamamış ve ülkeler ilgili vergiyi tek taraflı olarak uygulamaya başlamışlardır. Türkiye’de bu

uygulamalardan yola çıkarak, 1 Mart 2020 tarihi itibariyle dijital hizmet vergisini yürürlüğe geçiren ülkelerden birisi olmuştur.

Dijital hizmet vergisinin, hem yeni bir vergi türü olması sebebiyle, hem de belirli şirketleri vergilendirmesine yönelik olduğu konusundaki eleştiriler bu verginin gündemde olmasını sağlamıştır. Bu sebeple yakın geçmişte uygulamaya konulan bu verginin, Türk vergi sistemi içerisindeki yeri ve önemi bu çalışmada değerlendirilecektir. Ayrıca ilgili vergiyi uygulayan ülkelerin içerisinde ön plana çıkan seçilmiş ülkelerin uygulamalarına yer verilecek ve Türkiye'nin uygulamış olduğu dijital hizmet vergisinin, uluslararası ölçekte uygulanan genel uygulama prensipleri ile uyuşup uyuşmadığı konusu da ortaya konmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Sanal İşyeri, Dijital Hizmetler, Dijital Hizmet Vergisi.

ABSTRACT

EXAMINATION OF DIGITAL SERVICES TAX IN TERMS OF TURKISH TAX LEGISLATION: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TURKEY AND SELECTED COUNTRY PRACTICES

ÇAKIR, Burak

Master Thesis, Department of Finance

Advisor: Asst. Prof. Dr. Mutlu YORULDU

2023, 111 Pages

Digitalization is a transformation that has taken place in human life in the recent past and has affected many points in a short time. As a result of the greater participation of individuals in the digital world, many structures, including businesses, have been seriously affected by this transformation. One of the areas affected by the transformation is the economy. The fact that individuals, who are one of the actors in the economic structure, want to provide their transactions in daily life through various digital platforms over time, has caused businesses to start offering their goods and services using digital tools. Not only that, but at the same time, the marketing of the goods and services to be offered has also started to be carried out in digital environments.

This transformation has brought various conveniences and difficulties along with it. One of the biggest challenges it has brought has been the inability to tax the income that will be obtained as a result of digital service offerings in the public sphere. Due to this difficulty, various unions and economic formations have been working for a long time and have put various solution proposals on the agenda. One of these solution proposals has been the “Digital Service Tax” introduced by the European Union. The relevant tax has been adopted by various countries and studies have been carried out at the point of implementation. Although the digital service tax was proposed within the European Union, a common agreement could not be reached by the union and the countries began to apply the relevant tax unilaterally. Based on these

practices, Turkey has become one of the countries that have enacted the digital service tax as of March 1, 2020.

Criticism that the digital service tax is both a new type of tax and aimed at taxing certain companies has made this tax on the agenda. For this reason, the place and importance of this tax, which has been implemented in the recent past, in the Turkish tax system will be evaluated in this study. In addition, the practices of selected prominent countries from among the countries applying the relevant tax will be included and the issue of whether the digital service tax applied by Turkey complies with the general principles of application applied on an international scale will also be tried to be revealed.

Keywords: Digital Economy, Virtual Workplace, Digital Services, Digital Service Tax.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ	xv
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Problemi	2
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi.....	3
1.4. Araştırmanın Varsayımları.....	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	3
1.6. Tanımlar	4
2. İLGİLİ ALANYAZIN	5
2.1. Kuramsal Çerçeve	5
2.1.1. Dijitalleşme.....	5
2.1.1.1. Dijital Araçlar	7
2.1.1.2. Dijital Hizmetler	9
2.1.1.2.1. Çevrimiçi Reklamlar.....	10
2.1.1.2.2. Sanal Pazar Yerleri	11
2.1.1.2.3. Kullanıcı Verilerinin Satışı	12
2.1.2. Dijital Dönüşüm	12
2.1.3. Dijital Ekonomi	15
2.1.3.1. Dijital İş Modelleri.....	17
2.1.3.1.1. Elektronik Ticaret (E-Ticaret)	18

2.1.3.1.2. Çevrimiçi Reklamcılık.....	19
2.1.3.1.3. Uygulama Mağazaları.....	21
2.1.3.1.4. Bulut Bilişim.....	22
2.1.3.1.5. Katılımcı Ağa Bağlı Platformlar.....	23
2.1.3.1.6. Çevrimiçi Ödeme Hizmetleri.....	24
2.1.3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar ...	24
2.1.3.2.1. Bağlantı Noktası	26
2.1.3.2.2. Veri	28
2.1.3.2.3. Karakterizasyon	30
2.1.3.3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Uygulamalar	31
2.1.3.3.1. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	32
2.1.3.3.2. OECD Tarafından Yapılan Çalışma (BEPS Eylem Planı)	33
2.1.3.3.3. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	37
2.1.3.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi.....	41
2.2. İlgili Araştırmalar.....	44
3. YÖNTEM	48
3.1. Araştırmanın Modeli.....	48
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	48
3.3. Kullanılan Veri Toplama Araçları ve Teknikleri.....	48
3.4. Verilerin Elde Edilme Süreci	49
3.5. Veri Analiz Süreci.....	49
4. BULGULAR VE YORUMLAR	51
4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri.....	51
4.2. Dijital Hizmet Vergisinin Vergi Mevzuatı Açısından Ele Alınması	51
4.2.1. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu.....	51
4.2.1.1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri.....	53
4.2.1.2. Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler	56

4.2.1.3. Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri.....	58
4.2.1.4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere İlişkin Aracılık Hizmetleri.....	59
4.2.2. Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefleri	60
4.2.3. Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Sorumlusu	61
4.2.4. Dijital Hizmet Vergisinde Uygulanan Muafiyet ve İstisnalar	62
4.2.4.1. Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet	63
4.2.4.2. Dijital Hizmet Vergisinde İstisnalar	64
4.2.5. Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı ve Oranı.....	65
4.2.6. Dijital Hizmet Vergisinin Vergilendirme Dönemleri.....	67
4.2.7. Dijital Hizmet Vergisinde Beyan	67
4.2.8. Dijital Hizmet Vergisinde Ödeme Şekilleri	70
4.2.9. Dijital Hizmet Vergisinde Yetki ve Düzeltme	70
4.2.10. Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Güvenliği	71
4.3. Üç Yıllık (2020-2022) Veriler ile Dijital Hizmet Vergisi Geliri Üzerine Bir Değerlendirme.....	72
4.4. Türk Vergi Sistemi Açısından Dijital Hizmet Vergisi.....	76
4.5. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerin Karşılaştırılması	81
4.5.1. Dijital Hizmet Vergisini Uygulayan Ülkeler.....	82
4.5.2. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Ön Plana Çıkan Seçilmiş Ülkeler	82
4.5.2.1. Fransa.....	83
4.5.2.2. İtalya	87
4.5.2.3. Birleşik Krallık	89
4.5.2.4. İspanya.....	91
4.6. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Üzerine Değerlendirme	94

5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	98
5.1. Sonuçlar	98
5.2. Öneriler	100
KAYNAKÇA.....	102

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

<u>Tablo 1.</u> BEPS Eylem Planının Dayandığı Prensiplerin İçeriği.....	35
<u>Tablo 2.</u> BEPS Eylem Planları	36
<u>Tablo 3.</u> Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ülke Uygulamaları	41
<u>Tablo 4.</u> Dijital Hizmet Vergisi Hadlerine İlişkin Örnek Tablo	64
<u>Tablo 5.</u> Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) ..	76
<u>Tablo 6.</u> GAFA Vergisine Tabi 29 Şirket	83
<u>Tablo 7.</u> Fransa Dijital Hizmet Vergisi Matrahının Tespitinde Temsili Pay Belirleme Şekilleri.....	85
<u>Tablo 8.</u> Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Hadleri	97

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

<u>Grafik 1.</u> Sektörlerin Dijitalleşme Endeksi Puanları	14
<u>Grafik 2.</u> Türkiye’de Organize ve Direkt Medya Sektörü Yatırımları	54
<u>Grafik 3.</u> 2020 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL).....	73
<u>Grafik 4.</u> 2021 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL).....	73
<u>Grafik 5.</u> 2022 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL).....	74
<u>Grafik 6.</u> 2020, 2021 ve 2022 Yılları Arasında Toplam Dijital Hizmet Vergisi Gelirleri.....	74
<u>Grafik 7.</u> Dijital Hizmet Vergisine Tabi Toplam Ticaret Hacmi.....	75

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
<u>Sekil 1.</u> Dijital Hizmet Vergisi İşlemlerinin Yapılacağı Dijital Servis Sitesinin Ana Sayfa İçeriği.....	68
<u>Sekil 2.</u> Dijital Hizmet Vergisi Vergi Dairesine İlişkin Sayfanın İçeriği.....	69
<u>Sekil 3.</u> Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Sınıflandırılması.....	78

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BEPS	: Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı Eylem Planı
BİT	: Bilgi İletişim Teknolojileri
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
DST	: Digital Service Tax
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
ETBİS	: Elektronik Ticaret Bilgi Platformu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayri Menkul Sermaye İradı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IoT	: Nesnelerin İnterneti
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TVS	: Türk Vergi Sistemi
UGC	: Kullanıcı Tarafından Oluşturulan İçerik
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından başlamak üzere teknolojik gelişmelerde yaşanan artış, insanların hayatında ciddi değişimlere yol açmıştır. Bu değişim zamanla insanlar arasındaki iletişimin artmasına ve işlem sayısı ile işlem hızının yükselmesine neden olmuştur. İlk aşamalarda bilgisayarla insan hayatına giren teknolojik yaşam, zamanla cebimizde taşıyabildiğimiz telefonlara ve daha sonra akıllı mobil cihazlara taşınmıştır. Modern dönem teknolojisinde, insan artık herhangi bir mobiliteye gerek duymadan günlük hayatın içerisinde herhangi bir noktaya müdahale edebilmekte ve çeşitli değişimlere sebep olabilmektedir. Bu müdahale ve değişimlerle beraber dijital yaşam insan hayatının vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Önceden fiziki ortamda saklanan veriler, dijitalleşmeyle birlikte dijital araçlara taşınmıştır. Dijital araçlar arasındaki hız insanlar, ülkeler ve mekanlar arasındaki mesafeyi de ortadan kaldırmıştır. Dijital araçların içerisinde bulunan yazılımlar sayesinde kullanıcılar çeşitli uygulamaları akıllı telefonlarına yükleyebilmekte ve bu sayede ekonomik yaşamı etkileyebilmektedir. İnsan yaşamını önemli derecede etkileyen ekonomi alanı da bu değişimden oldukça fazla etkilenmiştir. Bu etkilenmenin sonucunda dijital ekonomi olarak adlandırılan bir kavram ortaya çıkmış ve bu ekonominin vergilendirilmesi devletlerin ciddi şekilde ilgisini çekmiştir. Dijital ekonomiyle dünyadaki sermayenin çok hızlı bir şekilde el değiştirmesi ve ülkelerin bu değişime ayak uyduramaması devletlerin karşısına bir problem olarak çıktığı görülmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin sadece buldukları ülkede değil, dünyanın bir ucundaki başka bir ülkeye dijital araçlar sayesinde hizmet sunabilmesi, vergilendirilme konularında çeşitli sorunları da meydana getirmiştir. Geleneksel vergileme kurallarının sınırlı kaldığı bu durumda ülkeler uluslararası veya bölgesel oluşumlar altında bir araya gelerek farklı çözüm yolları aramışlardır. Bu çözüm yollarından biri olan Dijital Hizmet Vergisi (DHV) bu tezin temelini oluşturmaktadır.

1.1. Araştırmanın Problemi

Teknolojik gelişimler sonucunda yaşanan dijitalleşmeyle insanlar herhangi bir mekâna fiziki olarak gitme ihtiyaçı duymadan ekonomik işlemlerini gerçekleştirebilmektedir. Bu durum işletmelerin herhangi bir işyerine gerek duymaksızın mallarını satabilmesine ve çeşitli hizmetleri sunabilmesine olanak sağlamıştır. Fakat satılan mal ve hizmetlerin sonucunda elde edilecek hasılatın vergilendirilmesinde, geleneksel vergileme teknik ve ilkelerinde sınırlılıklar ortaya çıkmıştır. Bu sınırlılıklar nedeniyle ülkeler kendi coğrafi sınırları içerisinde, vatandaşlarına mal ve hizmet sunumunda bulunan dijital işletmelerin bir kısmını vergilendiremez hale gelmiştir. Bu durum dijital ekonominin vergilendirilememesi sorununu gündeme getirmiştir. Bu sorun sebebiyle ülkelerin yapmış olduğu çalışmalar ve uygulamaya aldığı çeşitli vergiler gündeme gelmiştir. Ülkelerin ya da çeşitli birliklerin ortaya koyduğu çalışmaların amacı ve yeterliliği tartışılması gereken bir konudur. Bununla birlikte yakın bir tarihte uygulamaya konulan DHV'nin vergi mevzuatı açısından yeri tartışılmalı ve gelecekteki konumu değerlendirilmelidir. Bu çalışmada dijital ekonominin vergilendirilmesi için ortaya konan çalışmalar ele alınıp değerlendirilecek ve günümüzde halihazırda uygulanan DHV'nin dijital ekonominin vergilendirilmesi problemine çözüm getirip getirmediği tespit edilerek, önerilerde bulunulacaktır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Her geçen gün gelişen teknolojinin, dijital ekonominin hacmini büyüttüğü ve bu sayede ekonomik faaliyetlerin de arttığı görülmektedir. Gelecekte ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmının dijital ortama taşınma ihtimali göz önüne alındığında ülkelerin vergilendirme sorunları daha da büyüyebilir. Bu sebeple bu araştırmanın amacı, günümüzde uygulamaya konulan DHV'nin Türk vergi mevzuatı açısından yerini değerlendirilmek ve gelecekteki olası vergilendirme sorunlarına çözüm getirip getirmeyeceğini ortaya koymaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Dijitalleşmenin ekonomi, eğitim, sağlık ve ulaşım gibi birçok alanda meydana getirdiği değişimler, insan hayatını önemli ölçüde etkilemektedir. İnsan yaşamının devamlılığı için gerekli olan ekonomik faaliyetlerde yaşanan değişimin farkına varılması ve ülkelerin de ekonomik varlıklarını sürdürebilmesi için bu konuya önem ve öncelik vermeleri gerekmektedir. Yakın gelecekte hayatın içerisindeki birçok mekânın ve işlemin tamamen dijitalleşecek olması sebebiyle bu konunun ele alınması ve buna yönelik politikaların üretilmesi önem arz edecektir. Bu sebeplerden dolayı DHV'nin Türk vergi sistemi (TVS)'nin dinamikleriyle uyumlu olup olmadığının ortaya konması ve ilgili vergiyi yürürlüğe koyan seçilmiş ülkelerin uygulamalarına yer verilerek bir değerlendirme yapılması bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

1.4. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmada yer verilen kaynakların, modern teknolojik yaşamın içerisinde yer alan ekonomik gelişmelerde önemli bir yere sahip olduğu varsayılmıştır. Günlük hayatın içerisindeki dijitalleşme olgusunun her geçen gün artması ve bununla ilgili çeşitli uygulamaların ve çalışmaların yapılması yakın gelecekte önemli ekonomik etkiler doğuracağı varsayılmaktadır.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışma literatürde yer alan makalelerle, tezlerle, kitaplarla, kanunlarla, çıkarılmış genel tebliğlerle, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) raporları ile yayımlanmış olan istatistiksel veriler ve internet veri tabanı içerisinde kullanıma açılmış verilerle sınırlıdır. İnternet veri tabanı içerisinde ilgili vergiye ilişkin Türkiye'de elde edilen hasılat tutarlarına ulaşılabilirken toplam mükellef sayısına ulaşamamaktadır. Bu sınırlılık sebebiyle dijital hizmet vergisine yönelik getirilen eleştirilerin doğruluğu teyit edilememekte ve bu durum ilgili verginin siyasi açıdan da eleştirilmesine zemin hazırlamaktadır.

1.6. Tanımlar

Dijitalleşme: Günlük hayat içerisinde ulaşılan sesli, görsel ve yazılı bilgilerin sayılar aracılığıyla bilgisayar ortamına aktarılması sürecidir.

Dijital Dönüşüm: Dijitalleşme sayesinde elektronik ortama taşınan bilgilerin kullanılmasıyla toplumsal hayatı kolaylaştıracak entegrasyonların sağlanması ve hayata geçirilmesi sonucunda çeşitli alanlarda meydana gelen dönüşümü ifade etmektedir.

Dijital Ekonomi: Geleneksel ekonomik işleyişin dijital araçlar sayesinde dijital ortama taşınması ve ekonomik aktörler arasındaki işlemlerin dijital ortamlarda yapılmaya başlanmasını tanımlamaktadır.

Dijital Hizmet Sunucusu: Dijital ortamda sunulan mal ve hizmetleri yerine getiren ulusal ve uluslararası ölçekteki işletmelerdir.

Dijital Hizmetler: Dijital araçların kullanılması yoluyla dijital hizmet sunucularının bireylere ve kurumlara dijital ortamda sunduğu mal ve hizmetlerdir.

2. İLGİLİ ALANYAZIN

Araştırmanın alanyazın bölümü toplamda iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kuramsal çerçeveye yer verilecek olup ikinci bölümde ise konuyla ilgili yapılan araştırmalara yer verilecektir.

2.1. Kuramsal Çerçeve

Bu bölümde literatür taraması yapılarak kuramsal çerçeve içerisinde dijitalleşme, dijital dönüşüm, dijital ekonomi, dijital ekonomi sonucunda ortaya çıkan vergilendirilme sorunları ve bu sorunların çözümüne ilişkin yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2.1.1. Dijitalleşme

Dijital kelimesi Latince “işaret parmağı, genelde parmak” anlamına gelen *digitus* sözcüğünden doğmuştur (Kânoğlu, 2020, s. 5). Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlükte dijital kelimesinin Fransızca *Digital* kelimesinden türediğini ortaya koymaktadır. Fransızca *Digital* kelimesi “tam sayılara ilişkin, sayısal” şeklinde ifade edilirken, İngilizce olarak ise *digit* kelimesi “1 ile 10 arasında yer alan sayıların her biri, rakam” olarak ifade edilmiştir (Nişanyan Sözlük, 2017).

Dijitalleşme, günlük hayatın içerisinde yer alan ses, görüntü ve metin içeren bilgilerin sayılar aracılığıyla elektronik cihazlara taşınmasını ifade etmektedir. Bu sayısallaşmayla bilgiler birleştirilebilmekte ve bilginin entegrasyonu sağlanmaktadır (Ormanlı, 2012, s. 32). Ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal birçok etkisi bulunan teknolojik gelişmelerin, günümüze kadar geldiği süreçte çeşitli aşamalardan geçtiği görülmektedir. İlk dönem olarak, tarım üzerinden sanayi sektörüne yönelik yaşanan yoğun işçi geçişi, kitlesel üretimlerin gerçekleştirildiği sanayi devrimi sonrasındaki dönemdir. Bu süreci takip eden ikinci dönem, daha büyük üretim bantları kurularak insan odaklı üretimin azaldığı daha çok bilgisayarlar üzerinden makinelerin programlandığı otomatik üretim sistemine geçiştir. Son aşama ise günümüze daha

yakın olan bir süreçte başlayarak, hızlı bir şekilde gelişen ve artan enformasyonun bilgisayarlarla birleşmesiyle ortaya çıkan ileri düzey teknolojik yaşamdır (Kurtulmuş, 2012, s. 161). Sanayinin ilk gelişim aşamalarında buhar gücü kullanılarak çalıştırılan makineler, günümüzün teknolojik gelişmeleri sayesinde siber fiziksel sistemlere dönüşmüştür. Bu sistemler sayesinde dijital çağ olarak adlandırılan günümüzde zaman ve mekân kavramının ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Dünyada her geçen gün geliştirilen robotlar, günlük yaşamda kullandığımız teknolojik aletlere kadar indirgenen yapay zekâ teknolojisi, farklı noktalarda yer alan fiziksel nesnelere birbirine bağlayan nesnelere interneti (IoT) ve verilerin birçok noktadan erişimini sağlayan bulut bilişimin birleşimiyle meydana gelen değişim, dünyayı ekonomiden eğitime, sağlıktan ulaşıma ve daha birçok alanda büyük bir dijital dönüşüme mecbur bırakmıştır (Ersöz ve Özmen, 2020, s. 171).

Günümüzde yaşanan dijital çağın ekonomiyi etkileme sürecini anlamak için endüstriyel devrimlere bakmak gerekmektedir. Her geçen gün katlanarak gelişen teknolojiler, dijital ve yapay zekanın oluşumunu sağlamıştır. Fakat bu oluşturulan sistemlerin temeli geleneksel üretim endüstrisine dayanmaktadır. Her dönemin kendi içinde geliştirdiği teknolojiler ekonomilerin gelişmesini sağlarken kimi dönemlerde de gerilemesine neden olmuştur. Yaşanan gelişimler sayesinde işgücündeki verimlilik artmış ve bu sayede çalışan her işgücünden daha fazla çıktı beklenir olmuştur. Bu durum da ülkelerin ekonomik olarak kalkınmasını sağlamıştır. Endüstriyel devrimler dört aşamadan oluşmaktadır ve günümüzde yaşanan Endüstri Devrimi 4.0'dır. Endüstri Devrimi 1.0 bu devrimlerin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. James Watt'ın buhar gücünü icat etmesiyle başlayan bu devrim sanayi devrimi olarak da bilinmektedir. Endüstri Devrimi 2.0, Henry Ford'un ortaya koymuş olduğu montaj hattının daha ucuz arabaların üretilmesini sağladığı, elektriğin ve içten yanmalı motorların ön plana çıktığı dönemdir (Gordon, 2000, s. 49). Endüstri Devrimi 3.0, bilgisayar teknolojisinin kullanıldığı bir dönem olmakla beraber bu dönemde bilgisayarlar sayesinde üretim hızı artmış ve insan emeğinin değeri azalmıştır. Günümüzde yaşadığımız Endüstri Devrimi 4.0 ise siber-fiziksel sistemlerin kurulduğu, teknolojinin ileri düzeyde kullanıldığı ve bilgi işlem, iletim ve depolama sistemlerinin oldukça geliştirildiği bir dönemdir. Bu sistemler sayesinde makineler ve üretim içerisinde bulunan diğer nesnelere iletişim kurabilir hale gelmiştir (Koç ve Teker, 2019, s. 305).

Dijitalleşme olgusunun etkisi, günümüzde hayatın içerisindeki birçok noktaya da tesir ettiği görülebilmektedir. Bu noktalar; maliye, ekonomi, kültür, sağlık ve bankacılık gibi insan hayatını önemli ölçüde etkileyen alanlardır. Dijitalleşme sonucunda sayısal verilerin dijital ortama taşınması bu kavramı tam anlamıyla ortaya koymamaktadır. Çünkü dijitalleşmeyle birlikte veriler sadece dijital ortama taşınmamış ayrıca bu verilerin elektronik ortamda işlenebilmesi imkânı doğmuştur. Bu duruma e-ticaret, e-devlet, e-imza ve e-randevu gibi dijital uygulamalar örnek verilebilir. Dijitalleşmenin bir diğer etkisi, kamu maliyesi açısından vergi idaresi ile mükellefler arasında görülmektedir. Bu iki taraf arasında gerçekleşecek olan işlemlerin dijital araçlar aracılığıyla sağlanması, personel ihtiyacının ve kırtasiyecilik gibi maliyetlerin azalmasını beraberinde getirerek kamusal anlamda fayda sağlamıştır. Bu kamusal faydaların yanı sıra vergilendirmenin dijitalleşmesiyle birlikte vergi idaresinin vergi mükellefleriyle kolay iletişim kurma ve vergi mükellefine etkin bir hizmet sunumu imkânı, vergilendirme işlemlerinde zaman tasarrufu, vergilendirme maliyetleri açısından parasal tasarruf, kırtasiyeciliğin azalması sebebiyle çevreci yaklaşım ve tahsilatın gecikmeye düşmeden zamanında yapılması gibi önemli birçok katkısının da bulunduğu görülmektedir (Yoruldu, 2020, s. 225-228).

Dijital çağ olarak adlandırılan Endüstri Devrimi 4.0 ile yakın geçmişte hayatımızın birçok noktasını etkileyen dijitalleşmenin, ekonomik anlamda da önemli etkileri olduğu görülmektedir. Bu etkilenmeler gerçekleşirken dijitalleşme sürecinde geliştirilen ve insan hayatının vazgeçilmez parçası haline gelen dijital araçlar kullanılmıştır. Bu dijital araçlar günümüzde hem özel sektörde hem de kamusal alanda oldukça etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Bir sonraki başlığımızda bu araçların gelişimine ve kullanım verilerine yer verilecektir.

2.1.1.1. Dijital Araçlar

Sosyal ve ekonomik gelişmeler sürecinde toplumlar çeşitli aşamalardan geçmişlerdir. Bu aşamalar ilkel toplumdan tarım toplumuna, tarım toplumundan sanayi toplumuna ve son olarak sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş şeklindedir. İnsanlık tarihinde önemli bir yer edinen ilkel toplumun tarım toplumuna geçiş sürecini takip eden tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş sürecinde kitlesel üretim, tüketim ve eğitim önem kazanmıştır. Bu geçiş sürecini takip eden bilgi toplumunda ise

toplumsal refahın, bilginin ve yetişmiş nitelikli insan gücünün ön planda olduğu görülmektedir (Aktan ve Tunç, 1998, s. 3). Bilgi toplumunda üretilen bilginin işe yarar olması için bireyler arasında bu bilginin çeşitli yollarla aktarılması gerekmektedir. Bu bilgilerin aktarılması ise insanların arasındaki iletişimi artırmakla mümkündür. İnsanlar ise aralarındaki bu iletişimi kitle iletişim araçlarını kullanarak artırabilmişlerdir. Kitle iletişim araçlarının ve internetin birleşimiyle üretilen bilgiler daha fazla kişiye ulaştırılmaya çalışılmış ve bu sayede toplumun geneli daha fazla bilgiye erişebilmiştir. Böylelikle bilgi toplumsal hale gelebilmiştir (Arklan ve Taşdemir, 2013, s. 68).

Çin'in Vuhan kentinde 1 Aralık 2019'da başlayan Covid-19 salgını sebebiyle, insanların toplumsal olarak kalabalık ortamlardan uzak durması gerekmiştir. Bu süreçte eğitimden sağlığa ve ekonomiye kadar her şey dijital araçlar sayesinde çözülebilir hale gelmiş ve bu sebepten dolayı bireyler internette daha fazla zaman geçirmek zorunda kalmıştır. Sosyal medya ve çevrimiçi toplulukların yer aldığı uygulamalar bu dönemde normale göre daha fazla kullanılır hale gelmiştir. Öğrenciler Skype ve Zoom benzeri çevrimiçi uygulamalar sayesinde derslerine katılabilmiş, şirketler de bu uygulamalar üzerinden toplantıları gerçekleştirebilmişlerdir. Bütün bu gelişmeler dijital araçlar sayesinde ulaşılan sosyal medyanın ve dijital uygulamaların kıymetini artırmıştır (Aldemir ve Avşar, 2020, s. 157-160).

Yirmi birinci yüzyılın başlarında 6,3 milyar olan dünya nüfusu 13 Kasım 2022 tarihi itibariyle toplam 8 Milyara ulaşmıştır. 2037 yılında ise dünya nüfusunun 9 milyara ulaşması beklenmektedir. Ekim 2022 itibariyle nüfusun 5,48 Milyarı yani nüfusun %68,6'sı cep telefonu kullanıcısı, 5,07 Milyarı yani nüfusun %63,5'i internet kullanıcısı ve aktif sosyal medya kullanıcı sayısı ise 4,74 Milyarla dünya nüfusunun %59,3'ünü ifade etmektedir. 2022 yılı Ekim ayı itibariyle yıllık değişimlere bakıldığında ise dünya nüfusunda 66 milyonluk bir artış yaşandığı görülmektedir. Bu verilerle birlikte cep telefonu kullanıcı sayısında 170 milyon, internet kullanıcı sayısında 171 milyon ve aktif sosyal medya kullanıcı sayısında 190 milyon düzeyinde bir artış gerçekleşmiştir. 16-64 yaş arasındaki bireyler her gün ortalama 6 saat 37 dakika internette, 3 saat 25 dakika televizyonda ve 2 saat 28 dakika sosyal medyada vakit geçirmektedir (We Are Social, 2022, s. 1-11).

Bu verilerin ışığında anlaşılmaktadır ki dünya nüfusu her geçen gün artmakta ve bununla birlikte dijital araç kullanıcı sayısında da artış meydana gelmektedir. Gününün büyük bir kısmını sosyal medya olarak adlandırdığımız Youtube, Facebook, Instagram ve Twitter’ da geçiren bireyler şirketlerin reklamlarına maruz kalmakta ve bu sayede potansiyel müşteri konumunda yer almaktadır. Bu sebeple şirketler ürettikleri mal ve hizmetlerin pazarlanması için her geçen gün daha çok dijital hizmetlerden yararlanmaya başlamışlardır. Bir sonraki bölümde dijital hizmetler başlığı altında sunulan hizmetlere ilişkin bilgilere yer verilecektir.

2.1.1.2. Dijital Hizmetler

Dijital ortamda kullanıcılara sunulan dijital ürünler ve hizmetler; elektronik ortamda depolanan ve kullanıcılara elektronik ortamlarda iletilen ürünler olarak tanımlanmaktadır. Bir müşterinin elektronik posta yoluyla web sitesine giriş yaparak ya da internet aracılığıyla indirdiği mal ve hizmetler dijital hizmet kapsamında değerlendirilmektedir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 109) Avrupa Birliği dijital sözleşmeler kapsamında düzenlenen sözleşme kuralları metninde dijital içerik ve hizmetlerin videolar, müzikler, canlı yayın etkinlikleri, sohbet uygulamaları, yazılımlar ve sosyal medya gibi çok geniş bir yelpazeye sahip olduğu belirtilmiştir (European Commission, 2019, s. 3).

Avrupa parlamentosu ve konseyinin 2016 yılında yayınlamış olduğu öneri direktifin de ise dijital içeriğin, dijital biçimde üretilen ve sağlanan veriler anlamına geldiği belirtilmiş ve hizmetleri şu şekilde tanımlamıştır:

-Dijital biçimde üretilen ve sağlanan veriler, video, ses, dijital oyunlar ve diğer benzeri uygulamalar,

-Verilerin tüketiciler tarafından sağlandığı durumlarda verilerin dijital biçimde oluşturulmasına, işlenmesine ve saklanmasına izin verilmesi,

-Dijital formda saklanan verilerin diğer kullanıcılar ile paylaşılması ve veriler sayesinde kullanıcılarla etkileşime geçilmesi,

hizmetlerini ifade etmektedir (European Commission, 2016).

Bu tanımlardan anlaşılmaktadır ki dijital hizmetler, dijital araçlar sayesinde sanal ortamda sunulan ürünlerdir. İlk aşamada kullanıcıların gereksinim duyduğu çevrimiçi hizmetler ve uygulamalar sunulurken bir aşamadan sonra kullanıcıların bu platformlara vermiş oldukları bilgilerin satışı söz konusudur. Burada dijital hizmetler hem kullanıcılar için hem de bu kullanıcılara dijital hizmet sağlayanlar için bir anlam ifade etmektedir.

2.1.1.2.1. Çevrimiçi Reklamlar

Bireylerin her geçen gün artan istek ve arzularının daha önemli hale geldiği günümüzde işletmeler geleneksel kitle iletişim araçlarını kullanarak ürünlerinin reklamını yapmak yerine tüketicilerinin ürettiği reklamlar aracılığıyla ürünlerini pazarlamaktadır. Bu durum işletmelerin ürünleri için hazırladıkları sunum biçimlerini değiştirmesine neden olmuştur. Bu dönem de tüketiciler sadece tüketen tarafta değil, kimi zaman üreten konumda da yer almaktadır (Kaya ve Bayat, 2022, s. 712). İlk internet reklam türü olarak karşımıza banner reklamlar çıkmaktadır. Bu reklam türünün devamında internet sitesi reklamları, sosyal medya reklamları ve arama motorları reklamları gibi günümüzde çeşitli reklam türleri doğmuştur (Çetinkaya ve Çelik, 2019, s. 488). Ortaya çıkan bu reklam türleri geleneksel olarak bilenen TV ve gazete reklamlarından daha etkili olmuştur. Çünkü günümüzde cep telefonu kullanıcı sayısının artışı daha çok tüketicinin internetle buluşmasını sağlamıştır. Bu buluşma sadece yerel düzeyde kalmamakla beraber küresel düzeyde de etkileşimlere izin vermektedir. Bu durum interneti diğer iletişim araçlarına göre benzersiz bir konuma koymuştur. Mobil cihazların internet ile buluşmasıyla beraber tüketiciler kullandıkları elektronik posta, arama motorları, sosyal medya hesapları ve ziyaret etmiş oldukları internet siteleri aracılığıyla daha fazla çevrimiçi reklama maruz kalmışlardır. Bu maruz kalış, bireylerin tüketim alışkanlıklarını etkilemekle beraber yüksek hacimli bir dijital ekonominin doğmasına öncülük etmiştir. Çünkü internet ortamında verilen görüntülü reklamlar, geleneksel medyaya kıyasla çok daha yüksek etkileşim düzeyine sahiptir. Bu durum reklam vermek isteyen işletmelerin internet ortamında verilen reklamları tercih etmesine neden olmuştur. Ayrıca çevrimiçi reklamcılık sayesinde bireylerin reklama tıklama, görüntüleme ve reklama ilgi gösterme oranları ölçümlenebilmekte ve bu sayede kullanıcıların davranışları izlenebilmektedir. Daha ileri düzeyde bireysel

tıklama bazlı ölçümler yapılarak kişiye özel reklamlar da sunulabilmektedir (Helander, 2010, s. 13-20).

Çevrimiçi reklam sayısındaki artış, dijital ortamda yüksek hacimli bir ekonomik akışın doğmasını sağlamış ve bu hizmetin vergilendirilmesi gereksinimi duyulmuştur.

2.1.1.2.2. Sanal Pazar Yerleri

Elektronik ticaretin (e-ticaret) her geçen gün gelişmesiyle beraber tüketicilerin ihtiyaç duyduğu her türlü mal ve hizmet elektronik ortamdan karşılanır hale gelmiştir. Kimi e-ticaret sitesi kendi üretmiş olduğu ürünleri internet siteleri aracılığıyla satarken, kimi e-ticaret siteleri ise sadece mal üreten ve satmak isteyen işletmelerin ürünlerinin satımına aracılık etmektedir. Bu tarz sitelere ise sanal pazar yerleri denmektedir. Dünya çapında en bilinen sanal pazar yeri Amazon'dur. Türkiye'de ise N11, Hepsiburada ve Trendyol en çok bilinen ve kullanılan sanal pazar yerleridir. Kısacası sanal pazar yerleri, firmaların üretmiş oldukları mal ve hizmetlerin satımına aracılık eden, tüketicilerin bu ürünleri incelemesine ve yorum yapmasına imkân sağlayan alışveriş siteleridir (Ekici, 2020, s. 213-219).

Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmeliğe göre, e-ticaret *“fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortam da gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet”* şeklinde tanımlanmıştır. Sanal işyeri ise ilgili yönetmelikte aracı hizmet sağlayıcı olarak belirtilmiş ve *“başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişiler”* şeklinde tanımlanmıştır. Elektronik ticaretin ve sanal pazar yerlerinin hukuki dayanağı olmakla birlikte yüksek hacimli bir ekonomik faaliyete sahip olmaları sebebiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Günümüzde sanal pazar yerlerinde çeşitli arama motorları kullanılarak bazı ürünlerin ön plana çıkması sağlanmakta ve böylece o ürünlerin reklamı yapılabilmektedir. Bununla beraber kullanıcı yorumlarının çok fazla miktarda olduğu bu sanal pazar yerleri, tüketiciler tarafından daha fazla tercih edilmektedir. Dijital ekonominin içerisinde yer alan sanal pazar yerlerinin reklam hacimlerinin fazla oluşu sebebiyle, dijital hizmet kapsamında değerlendirilmektedir.

2.1.1.2.3. Kullanıcı Verilerinin Satışı

Tüketicilerin çeşitli sitelerde kullanmış olduğu arama motorlarının içeriği, sosyal medya platformlarına benzer bir şekilde kullanıcılar tarafından oluşturulmaktadır. İnternet kullanıcılarının aramalarının izlenmesi, site geçmişleri dikkate alınarak kullanıcılara özel olarak uyarlanması ve bu sayede kişilerin ilgi duyduğu alanlara yönelik reklamların sunulması sağlanmıştır (Kara, 2022, s. 294).

İnternet kullanıcıları elektronik ortamda sosyal medya kanallarını kullanmak ya da sanal pazar yerlerinde alışveriş yapabilmek için çeşitli verilerini paylaşmak zorunda kalmakta ve geliştirilen çeşitli elektronik sistemler sayesinde bu veriler depolanmaktadır. Bu durum güvenlik uzmanları tarafından güvenlik gerekçesiyle saklandığı belirtilmektedir. Günümüzde mobil cihazlar üzerinden indirilen ve kayıt yapılan her uygulama tarafından cihaz içerisindeki bilgilere ulaşmak için izin istenilmektedir. Kullanıcılar her ne kadar verileri paylaşmak istemese de uygulamanın sunduğu hizmetten yararlanmak amacıyla kişisel verilerini paylaşmak durumunda kalmaktadır. Kişisel verilerin elde edilme yöntemlerinden bir diğeri ise web sunucuları tarafından kaydedilen çerezlerdir. Bu çerezler sayesinde kullanıcılar her siteyi ziyaret ettiğinde çerezler kontrol edilmekte ve böylece internet siteleri kullanıcının önceki site ziyaretleri hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu bilgiler sayesinde kullanıcının ilgi duyduğu alana göre reklamlar sunulabilmekte ve kullanıcın ilgisini çekecek mal ve hizmetler pazarlanabilmektedir (Oğuz, 2014, s. 4-6).

Yukarıda bahsedildiği üzere çeşitli platformlar kullanıcı verilerinin satışını gerçekleştirebilmektedir. İlgili kullanıcı verilerinin satışı dijital hizmetler kapsamında değerlendirilmekte ve vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

2.1.2. Dijital Dönüşüm

Dijital dönüşüm, insanların birbirleriyle ve genel olarak toplumla etkileşim biçimini değiştiren, iş biçimlerinden becerilere, kişisel verilerden güvenliğe, eğitim hayatından sağlığa ve buna benzer diğer birçok alanda değişimi meydana getiren bir dönüşümdür (OECD, 2018, s. 2). Gerçekleştirilen bu dönüşüm, dijital alan içerisinde dijital teknoloji araçları kullanılarak yapılıyorsa burada dijital dönüşümden bahsedilebilmektedir. Bu noktada sosyal, kültürel, politik veya ekonomik

değişkenlerden çok, teknolojinin gelişmesi bu dönüşümde etkili olmaktadır. Bulut bilişim, analitik araçlar, mobil cihazlar, kişilerin yeteneklerini sergilediği sosyal platformlar ve uygulamalar dijital dönüşümün gerçekleşmesinde en etkili olan teknolojik araçlardır (Wade, 2015, s. 5).

Günümüzde dijitalleşmenin dördüncü dalgası olarak görülebilecek bir dijital dönüşüm yaşanmaktadır. İlk dalga 1980'lerde bilgisayarların toplumun büyük bir kesimine tanıtılmasıyla beraber gelmiştir. 1990'lı yıllarda gelen ikinci dalga ise internet sayesinde bilgiye ulaşmanın ve paylaşmanın kolaylaştığı dönemdir. Üçüncü dalga, mekân ve zaman fark etmeksizin nerede olunursa olunsun bilgiye erişimi sağlayan mobil internetin ortaya çıktığı dönemdir. Ve son olarak dördüncü dalga, günümüzde insanların mobil interneti kullanarak etkileşim kurmasının yanı sıra farklı türde makinelerin, araçların ve aletlerin de interneti kullanabildiği dönemdir. Bu dönem aynı zamanda IoT olarak da adlandırılmaktadır. Bütün bu dönemlerin sonucunda yaşanan değişimler toplumun her kesimini farklı boyutlarda etkilemiştir (Davidsson vd., 2016, s. 1).

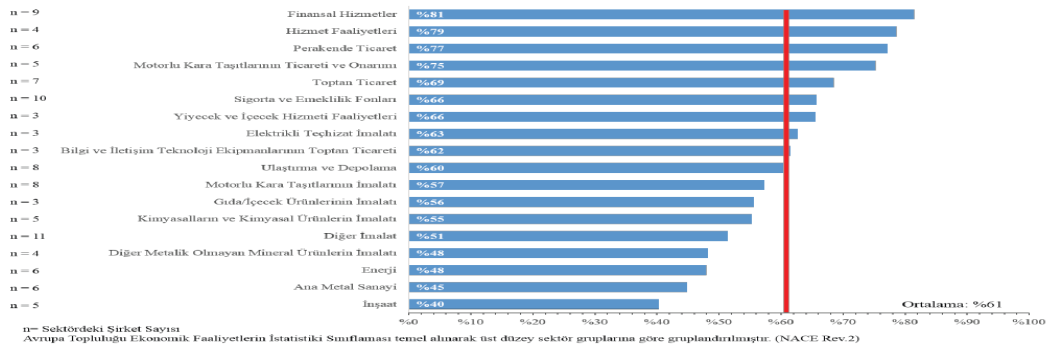
Yaşanan bütün bu süreçler dijital dönüşümün temelinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin yer aldığını göstermektedir. Bu teknolojiler günlük yaşamın büyük bir bölümünü etkilemekte ve bu etkileşim de insanların ve işletmelerin daha kolay ve hızlı bir şekilde iletişim kurmasına imkân sağlamaktadır. İnsanlar mobil cihazları sayesinde anlık mesajlaşabilmekte, dilediği vakitte görüntülü bir şekilde iletişimi kurabilmekte ve şirketlerde fiziki mekanlara gereksinim duymadan video konferans yoluyla toplantılarını gerçekleştirebilmektedir. Bu imkanlar bireylerin davranışlarını, şirketlerin ise iş modellerini zorunlu bir şekilde dönüştürmesine neden olmuştur (Göçoğlu, 2020, s. 618).

Dijital dönüşüm zaman içerisinde işlem maliyetlerinde düşüş meydana getirmiş, fiyatların şeffaflığını artırmış ve insanların daha üretken olmasına olanak sağlayarak girişimciliğin kaynağı da olabilmıştır. Bu dönüşüm üretim, pazarlama ve tüketime kadar ki süreçleri de etkilemektedir. İşletmeler tedarikçileriyle, müşterileriyle ve çalışanlarıyla internet tabanlı dijital araçları kullanarak iletişimi daha kolay kurma imkanına sahip olmuş ve bu bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sebebiyle başlayan dönüşüm yeni ve dönüşen iş modellerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (OECD, 2018, s. 12).

Dijital dönüşüm ile iktisadi faaliyetlerde de yaşanan değişimler sonucunda dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomi, dönüşümün etkisiyle beraber zaman içerisinde ekonominin kendisi haline gelmiştir. Bu sebeple dijital ekonomi olarak ayrı bir alan yerine, geleneksel ekonomi bir bütün olarak dijital dönüşüm yaşamaktadır. Bu dönüşüm hızlı bir şekilde ekonomik faaliyetlerin işleyişini değiştirirken, bu faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda geleneksel vergilendirme kuralları bu hıza yetişme konusunda yetersiz kalmıştır (Yüce ve Akbulut, 2018, s. 106).

2017 yılında yayınlanan Accenture Dijitalleşme Endeksi Türkiye'ye göre yapılan çalışmada 18 sektör grubunun endüstri puanları ortaya konmuştur. Ekonomik faaliyet alanları sınıflandırılması yapılırken AB'nin NACE kodu sınıflandırılması kullanılmıştır. Aşağıda yer alan grafikte de görüldüğü gibi, Finansal Hizmetler, Hizmet Faaliyetleri, Perakende Ticaret ve Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti ve Onarımı dijitalleşme puanı en yüksek olan sektörler olmuştur. (Toker ve Köksalan, 2017, s. 12-13). Ortalama %61 olan dijitalleşme oranının altında kalan sektörler ağırlıklı olarak imalat sektörleridir. Türkiye'de hizmet sektöründe dijitalleşme oranının daha yüksek seviyelerde seyrettiği, buna karşı imalat sektöründe ise dijital dönüşümün daha yavaş gerçekleştiği görülmektedir. Çizelge 1.'de yer alan endeks puanlarından anlaşılmaktadır ki sanayi sektörlerindeki dijitalleşme ağır bir seyir izlese dahi hizmet sektöründeki sağlanan önemli dijital dönüşümler, Türkiye'de hizmet ağırlıklı olarak ekonominin dijitalleştiğini ortaya koymaktadır. Bu durum da dijitalleşen hizmet ekonomisinin vergilendirilmesi gerekliliğini doğurmuştur.

Grafik 1. Sektörlerin Dijitalleşme Endeksi Puanları



Kaynak: Toker, A. ve Köksalan M. (2017). Accenture Türkiye Dijitalleşme Endeksi Teknik Rapor. İstanbul: Türkiye Bilişim Vakfı.

İlerleyen bölümlerde ilk olarak dijital ekonominin yarattığı etkiye ve dönüşüme değinilecek ve bu dönüşümün sonucunda ortaya çıkan dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki sorunlar ortaya konacaktır.

2.1.3. Dijital Ekonomi

Dijital ekonominin ortaya çıkışı “*Dijital Evrim*” olarak nitelendirilen toplumsal ve ekonomik dönüşümün yaşanmaya başladığı 1960’lı yılların başı olarak görülmektedir. Dijital ekonomi kavramının kesin ve standart bir tanımı bulunmamakla beraber, çok hızlı bir dönüşüm yaşadığı için zamanla tanımı da değişime uğramıştır. Dijital ekonomi kavramı 1996 yılında kavramsallaşmış ve çeşitli şekillerde tanımlanmıştır (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 26-27).

Bilişim teknolojileri uzmanı olan Don Tapscott, Dijital Devrim’in yaşandığı ilk yıllarda dijital ekonomi olgusunu kavramsallaştırmış ve bu olguyu “*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age Of Networked Intelligence*” adlı eserinde bu kavramı kullanmıştır. Tapscott, çalışmasında üretilen yeni teknolojilerin iş akışını, iş modellerini, üretilen mal ve hizmetlerin pazarlanma biçimlerini, işletmelerin geleceğiyle ilgili hedeflerini ve yaşanacak rekabetin niteliğini dönüştürme sürecini incelemiştir (Taymaz, 2018, s. 133).

Tapscott’a göre eski ekonomide bilgi akışı fiziksel olarak gerçekleştirilmektedir. Yani ekonomik faaliyetlerde bulunan birimlerin kullandığı nakit paralar, çekler, raporlar bunun yanı sıra kullandıkları iletişim araçları olarak analog telefonlar, radyo ve televizyon, fotoğraflar ve fiziksel posta yoluyla iletilen reklamlar mevcuttur. Yeni ekonomide ise, bilgi akışı dijitalleşmektedir. Fiziksel olarak gerçekleştirilen işlemler bilgisayarlara kaydedilmeye başlanmış ve ağlar aracılığıyla bitlere indirgenmiştir. Bu sayede bilgi ve iletişim süreçleri dijitalleşmiştir. Tapscott, bütün yaratılan bu imkanların dilin keşfedilmesi kadar önemli olduğunu da vurgulamaktadır (Tapscott, 1996’dan aktaran Taymaz, 2018, s. 133).

Dijital ekonomi dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilmektedir (Taymaz, 2018, s. 135);

“Dar anlamda dijital ekonomi, dijital enformasyonu okuyan, saklayan, ileten ve işleyen tüm ürün, teknoloji ve sistemleri, bu ürün ve teknolojilerin bileşenlerini, dijital

enformasyonun (içerik) oluşturulması, dijital enformasyon ve ilgili cihazların dağıtımını, kısacası, dijital enformasyona ilişkin ürün, teknoloji, hizmet ve sistemlere yönelik faaliyetleri içermektedir”.

“Geniş anlamda dijital ekonomi kavramı, bir ekonominin niteliğini tanımlamaktadır. Bu kavrama göre, dijital ekonomi, dijital teknolojilere ve bilgiye dayalı bir iktisadi sistemdir. Bu tanımlamada dijital ekonomi, bir ekonominin dijital teknolojilere ve enformasyona dayalı olup/olmadığı şeklinde bir durum olarak değil, dijital teknolojilerin ve bilginin ekonomik faaliyetler açısından önemini gösteren bir süreklilik olarak değerlendirilmektedir”.

Dijital ekonomi, bilgi ekonomisi, enformasyon ekonomisi, bilgiye dayalı ekonomi kavramları literatürde kimi zaman eş kimi zamanda farklı anlamlarda kullanılabilir. Son zamanlarda ekonomik ve sosyal gelişimin tetikleyicisi olarak görülen dijital ekonomi, bilişim, bilgi sistemleri ve iletişimin yapısında meydana gelen değişimler olarak da tanımlanabilmektedir. E-ticaret, web tabanlı reklamcılık, üç boyutlu baskı (3D), bulut bilişim ve sanal paralar dijital ekonominin içerisinde yer alan kavramlardır. Dijital ekonomi bunların üzerinde yer alan bir kavram olmakla beraber, kimi zaman bu kavramlarla da eş değer tutulabilmekte ya da bu kavramlar dijital ekonomi kavramı yerine kullanılabilir. Oysa belirtildiği üzere dijital ekonomi kavramı bu kavramların çatısını oluşturmaktadır (Özcan, 2016, s. 74).

Dijital ekonomiyle ortaya çıkan e-ticaret, uygulama satışları, bulut bilişim, çevrim içi reklamlar, katılımcı ağa bağlı platformlar ve ödeme hizmetleri gibi uygulamalar sayesinde yeni iş modelleri ortaya çıkmıştır. Bu iş modelleri sayesinde dijital satış ve kiralama, üyelik, reklam, danışmanlık ve finans hizmetleri gibi gelir türleri ortaya çıkmıştır (Öz ve Kara, 2016, s. 32).

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte hükümetler bizzat hizmeti sunan taraf olmaktan çıkıp, daha çok politika yapıcı ve düzenleyici konuma gelmiştir. Geçmişte, hükümetlerin ana rolü sabit hatlı olan telekomünikasyon ağlarını inşa etmek ve işletilmesini sağlamak iken, artık bu görev özel sektöre devredilmektedir. Hükümetlerin görevi ise bu hizmetleri artırıcı ve ulusal rekabet gücünü sağlayabilecek konuma erişebilmek adına politikalar üretmek ve bu konuda çeşitli çalışmalar yapmak olduğu görülmektedir (World Bank, 2016, s. 203).

OECD'nin 2015 yılında yayınlanan raporuna göre Bilgi İletişim Teknolojileri (BİT)'in yayılmasıyla ekonominin içinde yer alan tüm sektörler üretkenliğini, pazara olan erişimini ve bunun yanı sıra pazar payını artırmak ve son olarak operasyonel maliyetlerini azaltmak için bilgi iletişim teknolojilerinden yararlanmışlardır. BİT'in

yaygın bir şekilde çoğu sektör tarafından benimsenmesi hem özel sektör tarafında hem de kamu kesimi tarafında yeni faaliyetlerin doğmasına yol açmıştır. Bu faaliyetler zamanla iş modellerinde de değişim yaşanmasını sağlamıştır. İnternetin ortaya çıkışıyla başlayan tüm bu süreçler zamanla ekonominin dijitalleşmesini sağlamıştır. Dijitalleşen sektörlerle baktığımızda perakendecilik, taşımacılık ve lojistik, finansal hizmetler, üretim ve tarım, eğitim, sağlık, yayın ve medya olduğu görülmektedir. Bu sektörler ekonominin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu sebeple geleneksel ekonominin dijital ekonomiden ayrı görülemeyeceği ve geleneksel ekonominin büyük bir dönüşüm geçirdiği düşünülebilir. Ayrıca dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayrı bir alan gibi görmek, dijital olanla olmayan arasına çizgi çekilmesine sebep olabilecektir. Bu yüzden dijital ekonomi günümüz dünyasının ekonomisidir ve bu anlamda değerlendirilmelidir. Bu ekonominin getirdiği vergisel zorluklarda devletlerin günümüzdeki en büyük sorunlarından birini oluşturmaktadır (OECD, 2015, s. 52).

Dijital ekonomi nüfus artış hızına, her geçen gün gelişen yeni teknolojik araçlara ve zamanla insanların alışkanlıklarında meydana getirdiği değişime bağlı olarak her geçen gün daha da büyümektedir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 31). Dünyada 2022 yılı Ekim ayı itibariyle aktif internet kullanıcı sayısı yaklaşık 5 Milyara ulaşmıştır. Toplam internet kullanıcı sayısı ise dünya nüfusunun %63,5'ini oluşturmaktadır (We Are Social, 2022, s. 8).

İnternet kullanıcı sayısı, her geçen dünya nüfusunda meydana gelen artışla beraber artmakta ve internet kullanıcılarının yaş ortalamasının gittikçe düşmesi de bu sayısının artmasına yol açmaktadır. Bu durum dijital ekonominin bir parçası olan tüketici sayısında hızlı bir yükselişin yaşanmasına neden olabilecektir. Bu yükseliş aynı zamanda işletmelerin sunduğu mal ve hizmete ilişkin talebi artırabilecek ve işletmelerde bu taleplere karşılık vermek adına yeni iş modelleri oluşturmaya devam edecektir. Bir sonraki bölümde bu iş modelleri ele alınacaktır.

2.1.3.1. Dijital İş Modelleri

Dijital ekonomi bir dizi yeni iş modelinin doğmasına sebep olmuştur. Doğan bu yeni iş modellerinin geleneksel iş modelleriyle benzerlikleri olsa da BİT'teki modern gelişmeler daha önce mümkün olandan çok daha büyük ve uzun soluklu birçok

iş türünün doğmasına ve gelişmesine neden olmuştur. Bu yeni iş modelleri kimi zaman birebir örtüşebilirken, kimi zamanda birbirinin tamamlayıcısı konumunda olabilmektedir. Dijital ekonomi de her geçen gün yaşanan inovasyon, yeni iş modellerinin hızla gelişmesini sağlarken, geleneksel iş modellerinin ise demode kalmasına neden olabilmektedir (OECD, 2015, s. 54). Bu yeni iş modelleri günümüzde birçok yeni meslek grubunun ortaya çıkmasına sebep olmakla beraber yeni iş imkanlarının doğmasını da sağlamıştır. Bu sebeple bu iş modellerinin ele alınması ve geliştirilmesi önem arz etmektedir. Bu başlık altında yeni iş modelleri olarak e-ticaret, çevrimiçi reklamcılık, uygulama mağazaları, bulut bilişim, katılımcı ağ platformları ve çevrimiçi ödeme hizmetleri ele alınacaktır.

2.1.3.1.1. Elektronik Ticaret (E-Ticaret)

Elektronik ticaret, elektronik ortamda sipariş alınması yoluyla tasarlanmış, bilgisayar ağları aracılığıyla yapılan mal ve hizmet satış işlemidir. Bir işlemin e-ticaret olup olmadığını belirleyen husus ödeme şekli veya teslimat yöntemi değil, alınan mal veya hizmetin elektronik ortamda sipariş verilerek satın alınmasıdır. Buradan da anlaşılmaktadır ki ödeme ve teslimat işlemlerinin online yürütülmesi zorunlu olmamakla beraber, verilen siparişin online fakat ödemenin geleneksel yöntemlerle yapılması e-ticaret kapsamına girmektedir. Yapılan bu e-ticaret işlemleri hane halkları, bireyler, kamu ve özel kurumlar arasında yapılabilmektedir (OECD, 2011, s. 115).

Ürün ve hizmetlerin dijital dağıtımı olan e-ticaret, işletmeler için çok büyük ve önemli fırsatlar sunmaktadır. Yeni müşteri gruplarının ortaya çıkması, genişleyen pazar hacmi ve değişen müşteri ihtiyaçlarıyla artan talep, işletmeler için büyük satış potansiyelleri yaratmaktadır. Ancak küçük ve orta ölçekli işletmeler henüz bunu gerçekleştirmekte yetersiz kalmaktadır. Yine de artan e-ticaret faaliyetleri daha yüksek bir büyüme potansiyelini ortaya koymaktadır. Bu durum zamanla küçük ve orta ölçekli işletmelere doğru yayılmaya başlanacağı söylenebilir. Daha genç yaştaki girişimciler, dijital kanalları kullanma konusunda daha kararlı olmakla beraber, çevrimiçi iş modelleri kurmakta daha talepkârdır olduğu görülmektedir. E-ticaretin temel özelliklerine bakıldığında hız, esneklik ve şeffaflık ön plana çıkmaktadır. E-ticaret aynı zamanda işletmelere sağladığı birçok fayda bulunmaktadır. Bunlar; daha geniş pazar erişimi, daha fazla kişi tarafından görünürlük, daha düşük depolama maliyetleri,

daha hızlı teslimat süreleri, daha güvenli satın alma süreçleri ve daha yüksek müşteri memnuniyeti sunmasıdır (Schwartz, 2017, s. 1).

E-ticaret kendi içerisinde modellere ayrılmıştır. İşletmeden işletmeye yapılan B2B modeli, işletmeden tüketiciye yapılan B2C modeli ve tüketiciden tüketiciye yapılan C2C modeli olarak üç başlıkta sınıflandırılabilir (Budak, 2018, s. 32).

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı bünyesinde bulunan E-ticaret Bilgi Platformu (ETBİS)'in 2022 yılı Kasım ayı itibariyle yayınlamış olduğu haber bültenine göre, 2022 yılı ilk 6 ayında gerçekleşen e-ticaret hacmi 348 Milyar TL'dir. Bir önceki yıla kıyaslandığında %116'lık bir artış gerçekleşmiştir. Sipariş adetlerinde de %38'lik bir artış gerçekleşirken, toplam sipariş miktarı 2 Milyar 294 Milyon adede ulaşmıştır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2022, s. 1).

E-ticaret yukarıda bahsedilen modellerden anlaşılacağı üzere, sadece işletmeler tarafından değil tüketiciler tarafından da zamanla benimsenen ve kullanılan bir iş modeli olmuştur. Artık bireyler e-ticaret siteleri aracılığıyla yapacağı alışverişlerini güvenli ve ekonomik olarak yapabilmektedir. Bu durumda e-ticaret hacminin her geçen gün büyümesini sağlamaktadır.

2.1.3.1.2. Çevrimiçi Reklamcılık

Reklamın temel amacı, tüketicilere bir ürün veya sunulacak bir hizmet hakkında bilgi vermek, verilecek mal veya hizmetin markasına ilişkin tüketicide olumlu bir izlenim oluşturmaktır. Bu olumlu izlenim sayesinde sunulan mal ve hizmete ilişkin talep artacak ve işletmelerin temel amaçlarından biri olan kar elde etme amacı gerçekleşecek ve aynı zamanda cirolarında artışlar meydana gelecektir. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan önemli gelişmeler sebebiyle tüketicilerin alışkanlıklarında değişimler yaşanmış ve bu nedenle pazarlama ve reklam biçimlerinde de değişikliğe gidilmiştir. Artık günümüzde tüketiciler alışverişlerini e-ticaret siteleri aracılığıyla yapmakta ve bu sitelerde yer alan kampanyaları ve reklamları takip etmektedir. Aynı zamanda tüketiciler, bir başka tüketiciyle iletişim kurabilmekte ve satın alma sürecinde etkili olabilmektedir. İnternet ortamında verilen ilk reklam 1994 yılında Hotwired sitesinde banner reklam şeklinde verilmiştir. Bu reklamın ardından yeni bir reklam yöntemi olarak çevrimiçi reklamcılık başlamıştır. İnternet

reklamcılığı geleneksel reklamcılığa kıyasla, daha kısa sürede daha fazla insana ulaşabilmesi sebebiyle farklılıklar içermektedir. Geleneksel reklamlar, internet reklamlarına göre daha fazla maliyetli olmakla beraber etkisi daha azdır. Örneğin geleneksel bir reklam çeşidi olan billboard reklamlar, maliyet açısından daha yüksek olmakla beraber sadece belli bir lokasyondaki kitleyi etkilemektedir. Bu açıdan işletmelerin çevrimiçi reklamcılığı tercih etmesi daha muhtemeldir (İTO, 2005, s. 4-7).

Online reklamlar web tarama oturumunu kesintiye uğratmadan ve bütünleyen bir şekilde kullanıcılara iletilmektedir. Günümüzde çoğu kullanıcının kullandığı Google benzeri arama motorlarında reklama tıkladığı anda ödeme yapma yöntemi gibi özel bir reklam modeli kullanılmaktadır. Yani burada reklam veren biri reklamın tıklanması durumunda reklam için ücret ödemektedir. Bunun dışında display reklam olarak adlandırılan diğer bir reklam çeşidinde reklamlar web sayfasının üstünde, altında ve ortasında yer alan sabit veya hareketli reklamlar şeklinde görülmektedir. Bunların dışında elektronik posta ve video kanalları aracılığıyla sunulan video veya oyun için reklamlar da bulunmaktadır. İnternet reklamcılığında kullanılan en yeni yöntem ise online davranışsal reklamcılıktır. Bu reklamcılık türünde web sitelerinde görülen reklamlar kişilerin ilgi alanlarına göre gösterilebilmektedir. Bireylerin önceki aktivitelerinden elden edilen bilgilerden yola çıkılarak kişiler gruplanmaktadır ve bu gruplandırmanın ardından ortak web sitelerini ziyaret eden kullanıcılara ilgi alanlarına yönelik reklamlar sunulmaktadır (Your Online Choices, 2014, s. 1-2).

Çevrimiçi reklamcılık, günümüz dijital dünyasının en önemli pazarlama araçlarından birisi haline gelmiştir. İnternet kullanıcısı olan kişilerin, davranışlarının gözlemlenebildiği ve depolanabildiği bu dönemde kişilere yönelik reklamların verilebilmesi ve bu sayede tüketim alışkanlıklarının etkilenebilmesi, işletmeler için önemli bir potansiyel müşteri kaynağı oluşturmaktadır. Bireylerin dijital ortamda yapmış olduğu gezintiler ve alışveriş biçimleri aynı zamanda büyük bir veri kaynağının oluşmasını sağlamaktadır. Bütün bu sebeplerden ötürü çevrimiçi reklamcılık günümüzde işletmelerin tercih ettiği önemli bir dijital iş modelidir.

2.1.3.1.3. Uygulama Mağazaları

Dijital araçlar aracılığıyla internete erişimin artması, online hizmetlerin kullanımında artışa ve işletim sisteminin bir bileşeni olarak değerlendirilen uygulama mağazalarının gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Bu uygulama mağazaları elektronik cihaz sahibi kullanıcıları tarafından kullanılabilir. Bu mağazaların kimi bütün kullanıcıların erişimine açıkken, kimi mağazalar ise sadece belirli kullanıcıların hizmetine açıktır. Akıllı mobil cihazlar içerisinde yer alan bu uygulama mağazalarında yer alan uygulamalar, kullanılan aygıtın üreticisi tarafından geliştirilebileceği gibi başka yazılım şirketleri tarafından da geliştirilebilmektedir. Uygulama mağazaları içerisinde indirilen uygulamalar bir bedel karşılığı indirilebileceği gibi, bedelsiz olarak da indirilebilmektedir. Bedelsiz olarak kullanma hakkı sunulan uygulamalar da genellikle reklamlar verilmektedir. Bir diğer yöntem olarak uygulamaların temel seviyeleri bedelsiz sunulurken, daha ileri versiyonları için kullanıcılardan belli bir ücret talep edilmektedir. Bu çeşitli yollar sayesinde uygulama mağazaları içerisinde yer alan uygulamaların geliştiricileri, çeşitli kazançlar elde edebilmektedirler (Budak, 2018, s. 36-37).

Uygulama mağazaları ya da diğer bir deyişle uygulama pazarları, mobil ve masaüstü uygulamalar için dijital dağıtım platformudur. Bu platformlar içerisinde çok sayıda uygulama sunulmaktadır. 2021 yılında dünya çapında yaklaşık 230 milyar uygulama indirilmiştir. Geliştirilen bu uygulamalar genellikle bir cihazda çalışmakta ve belirli bir işletim sistemi için hazırlanmaktadır. Android ve iOS işletim sistemlerinin çok sık kullanıldığı günümüzde uygulama dağıtımını konusunda en büyük küresel platformlar Google Play ve App Store'dur. Uygulama mağazaları içerisinde yer alan uygulamaların çoğu ücretsiz olsa da oyun satışlarından ve uygulama içi ödemelerden her yıl milyarlarca Amerika Birleşik Devletleri (ABD) doları cinsinden çift haneli gelirler elde edilmektedir. Bu iki uygulama mağazasının yanı sıra çeşitli üçüncü taraf uygulama mağazaları da geliştirilmiş ve bu geliştirilen uygulama mağazalarından da binlerce uygulama indirilmiştir. 2021 yılında mobil uygulamalara yönelik küresel tüketici harcamaları 170 Milyar USD'yi bulmuştur (Ceci, 2022).

Uygulama mağazalarında yer alan uygulamaların her geçen gün artması ve bununla beraber dijital araç kullanıcı sayısının yükselmesi daha fazla uygulamanın indirilmesine neden olmaktadır. Daha fazla uygulamanın indirilmesi burada daha

büyük hasılatların elde edilmesini sağlayabilecektir. Bu sebeple çağımızda birçok yazılım şirketi bu mağazalar için uygulamalar ve oyunlar üretmekte ve bu sayede ciddi gelirler elde etmektedir.

2.1.3.1.4. Bulut Bilişim

Bulut bilişim, paylaşılan fiziksel ve sanal ağları, sunucuları ve uygulama kaynaklarını kullanarak bilginin işlenmesini, depolanmasını, yazılımını ve veri yönetimini içerebilen standartlaştırılmış ve yapılandırılabilir çevrimiçi bilgisayar hizmetlerinin sağlanmasını ifade etmektedir. Burada hizmet sağlayıcısının çevrimiçi olanağı sağlaması, kullanıcıların uygun bir internet bağlantısına sahip olmasıyla beraber genellikle buldukları yerden herhangi bir cihazı kullanarak istedikleri verilerine erişebilmesini ifade etmektedir. Bulut bilişim sayesinde kullanıcıların izin verdiği kaynaklar tek bir bilgisayarda saklanmamaktadır. Erişim izni verilmesi halinde herkes tarafından kullanılacak bir ağa bağlı bilgisayarda erişim sağlanabilmektedir. Bu sayede kullanıcılar, bir elektronik cihazının arızalanması ya da kullandığı cihazın içerisindeki yazılımın kaybolması durumunda veri kaybı yaşamamaktadır (OECD, 2015, s. 60).

Uygulama, sunucu ve istemci gibi bilgi teknolojilerin sanallaşmasının yaygınlaşması bulut bilişimin temelini oluşturmuştur. İşletme içerisinde yer alan çeşitli kullanıcılar, bulut altyapısına kaydolarak giriş sağlamak ve geriyi kalan her şey bulut bilişim altyapısı tarafından yerine getirilmektedir. Bireyler ve işletmeler bu hizmetten yararlanmak için herhangi bir yazılım alması gerekmemektedir. Yine bakım, onarım ve lisanslama gibi sorunlarla kullanıcılar uğraşmamakta onun yerine bu hizmetin sağlayıcıları gerekli işlemleri yerine getirmektedir. Bulut bilişimde bütün yazılım ve veriler sunucularda depolanmaktadır. Google'ın yapmış olduğu araştırmaya göre bulut bilişim sayesinde işletme giderlerinde azalış meydana geleceği buna karşılık olarak da gelirlerinde de bir artış görüleceği öngörülmüştür. Buna ek olarak bu bilişim sistemi sayesinde verimlilik artışlarının yaşanacağına da ortaya konmuştur (Yüksel, 2012, s. 4-5).

E-ticaret sitelerine üye olan kullanıcıların bilgileri, sosyal platform kullanıcılarının eylemleri gibi çeşitli bilgilerin saklanması önem arz etmektedir. Böyle önemli ve yüksek miktardaki veri kayıpları istenilecek bir durum değildir. Aynı

zamanda bu verilerin büyüklüğü çeşitli cihazlar arasında taşınmasının zaman maliyeti yüksektir. Bu sebeple bulut bilişim sayesinde ağlar aracılığıyla bu veriler daha az maliyetle aktarımı sağlanmakta ve veriler bu sayede güvence altında tutulabilmektedir. İşletmelerin çalışanları da zaman ve mekân fark etmeksizin işleriyle ilgili verilerine erişebilmekte ve işlerini yapabilmektedir. Bu durum çalışma verimliliğinin artmasına da neden olabileceği düşünülebilir.

2.1.3.1.5. Katılımcı Ağa Bağlı Platformlar

Katılımcı bir ağa bağlı platform, kullanıcıların iş birliği içinde olmasını ve kullanıcılar tarafından oluşturulan içeriklerin geliştirilmesini, genişletilmesini, derecelendirilmesini, yorum yapılması ve dağıtılması konusunda katkıda bulunulmasını sağlayan bir araçtır. Sosyal ağ uygulamaları, en iyi bilinen katılımcı ağa bağlı platformdur (OECD, 2015, s. 62).

Kullanıcı tarafından oluşturulan içerik (UGC), internet kullanıcıları tarafından yazılı, işitsel ve görsel şekilde oluşturulan medya biçimlerini içermektedir. UGC'nin ortaya çıkışı, medya kuruluşlarının çevrimiçi içerik oluşturmasından çıkıp, medya dışı kişilerin yani sıradan insanların kendi içeriklerini oluşturmasını sağlamıştır. Bu sayede kişiler kendi içeriklerini önemli yerlerde yayınlamaları için olanaklar oluşmuş ve bu sayede çeşitli sosyal ağ platformları kullanılarak işletmelerin ürünleri tanıtılır hale gelmiştir. UGC, sosyal etkileri olan bir olgudur. Kullanıcıların bilgi ve eğlenceyi üretme, dağıtma ve erişme biçiminde yaşanan değişiklikler zaman içerisinde çeşitli durumlara yol açmaktadır. Bunlar artan kullanıcı özerkliği, artan çeşitlilik ve zamanla artacak olan yaratıcılıktır. UGC ayrıca kullanıcılara gelişmiş BİT becerileri de sağlayabilmektedir. UGC zaman içerisinde önemli ekonomik faaliyetlerin doğmasına da neden olmuştur. Reklam tabanlı modeller, gönüllü katkılar ve izleyicilerden öge başına veya abonelik özelinde ücret alma UGC kapsamında ortaya çıkmış iş modelleridir (OECD, 2008, s. 4-5). Yine bu kapsamda kullanıcı verilerinin pazar araştırmasına konu olması veya firmaların müşteri alışkanlıklarına yönelik ürün ve reklam üretmesi için verilerin satılması şeklinde para kazanılması UGC kapsamında değerlendirilmektedir (OECD, 2015, s. 62).

2.1.3.1.6. Çevrimiçi Ödeme Hizmetleri

Çevrimiçi gerçekleştirilen işlemlere geleneksel yollardan ödeme yapmak için bir satıcıya banka hesabı ya da kredi kartı gibi çeşitli finansal bilgileri vermeyi gerektirir. Bu durum özellikle tüketiciden tüketiciye (C2C) gerçekleştirilen e-ticaret işlemleri kapsamında bilinmeyen bir satıcıya karşı mevcut olmayan yüksek derecede güven gerektirmektedir. Çünkü işlemin tarafları olan tüketiciler bu e-ticaret sitesi aracılığıyla birbirlerini bulmuş fakat hiçbir şekilde gerçeklikleri konusunda fikirleri bulunmamaktadır. Çevrimiçi ödeme hizmeti sağlayıcıları sayesinde işlemin tarafları olan kişiler finansal bilgilerini birbirleriyle paylaşmalarına gerek kalmadan çevrimiçi ödeme işlemlerini güvenli bir şekilde gerçekleştirebilmekte ve bu sayede herhangi bir endişe duymasına gerek kalmamaktadır. Ödeme hizmeti sağlayıcısı, çevrimiçi alıcılar ve satıcılar arasından bir aracı rolü görmektedir. Sağlayıcılar çeşitli servis modellerini kullanarak kredi kartı, otomatik veya gerçek zamanlı banka havaleleri gibi banka tabanlı çeşitli ödeme yöntemleriyle alıcılardan ödemeleri kabul etmekte ve daha sonra bu ödemeleri işleyerek satıcıların hesabına geçirmektedir. Bu ödeme hizmeti sayesinde alıcılar ve satıcılar sahtekarlığa karşı korunmakta, geleneksel ödeme yöntemlerine kıyasla daha hızlı ödeme yapabilmekte ve çeşitli para birimleri cinsinden ödeme imkanlarına sahip olabilme gibi çeşitli avantajlar elde edebilmektedir. Ödeme hizmeti sağlayıcıları sunmuş oldukları bu hizmet neticesinde her bir işlem başına sabit bir ücret talep edebileceği gibi yapılan işlemin değeri üzerinden belirli bir yüzde oranı talep edebilmektedir. Bazı durumlarda ise ek hizmetler için aylık ya da kurulum ücretleri alınabilmektedir (OECD, 2015, s. 57).

Çevrimiçi ödeme hizmetleri sayesinde bu hizmeti sunan sağlayıcılar büyüyen e-ticaret hacminden oldukça faydalanmakta ve yüksek düzeyde gelirler elde ederek bu yeni iş modelini geliştirmektedir.

2.1.3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Dijitalleşme, teknolojiye hızlı gelişimin kaçınılmaz bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dijitalleşme sayesinde işletmelerin ve bireylerin yaşamlarına sağlanan faydalar göz önüne alındığında vazgeçmesi kolay olmayan bir olgudur. Fakat vazgeçilmesi kolay olmayan bu olguya geçiş sürecinde devletler ve işletmeler çeşitli hukuki ve teknik konularda bir altyapı oluşturması gerekmektedir. Bu altyapının

oluşmasıyla birlikte dijitalleşme sonucunda ortaya çıkabilecek sorunlar büyük oranda azalacaktır (Giray, 2020, s. 3). Bu teknik altyapının oluşmaması durumunda çeşitli alanlarda ortaya çıkabilecek sorunlardan biri ise dijitalleşen ekonominin vergilendirilememesidir.

Dijitalleşme sonucunda ortaya çıkan e-ticaret ve benzeri iş modellerinde mevcut vergi kurallarının günümüz işlemleri göz önünde bulundurularak tasarlanmamasından dolayı, hükümetler elde edilen hasılatının vergilendirilmesinde çeşitli sorunlar ile baş başa kalmıştır. Günümüzde yer alan vergi kurallarının çoğu, sanayi çağında tasarlanmış ve o dönemin şartlarına göre uygulanmıştır. Bu durum günümüzde bulut bilişimin, dijital ürünlerin ve internet tabanlı işlemlerin vergileme kuralları dışında kalmasına sebep olmakta ve vergi sistemlerini devre dışı bırakmaktadır (Nellen, 2012, s. 1).

Bir diğer bakış açısıyla, dijitalleşme günlük hayatın zenginleşmesini ve toplumun refahının artmasına sağlarken, aynı zamanda birçok yasal ve düzenleyici uygulamayı etkisiz hale getirmiştir. Bu sebeple dijital hizmet sunumundan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda problemler doğmuştur. Bu problemlerin en başında dijital şirketlerin, iş yaptıkları ülke sınırları içerisinde fiziksel olarak bulunmaması gelmektedir. Bu durumdan ötürü hükümetler, kendi sınırları içerisinde mal ve hizmet ticaretinde bulunan teknoloji devi şirketleri vergilendirememesi sorunuyla karşı karşıya kalmıştır (Forsgren, Song ve Horvath, 2020, s. 2).

Uluslararası vergi hukukuna göre, elde edilen gelirin bulunulan ülke sınırları içerisinde yer alan bir işyerinin veya o sınırlar içerisinde yerleşik olan kişilerin elde etmesi vergilendirmede kabul gören bir kuraldır. Dijitalleşmeyle birlikte, gelirin elde edilmesi için gerekli görülen fiziki varlık durumu ortadan kalkmış, bu sayede daimî işyeri kavramı vergi hukuku açısından tartışmalı bir hale gelmiştir. Bu durumun yanı sıra dijital ortamda sunulan ürünler, gayri maddi olarak nitelendirilen fikri mülkiyet haklarından oluşmaktadır. Bu durumda çevrimiçi ortamda sunulan çeşitli hizmetlerden ve sanal ürünlerin satışından elde edilecek olan gelirin karakterize edilmesi açısından hangi sınıflandırmaya tabi olacağı belirsiz kalmaktadır (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 72-73).

E-ticaret kapsamında yapılan mal ve hizmet teslimleri iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan biri fiziksel diğeri ise dijital şekilde teslim edilen mal

ve hizmetlerdir. Fiziksel olarak teslim edilen mal ve hizmetlerin tesliminde çok sorun yaşanmamaktadır. Çünkü fiziksel ürünler, sanal ortamlardan sipariş edilse dahi teslimi tüketicilere fiziksel olarak sağlanmaktadır. Bu fiziki teslim çeşitli yollardan takip edilebilmekte ve vergilendirilebilmektedir. Fakat bunun aksine dijital şekilde teslimi yapılan mal ve hizmetlerde durum farklılaşmaktadır. Bu tür mal ve hizmetler de hem sipariş hem de teslimat sanal ortamlarda sağlandığı için mal ve hizmetlere ilişkin satışın takibi zorlaşmaktadır. Bu sebeple dijital şekilde teslimi yapılan mal ve hizmetler, genellikle vergileme dışında kalmakta ve devletleri vergisel kayıplara uğratabilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012, s. 64).

Sonuç olarak dijital ekonomi sayesinde elde edilen kazançların izlenebilmesi için kayıt altına alınması mecburidir. Bu sebeple vergi sistemi günün şartlarına göre belirli aralıklarla güncellenmesi gerekmektedir. Bu güncellenmelerin yapılmadığı durumda ulusal ölçekte devletlerin zarara uğrama ihtimalleri artacak ve ekonominin işleyişinde bozulmaların meydana gelmesine sebep olan haksız rekabet koşulları her geçen gün daha fazla etkisini gösterilebilecektir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 75-76).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında ortaya çıkan sorunlar OECD tarafından üç başlık altında ele alınmıştır. Bu başlıklar bağlantı noktası, veri ve karakterizasyondur.

2.1.3.2.1. Bağlantı Noktası

Bağlantı noktası kavramı iki veya daha fazla varlık arasındaki bağlantıyı ifade etmektedir. Vergi hukuku açısından bakıldığında vergi idaresiyle işletmeler arasında bir bağlantı noktasının olması gerektiği ortaya konmaktadır. Bir başka tanımla vergi açısından bağlantı noktası ise bir devletin sahip olduğu sınırlar dahilinde işletmeleri vergilendirme hakkına sahip olmasını ifade etmektedir. Bu bağlantı noktası kavramı, çevrimiçi hizmet veren şirketlerin çoğalmasıyla beraber karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Bir işletmenin fiziksel olarak o ülke sınırları içerisinde bir işletmeye sahip olması veya işçi istihdam etmesi bağlantı noktası olarak görülebilmektedir. Fakat çevrimiçi hizmetlerde yaşanan artış ile işletmeler fiziki bir işyerine gerek duymaksızın hizmetlerini sunmaya başlamış ve bu durum zamanla bağlantı noktasının belirsizliğini meydana getirmiş ve işletmelerin vergi ödememe sorununu doğurmuştur (Murray, 2020).

Dijital anlamda yaşanan teknolojik gelişmeler, işletmelerin kar elde etme amaçlarında bir değişikliğe sebep olmasa dahi yeni iş modellerinin doğmasını sebep olmuştur. İşletmelerin gelir elde edebilmesi için günümüzde hala bir değer yaratması ve yarattığı bu değeri müşterilerine sunması gerekmektedir. Bu değeri müşterilere sunabilmesi için pazar araştırması yapmalı ve buna uygun pazarlama ve reklam stratejisi oluşturmalıdır. Sunmuş olduğu mal ve hizmetlerin satışından sonra ise müşteri desteği sağlanması gerekmektedir. Dijital teknolojinin gelişimiyle sunulacak olan bu mal ve hizmetlerin uzaktan yürütme imkanını artırılarak, bilgilerin işlenmesi, depolanması ve analiz edilmesi sürecini hızlandırılmış ve bu sayede potansiyel müşteri sayısını da artırmıştır. Önceden o bölgede bulunan yerel personel tarafından gerçekleştirilen işlemler artık otomatik ekipmanlar sayesinde sınır ötesinden gerçekleştirilebilmektedir. Bu sayede yerel personele ihtiyaç duyulmamakta ya da yerel personelin gerçekleştireceği işlemlerin niteliği değişime uğramaktadır. Bu durum işletmelerin ticari faaliyetlerini nerede gerçekleştireceğini seçme şansını ve yeni bir konuma taşıma esnekliğini tanımaktadır. Bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeler, karar verme yetenekleri de dahil olmak üzere belirli işlevlerin yazılımlar ve algoritmalar aracılığıyla gerçekleştirilebilme imkanını da vermektedir. Günümüzde müşteriyle işletme arasında yapılması gereken sözleşmeler artık herhangi fiziki bir mekâna ve personele ihtiyaç duyulmadan internet ortamında yapılabilmesi bu duruma örnek gösterilebilecektir. Günümüzde sabit bir işyeri veya bağlantı kurulabilecek bir acente olmadan başka bir ülkenin ekonomik yaşamına dahil olabilmek mümkün olduğundan sabit işyeri tanımının dayandığı temel ilkelerle olan tutarlılık konusunda endişeler doğmuştur. Dijital ekonomi, geçmişe nazaran fiziksel varlığa daha az gerek duyulan pazara erişimi sağlamıştır. Bununla birlikte verilerin benzeri görülmemiş miktarlarda toplanmasını ve analiz edilmesini sağlamış ve yine bu sayede pazardaki müşteri ve kullanıcı katılımının etkisini ve ağ etkilerinin derecesini oldukça artırmıştır. Vergi anlaşmalarında sabit bir işyerinin yokluğu halinde elde edilen işletme karlarının vergilendirilmesine izin verilmediği doğru olmakla birlikte, bağlantı noktası konusu vergi anlaşmaları kapsamında sabit işyeri sorunlarının ötesine geçebileceği öngörülebilir. Sonuç olarak OECD'ye göre, bağlantı noktası konusu yerleşik olmayan işletmelerin vergilendirilmesine ilişkin yerel kurullarla ilgili bir sorundur (OECD, 2015, s. 100-102)

Başka bir bakış açısıyla bakıldığında mevcut uluslararası vergileme kuralları, kaynak ülkede yerleşik olmayan işletmelerin elde etmiş olduğu karlarını, önemli bir fiziksel varlık veya bağımlı bir temsilciliği olduğu durumlarda devamlılığı olan bir kuruluş oluşturulması halinde vergilendirmeye izin vermektedir. Ancak dijitalleşen dünyada işletmeler fiziki bir varlığa ihtiyaç duymadan bir web sitesi aracılığıyla işlemlerini yapabilmektedir. Kullanılan web sitesi sunucularının yerel olarak ayarlanması gerekliliği de bulunmamaktadır. Bu duruma çevrimiçi reklamcılık ve sosyal ağ platformları örnek verilebilmektedir. Her geçen gün ilerleyen teknoloji sayesinde hizmetler online olarak dijital araçlar ile sunulabilmekte ve dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin, pazar ülkesinden kalıcı bir kuruluş oluşturmasına gereksinim duymaması daha da artırmaktadır (Terada, Gonzales and Wang, 2019, s. 2).

İşletmelerin sabit bir işyeri gereksinimi duymadan faaliyetlerini sürdürebilmesi sonucunda “sanal işyeri” kavramı gündeme gelmiştir. Bu kavram ile yapılan ticari faaliyete bir anlam yüklemek ve bu sayede işyeri kavramının sınırlarının genişletilmesi amaçlandığı düşünülebilir. Vergisel anlamda bağlantı noktası oluşturularak, işletmeleri vergilendirebilmenin yolları aranmış ve önü açılmak istenmiştir. Bu sayede sanal işyeri kavramına çeşitli anlamlar atfedilmekte ve böylelikle vergilendirme amacı güdülmektedir (Pinto, 2006, s. 30).

2.1.3.2.2. Veri

Dijital teknolojilerin gelişimiyle birlikte verilerin toplanması, depolanması ve kullanılması kolaylaşmıştır. Ayrıca eskiye nazaran veriler uzak mesafelerden de rahatlıklar toplanabilir ve depolanabilir hale gelmiştir. Toplanacak olan veriler doğrudan kullanıcılardan, tüketicilerden ve üçüncü taraflardan elde edilebilmektedir. Bu veriler kullanıcılarla yapılan bir dizi işlem yoluyla elde edilebileceği gibi kullanıcılardan açık bir şekilde de elde edilebilir. Toplanan veriler, dijital ekonominin değer yaratma süreci açısından birincil girdi konumunda görülmektedir. Bu verilerden yararlanarak işletmeler, tekliflerini uyarlayabilmekte, ürün ve hizmetlerini geliştirebilmekte ve sunulan hizmetin performansını ölçerek durumlarını tespit edebilmektedir. Verilerin her geçen gün artan rolü ve değeri, mevcut bağlantı kurallarının uygun olmaya devam edip etmediğini sorununu gündeme getirmiştir. Bu

verilerin satışından elde edilecek karın verilerin toplandığı devlet sınırlarında vergilendirilebilir olup olmadığı, satışı yapılan verilerin vergi amacına uygun olarak karakterize edilip edilmediği gibi çeşitli sorunlara sebep olmuştur. Veri toplama sorunu yeni olmamakla birlikte, artan bilgi işlem gücü sayesinde katlanarak artmış ve bu sebeple ortaya çıkardığı sorunlar daha önemli hale gelmiştir. Sonuç olarak verilerin her geçen gün artan rolünün önemini ele almak ve geleneksel iş modelleri üzerinden etkisini değerlendirmek uygun olacaktır (OECD, 2015, s. 102-103).

İşletmeler veri toplamak, toplanan veriyi analiz etmek ve bunun sonucunda kazanç elde etmek için çeşitli yollar geliştirdiği açık olsa da verileri toplamak ve analiz etmek için kullandığı süreçlere değer atamak, işlevleri ortaya koymak ve bu varlıkların getirdiği risk analizlerini yapma konusunda zorluklar doğabilecektir. Veriler ilgili veya ilgisiz birçok işletmeden alınabileceği gibi bu verilerin bir varlık olarak ele alınması ve bu sayede verilerin satışının yapılması, toplanması ve analizi gibi hangi hizmetin verileceği ve verilen hizmet nezdinde yapılan işlemin statüsünün ne olacağını belirlemek zorlaşmaktadır. Verilere bir değer verme sorununun temelinde kişisel verilerin korunması gibi mevcut yasaların getirdiği kurullarla birlikte, verilerin satışı gibi dijital hizmetlerin anonim olarak yapılması veya verilerin yerel önbelleklerde depolanması yatmaktadır. Birçok ülke, tüketicilerinin paylaşmış olduğu kişisel verilerinin korunmasını sağlamak için koruma ve gizlilik gibi konuları içeren mevzuatlarını oluşturmuş ve yürürlüğe koymuştur. Bu yasalara göre kişisel veriler bir şirkete veya kamu malına ait bir varlık olmaktan öte bireylerin mülkiyeti olarak değerlendirilmektedir (Corrado vd., 2012, s. 1-22).

Çok taraflı iş modelleri dijital ekonomi içerisinde çeşitli zorluklar meydana getirebilmektedir. İki taraflı iş modellerinde bir şirketin müşteri grubunu çekebilme yeteneği genellikle şirketin ikinci bir potansiyel müşteri ve kullanıcı gurubunu çekebilmesine bağlı olmaktadır. Örneğin bir şirket bir kullanıcı tabanı oluşturmak ve bu kullanıcıların verilerini toplamak için sunacağı hizmeti çok daha düşük fiyattan sunabilir ya da tamamen ücretsiz hizmet verebilmektedir. İşletme bu sayede elde etmiş olduğu bu verileri, ikinci bir müşteri grubuna hizmet satarken kullanabilmekte ve bu sayede gelir elde edebilmektedir. Bir başka örnek olarak, bir grup kullanıcıdan ve müşteriden toplanan internet reklamcılığı verileri, ikinci bir müşteri grubuna sunulacak olan reklamların uyarlanmasında yararlanılmakta ve böylelikle çeşitli

fırsatlar elde edilebilmektedir. Bu iki müşteri grubunun farklı ülkeler de bulunması bağlantı sorununu gündeme getirmekte ve bu sebeple kar tahsisinin belirlenmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Veri alışverişine dayalı işlemlerin ne ölçüde serbest mal ya da takas işlemi olarak kabul göreceği, vergi ve muhasebe açısından ele alınması gerekmekte ve bu sayede elde edilen gelirin karakterizasyonu hakkında bir fikir ortaya konabileceği öngörülmektedir. Günümüzde kullanıcıların/müşterilerin artan önemi, ekonomik faaliyetlerin nerede yürütüleceği ve vergilendirme açısından değer yaratıldığı yerin nasıl belirleneceği gibi temel sorular gündeme gelmektedir (OECD, 2015, s. 103-104).

Sonuç olarak, buradaki en büyük zorluk toplanan veriler üzerinden işletmelerin nasıl kazanç elde ettiği ve bunu yapmak için hangi işlevlerin bu durumun içine dahil olduğunu anlamakta yatmaktadır. Bu veri hizmetinin vergilendirilebilmesi için bir bağlantı noktası tespit edilse dahi verilerin toplandığı, işlendiği ve kullanıldığı ülkede karları tahsis etmek bir transfer fiyatlandırması sorununu meydana getirebilecektir (Olbert ve Spengel, 2017, s. 9).

2.1.3.2.3. Karakterizasyon

Vergi kanunlarında genel anlamda vergileme oranını ve araçlarını belirlemek için gelirlerin karakterizasyonuna yer verilir ve vergileme buna göre yapılmaktadır. Dijitalleşmeyle beraber bazı gelir türlerini birbirinden ayırt etme konusunda zorluklar yaşanmaktadır. Örneğin, telif hakları, hizmet ücretleri ve ticari karları birbirinden keskin çizgilerle ayırmak zorlaşmaktadır. Bu hizmetlere örnek olarak, bulut bilişim hizmetleri, bulut alanını kiralama hizmeti ve buna benzer diğer teknik hizmetler verilebilecektir (Terada, Gonzales and Wang, 2019, s. 2-3).

Günümüzde insanların ihtiyaç duyduğu ürün ve hizmetler, gelişmiş dijital teknolojiler aracılığıyla müşterilere sunulmaktadır. Bu durum mevcut olan gelir türlerinin arkasında yatan mantığının anlaşılması ve benzer işlem türlerinin tutarlı bir şekilde ele alınması gibi çeşitli sorunları gündeme getirmiştir. Çünkü yeni iş modelleri yerel düzeyde vergi yasaları ve uluslararası düzeyde vergi anlaşmalarında nasıl karakterize edileceği problemi doğmuştur. Örneğin bulut bilişim, yazılım ve platform hizmetleri sonucunda elde edilen gelirin karakterizasyonunun tespitinde yaşanan zorluk bunlardan bazılarıdır. Gelecek yıllarda 3D baskının geliştirilmesi ve bireyler

tarafından kullanımında yaşanacak artış, bu hizmetlerden elde edilecek olan gelirin karakterizasyonun belirlenememesi gibi sorunları da gündeme getirebilecektir. Sunulan bu mal ve hizmetlerin, hangi koşullar altında gerçekleştiğinde ticari kar yerine telif hakkı olarak değerlendirilebileceği ya da teknik hizmet kapsamında alınan hizmet ücreti olarak görüleceği tartışmalara neden olacaktır. Çünkü 3D baskı hizmetlerinde kimi zaman doğrudan üretim sonucunda müşterilere teslimat yapılacağı gibi kimi durumlarda da müşterilere tasarım lisansları olarak teslimat yapılabilecektir. Bu durum da bahsettiğimiz sorunların doğmasına sebep olabilecektir. Uluslararası çoğu vergi anlaşmasına göre, ticari karlar sabit bir işyerinin varlığı halinde vergilendirilebilmektedir. Telif ücretleri gibi diğer gelir türlerinde ise bir anlaşmaya dayanarak ve çeşitli şartlara bağlı olarak stopaj usulüyle vergilendirme yapılmaktadır. Bu sebeple yeni iş modelleriyle elde edilen gelirin ticari kar veya başka bir gelir türü olarak karakterize edilip edilemeyeceği gibi farklı sorunlar doğabilecektir. Bu nedenle günümüzdeki kuralların yeni iş modellerine uygulanması konusunda netliğe ihtiyaç bulunmaktadır. Yeni iş modelleri kapsamında elde edilen gelirlerin karakterizasyonlarına ilişkin sorunlar değerlendirirken, konulacak olan kuralların dijital ekonomiye uygun sonuçlar üretip üretmeyeceğini ve bu ölçüde benzer işlemlerin doğuracağı sorunlara da çözümler getirip getirmediği konusu incelenmesi gerekebilecektir. Ayrıca bu kapsamda değerlendirilebilecek hizmetlerin karakterizasyonu, vergi anlaşmaları çerçevesinde açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir (OECD, 2015, s. 104-106).

2.1.3.3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Uygulamalar

Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında ortaya çıkan sorunların çözümü kavuşması için OECD başta olmak üzere, AB gibi uluslararası kuruluşların bu konu hakkında çalışmaları bulunmakta ve önem arz etmektedir (Artar, 2019, s. 246). Bu bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda AB, OECD ve Türkiye'nin yapmış olduğu girişimlere ve çalışmalara yer verilecektir.

2.1.3.3.1. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan alışmalar

Avrupa Birliği dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda çalışmalarda bulunan yapılanmalardan biridir. AB içerisinde dijital ekonomiyi kapsayan ilk alışma 29 Eylül 2017 yılında Estonya’da gerçekleştirilen Tallinn Dijital Zirvesi’nde yapılmıştır (Demirhan, 2020, s. 79). Bu zirvenin amacı Avrupalı liderlerin bir araya gelerek, AB’nin ilerleyen yıllarda teknolojik gelişmelerin önünde yer almasını sağlayacak olan dijital inovasyon planlarının oluşturulmasıdır. Bu zirvenin tamamen gelecekle ilgili olduğu ve temel olarak güvenlik, dijital endüstri ve ekonomi, dijital toplum ve e-devlet konularının ele alınması hedeflenmiştir (European Commission, 2017a). Bu zirveyle birlikte daha güçlü ve kararlı bir dijital Avrupa ihtiyacı olduğu mesajı verilmiştir. Avrupa Konseyi Avrupa’nın dijitalleşmesi konusunda yapılması gereken ne var ise yapmaya hazır olduğunu da vurgulamıştır. Ayrıca şirketlerin tamamının adil bir şekilde vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiş ve OECD çerçevesinde devam eden çalışmalar konusunda küresel ölçekte ortak bir oyun alanı sağlanmasının önemli olduğuna da dikkat çekilmiştir (European Council, 2017, s. 5).

Komisyon 21 Mart 2018 yılında dijital ekonominin vergilendirilmesi açısından iki öneride bulunmuştur. Birincisi, şirketlerin vergileme kanallarında reform yapılmasını amaçlamaktadır. Bu reform sayesinde işletmelerin dijital araçları kullanarak elde ettikleri kazançları ve yine bu yöntemlerle etkileşim kurarak sağladığı kazançlarını kaydetmek ve vergilendirmek amaçlanmaktadır. Bu neri sayesinde bir şirketin faaliyette bulunduğu yer de fiziksel bir varlığı olmasa dahi ye devletlerin topraklarından elde edilen karları vergilendirilecektir. Bu sayede örneğin evrimii işletmelerin, inşaat şirketleri gibi aynı düzeyde kamu maliyesine katkıda bulunacağı belirtilmiştir. İkinci neri ise AB içerisinde vergilendirilemeyen dijital faaliyetleri kapsayacak şekilde geçici bir verginin gündeme getirilmesidir. Bu yeni vergiyle birlikte etkin bir şekilde vergilendirilemeyen faaliyetlerin anında vergilendirilebileceği ortaya konmuştur. Bu verginin kapsamlı bir reform hayata geçirilene ve ifte vergilendirme olasılığını azaltmak için yerleşik şekilde işlemlerin yapılacağa vakte kadar geçici bir şekilde uygulanacağı vurgulanmıştır. Bu geçici vergi açısından vergi gelirleri, kullanıcıların bulunduğu ye devletler tarafından tahsil edileceği belirtilmiş ve dünya çapında toplam geliri 750 Milyon Euro ve AB içerisinde geliri 50 Milyon Euro olan şirketler için geçerli olacağı da belirtilmiştir. Devamında ise bu geçici vergi

oranının %3 olarak uygulanması gerektiği ve bu oranın uygulanması durumunda üye devletler açısından yılda tahmini olarak 5 Milyar Euro gelir elde edeceği tahmin edilmiştir (European Commission, 2017b, s. 1-11). Bu tekliflerden ilki esasında var olan klasik vergileme ilkelerini dijital ekonomiye uyarlamak ve böylelikle geleneksel vergi sisteminin dijital ekonomiyi de kapsamı içerisine almasını sağlamaktır. Bu yöntem kalıcı bir yöntem olarak da görülebilir. İkinci teklif sadece geçici bir dönemi kurtarmak ve kalıcı çözümler bulana kadar kamusal anlamda vergi kaybına uğramak istemeyen ülkelerin ortaya koyduğu bir çözüm olarak değerlendirilebilecektir.

2.1.3.3.2. OECD Tarafından Yapılan Çalışma (BEPS Eylem Planı)

Dijitalleşme sonucu ortaya çıkan dijital ekonomiyle birlikte sunulan mal ve hizmetin kim tarafından vergilendirileceği sorunu gündeme gelmiştir. Bunun dışında dijital ekonomi kapsamında hizmette bulunan firmalar daha az vergi ödemek için vergi oranlarının azaltması amacıyla transfer fiyatlandırılmasından yararlanmaktadır. Şirketler bu şekilde daha az vergiyi ödeyerek, kamuyu vergisel kayıplara uğratmaktadır. Ayrıca dijital ekonomi sonucunda ortaya çıkan vergilendirilmeye ilgili denetim sorunu da bulunmaktadır. Dijital ekonomi kapsamında gelir elde eden şirketlerin beyan edecekleri ve bu beyana dayanarak ödeyecekleri vergilerin, doğruluğunun denetlenmesi amacıyla bir denetime tabi tutulması gerekmektedir. Bu denetimler ya hiç olmamakta ya da minimum düzeyde yapılmaktadır. Alıcı ve satıcının farklı ülkeler de bulunması durumu da doğabilecek herhangi bir hukuksal işlemde yargılama sorununu meydana getirmektedir (Yüce ve Akbulut, 2018, s. 113).

Dijital ekonomi sonucunda doğan matrah aşındırma ve kar aktarma konusundaki tartışmalar güncelliğini korumaktadır. Hükümetler uyguladıkları vergi politikalarını, günümüz ekonomik sistemine uyarlamak için çeşitli çabalarda bulunmaktadırlar. Uyarlanacak sistemin uluslararası iş birliğinin sağlanması açısından kanuni çerçeve içerisinde bir vergi politikasının uygulanmasının daha etkili olacağını düşünülmektedir. Bu şekilde düşünülmesinin temelinde matrah aşındırılması ve kar aktarımlarının ülkelerin sahip oldukları vergi sistemlerinin farklı olmasından kaynaklandığı düşüncesi yatmaktadır. Bu sebeple taraf olan herhangi bir ülkenin sahip olduğu vergi sistemi bu sorunu çözmekte yetersiz kalmaktadır. Bu durum çifte

vergileme, ekonomik büyüme ve istihdam gibi konularda küresel ekonomiyi olumsuz etkileyebilmektedir (Russo, 2016, s. 40)

Dijital ekonominin yaratmış olduğu vergi rekabeti, zararlı vergi uygulamalarının doğmasına sebep olmuştur. Bu zararlı vergi uygulamalarına çifte vergilememe ve zararlı vergi rekabeti gösterilebilmektedir. Çifte vergilememe ile işletmelerin elde etmiş oldukları kazanç hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede vergilendirilememesi durumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Zararlı vergi uygulamaları ise elde edilen karların çeşitli yöntemlere başvurulmasıyla ülkeler veya belirli bölgeler arasında aktararak, kısmen veya tamamen vergilendirme dışında bırakılması durumu olarak ifade edilmektedir. Uluslararası işletmelerin agresif vergi planlamaları, ödeyecekleri vergi yükünü azaltırken, kamu açısından ise zararlar meydana getirmektedir. Kamu kesimi ise bu zararı telafi etmek için geliri elde eden mükelleflerin doğrudan gelirleri üzerinden ya da dolaylı yollarla vergilerin oranlarını artırma yoluna gidebilmektedir. Bu durum KOBİ şeklindeki yerel işletmelerin üzerlerindeki vergi yükünün artmasına neden olmakta ve böylelikle dünya çapında yer alan mükellefler arasında uyumsuzluklar meydana gelmekte ve vergileme de adalet kavramı sektöre uğramaktadır. Bütün bu sebeplerden dolayı klasik vergilendirme ilkelerinin yetersiz kalması sonucunda yeni ilkelerin belirlenmesi gerekliliği doğmuştur. OECD buradan yola çıkarak 2013 yılında “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” eylem planını gündeme getirmiştir. Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımları eylem planı bu ihtiyaçlar doğrultusunda doğmuştur. G20 ülkelerinin yapmış oldukları çağrı üzerine, OECD tarafından 19 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla uygulanan zararlı vergi uygulamalarını önlemek amacıyla 15 eylem planı oluşturulmuş ve bu çalışmaların büyük bir kısmı 5 Ekim 2015 tarihi itibarıyla tamamlanmıştır. Bu çalışmalarla ilgili olarak 13 nihai rapor yayımlanmıştır. BEPS eylem planının dayandığı üç prensip; uyum, özün önceliği ve şeffaflıktır. Son olarak 15-16 Kasım 2015 tarihinde Antalya’da yapılan G20 Liderler Zirvesi Sonuç Bildirgesi’nde “Küresel Olarak Daha Adil ve Modern Bir Uluslararası Vergi Sistemine Ulaşmak Amacıyla G20/OECD Matrah Aşınması ve Kar Aktarımı (BEPS) Projesi Kapsamında Geliştirilen Tedbirler Paketi” onaylanmıştır (Yılmaz, 2015, s. 1-2). OECD tarafından sunulan BEPS eylem planları raporunda dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında vergi sistemlerinin karşılaştığı zorlukların ortaya konması önemli bir husus olmakla beraber, somut bir çözüm önerisi getirmemektedir. Yayımlanan bu eylem

planı daha çok yön gösterici bir konumda yer almaktadır (Juswanto ve Abiyunus, 2023, s. 57).

BEPS eylem planının dayandığı üç prensibin sahip olduğu içerikler aşağıda yer alan çizelgede gösterilmiştir.

Tablo 1. BEPS Eylem Planının Dayandığı Prensiplerin İçeriği

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none">• Hibrit uyumsuzluklar• Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi• Faiz indirimleri sınırlaması• Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele	<ul style="list-style-type: none">• Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi• Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma• Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	<ul style="list-style-type: none">• BEPS ölçümünün takip edilmesi,• Zorunlu beyan kuralları• Transfer fiyatlandırması• Ülke bazında raporlama• Uyuşmazlıkların çözümü

Kaynak: Dichelan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları. Kpmg. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf> (Erişim Tarihi 27.02.2023)

BEPS eylem planı, mevcut vergi alanında uygulanan mekanizmalarda değişiklik yapılmasını ve temel erozyon ve kar değişimini önlemek amacıyla tasarlanmıştır. Kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde tutarlılığının sağlanması için yeni standartların tasarlanması gerekliliği doğmuştur. BEPS kaynaklı sorunlar doğrudan uluslararası ölçekte var olan boşlukların varlığından ya da ülkelerin sahip olduğu iç vergi yasalarının etkileşimi noktasında oluşan boşluklardan ve uyumsuzluklardan kaynaklanabilmektedir. Bu sebeple değişen iş modelleri ve teknolojik gelişmelere ayak uyduramayan ulusal ve uluslararası standartların, amaçladığı etkilerini ve faydalarını tekrardan kazanabilmesi için vergilendirmeye

ilişkin maddelerin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Buna ek olarak işyeri alanı, maddi varlıklar ve çalışanları açısından az düzeyde veya hiçbir oluşum ibaresi olmayan paravan şirketler aracılığıyla dijital mal ve hizmetlerin sunumu mevcut kuralları daha da zorlaştırmaktadır. Transfer fiyatlandırılması yoluyla karın mevcut olan yapılanmanın dışarısına çıkarılarak değiştirmek konusunda mücadele etmek için çeşitli düzenlemelerin iyileştirilmesi gerekmektedir. Vergi planlamasıyla ilgili kapsamlı ve önemli bilgilere vergi idareleri tarafından ulaşılması kolay olmamaktadır. Bu sebeple bu bilgilerin elde edilmesi amacıyla da çeşitli yeni mekanizmaların geliştirilmesi gerekliliği bulunmaktadır. Bütün bu durumlardan dolayı BEPS dijital ekonomi açısından endişeler doğurmaktadır. Bu amaçla oluşturulan eylem planları bu endişelerin giderilmesi amacıyla taşımaktadır (OECD, 2013, s. 13-14).

BEPS eylem planı kapsamında oluşturulan 15 eylem planı aşağıdaki çizelgede yer almaktadır.

Tablo 2. BEPS Eylem Planları

No	Eylem
1	Dijital ekonominin (elektronik ticaret vb.) yarattığı vergisel sorunların (işyeri oluşması, gelirin elde edildiği yer, gelirin türü vb.) tespiti ve çözüm önerileri
2	Ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan “Hibrit Enstrümanlar/Kurumlar” kullanımı dolayısıyla meydana gelen olumsuz uygulamaların bertaraf edilmesi
3	Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kazançlarının Vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi
4	Faiz ve diğer mali ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler
5	“Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler alınması
6	ÇVÖA hükümlerinin kötüye kullanımını (örn. Anlaşma Alışverişi) önleyici tedbirler
7	Vergiye tabi “İşyeri Teşkili” yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı gerekli önleyici tedbirlerin alınması

8	Gayri maddi varlık transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer Fiyatlandırılması)
9	Risk ve Sermaye Transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer Fiyatlandırılması)
10	Diğer yüksek riskli işlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (yönetim hizmetleri, ana merkez giderlerinin indiriminin kabulü açısından önemli) (Transfer Fiyatlandırılması)
11	Matrah aşındırılması ve kar aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi; bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi
12	Agresif vergi planlama uygulamaları için beyan zorunluluğu getirilmesi
13	Transfer Fiyatlandırması belgelendirme kurallarının gözden geçirilmesi (Transfer fiyatlandırması)
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin çalıştırılması
15	Uluslararası Hukuk Kuralları çerçevesinde “Çok taraflı çözüm üretme mekanizması”nın yaratılması

Kaynak: Rödl and Partner, (2016). Türkiye Açısından BEPS Eylem Planları. https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Turkey/Brochures/SRK2016_189.pdf (Erişim Tarihi: 10.11.2022).

Ortaya konulan bu eylem planlarının, ülkeler tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında ortak ilkeler olarak kabul edilmesi ve uygulanması gerekliliği bulunmaktadır. Ortak bir uygulama birliğinin bulunmaması halinde ülkeler kendi bireysel çabalarıyla çözümler bulmakta ve geleneksel ilkelerle beraber, ortaya konulmuş olan bu yeni ilkeleri de ihlal etmektedirler.

2.1.3.3.3. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği ve OECD gibi kuruluşlar dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda çeşitli çalışmalarda bulunmuştur. Türkiye’de bu kuruluşlar ve bu kuruluş içerisinde yer almayıp kendi bireysel önlemlerini alan ülkeleri takip etmekte ve aynı zamanda çeşitli yasal düzenlemelere gereksinim duymaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte

olan ülkelerin dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kaldığı kabul görmektedir. Aynı şekilde TVS'nin de geleneksel vergileme ilkeleri dikkate alınarak oluşturulmasından dolayı çeşitli konular da dijital ekonomiye hitap etmeyen bir yapıya sahiptir. Türkiye'nin OECD'ye üye ülke olması da dijital ekonomi konusunda yapılan çalışmalara önem vermesini ve buna yönelik çalışmalarda bulunması gerekliliğini doğurmuştur. Bu sebeple Türkiye dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda yasal girişimlerde bulunarak çeşitli önlemler almıştır (Yıldız ve Günay, 2018, s. 4005-4009).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi kapsamında dikkate alınabilecek düzenlemeler;

-Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler kapsamında alınacak olan KDV,

-İnternet ortamında verilecek olan reklam hizmetlerine ilişkin hizmeti verenlere ve bu hizmetin verilmesi için aracılık edenlerin uygulayacakları stopaj vergisi,

-Dijital hizmet vergisi,

olarak sayılabilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Tebliği "2.1.2.1.2." No'lu ve "Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler" başlıklı bölümüyle açıklanan uygulama 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 edilip ödeneceği"

hükmü belirtilmiştir. Bu suretle sunulan hizmetlere ilişkin KDV "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilmesinin ardından beyan edilmektedir. Bu tür mükelleflerin sundukları hizmetler işyeri oluşturularak sunulmamasından dolayı 1 No.lu KDV beyannamesinde değil, 3 No.lu KDV beyannamesiyle elektronik ortamda beyan edilebilmektedir. Bu tür mükelleflere başvuruları sonrasında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında mükellefiyet tesis ettirilmiştir. Burada sunulan hizmet sözleşmesinde hizmet sunucusunun

belirtilmediği hallerde elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından KDV beyan edilip ödenmektedir. KDV mükellefi olan hizmet sunucularının defter tutma zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bununla birlikte önemli olan diğer bir nokta ise 3 No.lu KDV beyannamesini verecek olan hizmet sunucularının bu beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğunun bulunmamasıdır. Bu zorunluluğun bulunmamasının altında yatan neden hizmet sunucularının Türkiye’de yerleşik olmayan işletmelerden oluşmasıdır. Örneğin Almanya, İngiltere ve Fransa gibi ülkeler de yerleşik olan ama Türkiye sınırları içerisinde elektronik ortamda hizmet sunan sunucular bu kapsam da ilgili beyannamelerini buldukları ülke sınırları içerisinde elektronik ortamda rahatlıkla verebilecektir. Dijital araçların gelişimi bu noktada sisteme önemli katkılar sunmaktadır.

İnternet ortamında verilecek olan reklam hizmetleri vergi kesintisi yapılması suretiyle vergilendirme kapsamına alınmıştır. Bu kapsam 18/12/2018 tarihli 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki’nde ilgili düzenlemeye ilişkin hususlar belirtilmiştir. Buna göre;

“İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15”

oranında stopaj yoluyla vergilendirileceği belirtilmiştir. Bu oran GVK’nun 94. Maddesi kapsamında bulunan gerçek kişileri ve KVK’nun 30. maddesi kapsamındaki dar mükellefleri kapsamaktadır. Bunun dışında yine KVK’nun 15. maddesi kapsamınca, Türkiye’de yerleşik bulunan kurumların kazancından %0 oranının da kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Böyle bir stopaj vergisinin konulmasının altında yatan sebeplerden biri günümüzde e-ticaret hacminin her geçen artması görülebilir. Bireyler temel ihtiyaçlarını ve isteklerini e-ticaret siteleriyle sağlamak ve bu siteler içerisinde yaptığı gezintiler de çeşitli işletmelerin reklamlarına maruz kalmaktadır. Dijitalleşmeyle değişen dünya da ürünlerin reklamlarının yapılması da farklı şekillerde sunulmaya başlanmıştır. Nitekim çalışmamızda daha önce de bahsedildiği gibi “T.C. Ticaret Bakanlığı Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi” ne göre 2022 yılı ilk 6 aylık e-ticaret hacmi bir önceki yılın yani 2021 yılının ilk 6 ayına göre %116’lık bir artış gerçekleşmiştir. Vergisel kayıplara uğramamak adına bu hacim artışlarının çeşitli sektörlerde yaratacağı büyümeyi dikkate alarak vergilendirilmesi gerekliliği doğmuştur. Bu sektörlerden biri de haliyle reklam sektörüdür. Bu sebeple reklam

hizmetleri üzerinden stopaj yoluyla verginin kesilmesi, devletin tahsil edeceği vergiyi güvence altına alması olarak görülmektedir.

Dijital hizmet vergisi, 7 Aralık 2019 yılında resmî gazetede yayınlanan 7194 sayılı kanun ile yasalaşmıştır. 1 Mart 2020 yılı itibariyle de yürürlüğe girmiştir. DHV'nin konusunu dijital ortamda sunulan mal ve hizmetler oluşturmaktadır. DHV'nin mükellefi dijital hizmeti sağlayanlardır. Bu kapsamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulan hizmetler DHV kapsamında olmakla beraber bu hizmet sağlayıcı platformların içerisinde yer alan mal ve hizmetler DHV kapsamında değildir (Şahin, 2020, s. 45). Örneğin dijital platformlar aracılığıyla satılan tiyatro bileti, sinema bileti ve konser bileti gibi hizmet satışları kapsam dışındadır. Çünkü bu hizmetler bir mekânda fiziki olarak seyircilerine sunulabilecektir. Bunun aksine bu biletin satışına aracılık eden dijital platformların hizmetleri dijital hizmet kapsamında değerlendirilecek ve vergi kapsamına alınacaktır.

Bütün bu uygulamaların ardında dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin herhangi bir sabit işyerine sahip olmayışı yattığı düşünülebilir. Türkiye'de dar ve tam mükellef ayrımına göre işyeri tanımını yapmak gerekebilir. Bu kapsamda dar mükellefler açısından fiziki bir işyerinin yokluğu halinde vergilendirme hakkı Türkiye'ye ait olmamaktadır. Bu durum ticari kazançlar için geçerli olmakla beraber serbest meslek faaliyetinde bulunan dar mükelleflerin faaliyetlerini Türkiye'de icra edip etmemesine bakılmaksızın sundukları hizmetlerin Türkiye'de değerlendirilmesi vergilendirilmesi açısından yeterlidir. Bu durumda herhangi bir işyeri aranmamaktadır. Aynı durum gayri menkul sermaye iradı (GMSİ) elde eden mükellefler içinde geçerlidir. Dar mükellef açısından ticari kazanç elde eden mükellefler ile serbest meslek kazancı ve GMSİ elde eden mükelleflerin arasındaki böyle bir fark bulunmasının altında serbest meslek faaliyet kazancı elde edenlerin ve GMSİ elde eden mükelleflerin stopaj yoluyla vergilendirilebilmesidir. Bu kapsamda vergi sorumluları aracılığıyla vergilendirilme yapılmakta ve bu kazançlar açısından herhangi bir vergi geliri kaybı oluşmamaktadır. Tam mükellefler açısından ise, ticari ve mesleki kazancın vergilendirilmesi için herhangi bir işyeri varlığına ihtiyaç duyulmamaktadır. Burada önem arz eden husus vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olmasıdır. Maliye bakanlığı da tam mükellef olan gerçek kişi ve kurumlar nezdinde interneti işyeri olarak değerlendirebilmektedir. Bu sebeplerden ötürü dar

mükelleflerin, tam mükelleflere göre Türkiye’de e-ticaret kapsamında vergilendirilmesi daha çok sorun teşkil etmektedir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016, s. 6-7). Bu nedenlerden dolayı yukarıda uygulamaya konulan vergiler herhangi bir kamu geliri kaybına uğramamak adına yerinde olduğu ve önem arz ettiği söylenebilir.

2.1.3.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda her ülkenin uygulamış olduğu benzer ve farklı vergi uygulamaları bulunmaktadır. Benzer uygulama şekilleri olan fakat farklı isimlerle alınan vergilerin, ülkeler bazında uygulandıkları oranları da farklılık içermektedir. Ülkeler tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uygulanan vergiler aşağıdaki çizelgede gösterilmiştir.

Tablo 3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ülke Uygulamaları

Ülke	Yürürlük Tarihi	Türü	Oranı	Kapsamı
Arjantin	15 Aralık 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 5, 10, 15	Arjantin’de veya Arjantin’den dijital bir platform aracılığıyla yapılan hizmetler
Avusturya	1 Ocak 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 5	Dijital arayüzlerde yer alan reklam hizmetlerinden, Avusturya’da işlenen her türlü yazılı ve web sitesinden elde edilen gelirler
Belçika	2023’te yürürlüğe girmesi bekleniyor	Dijital Hizmet Vergisi / Dijital Daimi Kuruluş	Yüzde 3	Dijital platformlardan reklam alanı satımı, dijital platform kullanıcılarının verilerinin satışı, kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikini kolaylaştıracak dijital aracılık hizmetlerinin sunumu
Kanada	1 Ocak 2024 (1 Ocak 2022)	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 3	Çevrimiçi pazaryerleri, sosyal medya, çevrimiçi reklamcılık, kullanıcı verileri ve diğer

	İtibariyle kazanılan gelirler üzerinden)			çevrimiçi iş modellerinden elde edilen gelirler
Fransa	1 Ocak 2019 (2020 yılı sonuna ertelenmiştir)	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 3	Kullanıcıların başkalarıyla etkileşime girmesini sağlayan arayüz hizmetleri, Kullanıcılar hakkında elde edilen bilgilerin analiz edilerek belirli bir hedef kitesine yönelik arayüze yerleştirilen dijital reklamları verenlere sağlanan hizmetler
İtalya	1 Ocak 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 3	Dijital bir arayüzde verilen reklamlar, Kullanıcıların mal ve hizmetlerinin satışını yapmasını sağlayan dijital arayüzler, Dijital olarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletilmesi gibi hizmetler sonucunda elde edilen brüt gelir
Birleşik Krallık	1 Nisan 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 2	Birleşik Krallık kullanıcılarından sosyal medya platformları, internet arama motoru ve çevrimiçi pazar yeri faaliyetlerinden 25 milyon sterlin geliri aşan dijital hizmet sağlayıcıları
İspanya	16 Ocak 2021	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 3	Dijital aracılık hizmetleri, dijital reklam hizmetleri ve dijital arayüz kullanılarak oluşturulan kullanıcı verilerinin satışından elde edilen brüt gelir

	1 Temmuz 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 1,5	İsteğe bağlı olarak görsel ve işitsel medya hizmeti erişimi ve ticari iletişim sağlayıcılarının brüt geliri
Polonya	Önerilen	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 7	Polonya sınırları içerisinde önemli bir dijital varlığa sahip olan ve kuruluş yerlerine bakılmaksızın yapılan dijital sektör girişimleri üzerinden elde edilen gelir
	17 Şubat 2021	Sergi Harcı	Yüzde 4	Video paylaşımı yapılan platformlar da yer alan görsel ve işitsel ticari iletişimin sağlanması hizmetleri sonucunda alınan ücret
Portekiz	17 Şubat 2021	Yıllık Vergi	Yüzde 1	İsteğe bağlı oluşturulan abonelikle video hizmetlerinin sağlanması sonucunda elde edilen brüt gelir
	1 Ocak 2019	Stopaj Vergileri	Yüzde 15	İnternet ortamında reklam hizmetleri sağlayıcılarına yapılacak olan ödemeler
Türkiye	1 Mart 2020	Dijital Hizmet Vergisi	Yüzde 7,5	Dijital reklam hizmetleri, sesli görsel olarak satılan dijital içerik satışı, kullanıcıların iletişim sağlayabildiği dijital platform hizmeti sonucunda elde edilen brüt gelir
Vietnam	1 Ocak 2021	Stopaj Vergileri	Duruma göre	Vietnam da dijital ve e-ticaret faaliyetlerinden yerleşik olmayanların elde ettiği gelirler

Kaynak: Kpmg, (2022). **Taxation of The Digitalized Economy, 1-154.** <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (Erişim Tarihi: 03.02.2023)

Yukarıda yer alan çizelgede de görüldüğü üzere dijital hizmetlerin vergilendirilmesi açısından ülkelerin uygulamış olduğu çeşitli vergiler bulunmaktadır. Uygulamaya konulan vergiler olmakla birlikte günümüzde hala öneri niteliğinde bulunan vergilerde bulunmaktadır. Çoğu ülkenin dijital hizmet vergisini uyguladığı buna karşın uyguladıkları oran ve uygulanacak olan mükellef grubu ve hizmet tanımı farklılıklar içermektedir. Bu sebeple şu çıkarımda bulunabilir ki; her ülke yaşamış olduğu bölge bazında durumu değerlendirmekte ve ülkenin ekonomik yapısına ve dijital anlamda yapılması istenen yatırımlar dikkate alınarak bir uygulama alanı belirlendiği söylenebilir.

2.2. İlgili Araştırmalar

Literatür incelemesi yapıldığında dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bu kadar çok çalışmanın yapılmasının ardında dijital ekonominin yarattığı ticaret hacminin her geçen artması görülebilir. Bu sebeple dijital ekonomi ve bu ekonominin vergilendirilmesine yönelik yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

OECD (2015) yayımlanmış olduğu final raporunda ekonominin içerisinde yer alan birçok sektörün, bilgi iletişim teknolojileri sayesinde değişime uğradığını vurgulamaktadır. Bu sektörler; perakende, taşımacılık ve lojistik, finansal hizmetler, imalat ve tarım, eğitim, sağlık hizmetleri ve yayın ve medya organlarıdır. Bu alanlar, ekonominin içerisinde önemli bir yere sahip olması ve diğer sektörleri etkileyebilmesinden dolayı önem arz etmektedir. Bu sebeple ilgili raporda dijital ekonominin geleneksel ekonomiden ayrı görülemeyeceği ve bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği ortaya koyulmuştur.

Kılıçer ve Peker (2021) dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında uygulamaya geçirilen dijital hizmet vergisinin, ülkeler bazında incelendiği eserinde geleneksel ekonominin temelinde insan emeği, sermaye ve toprak olduğunu belirtmektedir. Bunun aksine dijital ekonomi açısından ise veri ve fikri mülkiyet haklarının ön planda olduğunu belirtmiştir. Dijital araçların çoğalmasıyla birlikte dijital ekonomi hacminin her geçen gün arttığı ve bu durumun çok uluslu şirketlerin üretim ve pazarlama anlayışlarında da değişim yaşanmasına sebebiyet verdiğini ifade

etmiştir. Bütün bu nedenlerden dolayı vergilemede adaletin, haksız rekabetin, yasal boşlukların kapatılması gibi sorunların önüne geçilmesi için vergi sistemlerinin sürekli güncellenmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Yıldız ve Günay (2018) çalışmasında, dijital ekonominin verimlilik, maliyet, hizmet kalitesi ve pazarlama gibi avantajlarının olduğunu ancak bunların yanı sıra ortaya birtakım sorunların çıktığını vurgulamaktadır. Bu sorunların çözümüne yönelik, OECD tarafından ortaya konulan BEPS eylem planları ve dijital ekonomi raporuyla ortaya çıkan bu problemlerin giderilmesinde önemli adımlar atıldığını belirtmektedir. Ancak bunların yeterli olmadığı, dünyada yaşanan gelişmeler takip edilerek, güncel ve kapsayıcı çözümlerin bulunmasının doğru olacağını ortaya koymaktadır.

Birinci (2019), dijital ekonominin ortaya çıkışıyla vergilendirme tarafında en çok kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından sorun yaşandığını belirtmektedir. Kurumlar vergisi açısından kaynak ilkesinin dijital ekonomiyle birlikte önemini yitirmesi, kurumlar vergisinde matrah aşınması sorununun gündeme geldiğini ifade etmektedir. KDV açısından ise gelişmekte olan ülkelerin ithalatının ihracata göre daha yüksek olması ve ihracatın KDV'den istisna tutulması, ülkeler açısından daha fazla zararın ortaya çıkmasına neden olduğunu belirtmekte ve bu durumun özellikle gelişmekte olan ülkeleri etkilediğini ilgili çalışmasında vurgulamaktadır.

Kaya (2020) dijital hizmet vergisi uygulamasının, Türkiye'de ortaya çıkışı ve eleştirilmesi konularına yer verdiği çalışmasında, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun, uluslararası vergi hukuku açısından en güncel ve önemli meselelerden biri olduğunu vurgulamaktadır. Bu kapsamda yürürlüğe geçirilen DHV'nin, geçici bir vergi olduğunu dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununa tam anlamıyla çözüm getiremeyeceğini ortaya koymaktadır. Bu sebeple kalıcı çözümler önerildiğini ve bu önerilerden birinin de küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması olduğunu belirtmektedir.

Karabulut (2020) yaptığı çalışmasında, dijital ekonomi içerisinde sunulan mal ve hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirilmesi noktasında, geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kaldığını ortaya koymuştur. Bu durumun, küresel düzeyde dijital ekonominin vergilendirilememesi sorununu gündeme getirdiğini ifade etmiştir. OECD düzeyinde ortaya konulan BEPS eylem planlarıyla bu sorunun çözümü için üç yöntemin geliştirildiğini ve bu yöntemlerin işyeri kavramının belirlenmesi, dengeleme

vergisi ve dijital hizmetlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesi olduğunu belirtmektedir. Ayrıca bu ekonominin, vergilendirilmesine yönelik geçici bir çözüm olarak görülen dijital hizmet vergisinin, bir dengeleme vergisi olduğunu ve toplamda on dokuz ülkede uygulandığı belirtmiştir. Türkiye’de uygulanan vergi oranının, genel vergileme oranına göre yüksek olduğu ve bu verginin devlet bütçesine önemli bir kaynak sağlayabileceğinin açık bir şekilde ortaya olduğu ifade edilmektedir. Dijital hizmet vergisine tabi mükelleflerin belirlenmesi konusunda uygulanan vergileme hadlerinin yüksek olması, hasılatı yüksek olan çok uluslu şirketleri vergilendirmeye yönelik bir amaç taşıdığını çalışmada vurgulamaktadır.

Demirhan (2020), dijital hizmet vergisinin uygulanması hususunda OECD ve AB düzeyinde yapılan girişimlere yer verdiği çalışmada bu vergiyi uygulayan ülkelerin uygulama şekillerini de ortaya koymaktadır. Bu sayede Türkiye’de uygulanan dijital hizmet vergisiyle bir kıyaslama yapmakta ve Türkiye’de uygulanan DHV’nin diğer ülkelere göre daha yüksek bir vergi oranına sahip olmasının, maliyetleri artıracığını ve rekabet açısından dezavantaj yaratacağını belirtmektedir. Aynı zamanda uygulanan vergi oranının, ilk aşamalarda olumlu avantajları olabilecekken zaman içerisinde vergiden kaçınma yollarına başvurulabileceğini ya da yatırım yapma isteğinde olan uluslararası firmaların, bu yatırımlarından vazgeçebileceğini belirtmektedir. Tüm bu sebeplerden dolayı çalışmada vergi oranının makul seviyelerde tutulmasını önermektedir.

Fırat (2020) yapmış olduğu çalışmada, dijital vergisi kapsamında vergilendirilecek olan şirketlerin Türkiye’de herhangi bir işyerinin olmaması ve mükellefiyetinin bulunmaması halinde bu şirketlerin vergi sorumluları aracılığıyla vergilendirilebileceğini belirtmektedir. Bu şekilde bir vergilendirme durumu söz konusu olduğunda, DHV’nin nihai tüketicilere yansıtılmasının, kaçınılmaz olacağını ortaya koymaktadır.

Daşdemir (2020) eserinde, dijital dönüşüm sonucunda çeşitli düzenlemelerin yapılması gerektiğini ve bu yolla dijital ekonominin vergilendirilmemesi sorununa da çözüm getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca eserinde, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında bağlantı noktası ya da daimi işyeri, kullanıcı verileri ve dijital hizmet sonucunda elde edilen gelirin niteliği konularını ele almaktadır.

Kim (2020) eserinde, Amazon ve Google gibi ABD merkezli dijital işletmelerin yarattığı yükselişin geleneksel vergileme kurallarını zorladığını belirtmektedir. Yeni oluşan dijital iş modelleri sonucunda ortaya çıkan DST'nin bir çözüm olarak görüldüğü, ancak bu verginin ABD'nin teknoloji devlerine karşı yapılan bir ayrımcılık olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca çalışmasında meselenin sadece dijital ekonomiyi vergilendirmek olmadığını, aynı zamanda değişen dünyayla birlikte yirmi birinci yüzyıl ekonomisinin vergilendirilmesine yönelik olduğunu vurgulamaktadır.

Yüce ve Akbulut (2018) dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yapılan her çalışmanın, vergi kayıplarının önlenmesi açısından bir vergi bilinci oluşturduğunu ve bunun sonucunda oluşabilecek kayıplarının azaltılmasına yönelik vergi sistemlerini tekrardan düzenlediklerini belirtmektedir. Ancak bu çalışmalar sonucunda yapılacak düzenlemelerle birlikte çeşitli kayıpların önlenmesi sağlansa da tam olarak ne derece bir etki yarattığının zaman içerisinde görülebileceğini de ifade etmiştir.

Bu çalışma da dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020'den başlayarak, 2022 dönemi sonuna kadar geçen sürede ortaya koyduğu vergi gelirleri performansının ölçülmesi ve Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergiler dikkate alınarak, DHV'nin yapısının ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca dijital hizmet vergisinden Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ve tarihçesi daha eski olan vergilerden elde edilen gelirlere yakın bir vergi geliri elde edilmesi de istatiki verilerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın bir diğer amacı ise, DHV'yi uygulayan seçilmiş ülkelerin uygulamalarına detaylıca yer verilmesi ve Türkiye'de uygulanan DHV'nin, vergi oranı ve uygulama hadleri açısından karşılaştırılmasının yapılmasıdır. Sonuç olarak bu çalışma, DHV'nin performansının ortaya konulması, Türk vergi sistemi içerisindeki konumunun belirlenmesi, oran ve uygulama haddi açısından karşılaştırılması sebebiyle önem arz etmektedir.

3. YÖNTEM

Çalışmanın bu kısmında ilgili araştırmanın modeli, evreni ve örnekleme, kullanılan veri toplama araçları ve bu araçların toplanması için kullanılan teknikler, verilerin elde edilmesi süreci ve son olarak elde edilen verilerin analiz sürecinden bahsedilecektir.

3.1. Araştırmanın Modeli

Dijital hizmet vergisinin Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiği ve seçilmiş ülke uygulamalarının karşılaştırılmalı bir analizi yapılan bu çalışma da nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu yönetime göre basılı ve elektronik ortamda erişim sağlanabilen makalelerin, raporların, kitapların ve benzeri diğer materyallerin incelenmesi ve bu kapsamda değerlendirilmesi işlemlerini içermektedir. Aynı zamanda ilgili vergi nezdinde ortaya konulan kanun metni ve sirküler de bu kapsamda analiz edilmektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Çalışmada dijital hizmet vergisi Türk vergi sistemi açısından ele alınmıştır. Dijital hizmet vergisinin seçilmiş ülke uygulamalarının karşılaştırılması noktasında verginin yürürlüğe girmesi açısından etkin rol oynamış ve bu anlamda yön gösterici konumda yer almış ülkelere yer verilmiştir.

3.3. Kullanılan Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Dijitalleşme kavramının doğuşu ve zamanla ekonominin dijitalleşmesi kavramının açıklanması için yerli ve yabancı makalelerden yararlanılmıştır. İlerleyen aşamalarda meydana gelen dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu çeşitli topluluklar tarafından ele alınmış ve raporlar sunulmuştur. Bu sebeple dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda AB ve OECD tarafından ortaya konulan raporlar

incelenmiştir. Bunlara ek olarak dünya çapında hizmette bulunan vergi denetim şirketlerinin yayınlamış olduğu internet haber yazıları ve raporlardan da konuya farklı bir açıdan değerlendirmek ve yorum getirmek için faydalanılmıştır.

Dijital hizmet vergisinin Türk vergi sistemi açısından değerlendirilmesi noktasında ise ilgili verginin kanun metni ele alınmıştır. Aynı şekilde dijital hizmet vergisinin uygulanması açısından açıklayıcı bir metin olarak karşımıza çıkan dijital hizmet vergisinin uygulama genel tebliğinden faydalanılmıştır. İlgili verginin Türk vergi sistemi açısından değerlendirilmesi noktasında çıkarımlarda bulunabilmek için çeşitli vergi mevzuatları incelenmiştir. Aynı zamanda literatürde yer alan Türk vergi sistemini açıklayan ve uygulanması konusunda yön gösterici nitelikte olan kitaplardan istifade edilmiştir. Dijital hizmet vergisinin iki yıllık dönemde elde edilen gelirini ve bu gelirin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını ortaya koymak için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri” ele alınmış ve aynı zaman da bu istatistiklerden elde edilen veriler sayesinde Türkiye’de dijital hizmet vergisi kapsamındaki ticaret hacmi ortaya çıkarılmıştır.

Seçilmiş ülke uygulamaların karşılaştırılması hususunda yerli ve yabancı makalelerle birlikte raporlardan ve internet ortamında yayınlanan çeşitli yabancı arşivlerden faydalanılmıştır.

3.4. Verilerin Elde Edilme Süreci

İlgili materyallerin ve istatiki bilgilerin toplanma sürecine 2022 yılı şubat ayı itibariyle başlanmıştır. Bu süreç içerisinde gerekli materyaller incelenmiş ve analiz edilmiştir.

3.5. Veri Analiz Süreci

Çalışmada kullanılacak her türlü materyal öncelikle arşivlenmiştir. Arşiv kapsamında bulunan her türlü çalışmadan gerekli ölçüde yararlanılmış ve çalışmalar da yer alan her türlü bilgi ve yorum özgün bir şekilde aktarılmıştır. İlgili bölüm başlıkları için çeşitli kurumlar tarafından ortaya konulan raporlar dikkate alınmış ve ilgili raporlarda ortaya konulan bilgiler açıklayıcı bir şekilde tablo olarak çalışmada

yer verilmiştir. DHV'nin iki yıllık döneminde ortaya koymuş olduğu performans istatiki verilerle incelenmiş ve bu verilere ilişkin çeşitli grafikler oluşturularak ilgili verginin önem derecesi ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda çalışma içerisinde elde edilen her türlü bulgu ve yorum ilerleyen bölümde ortaya konulacaktır.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri

Dijital hizmet vergisi, 7.12.2019 tarihli 30971 sayılı resmî gazete de yayımlanmasıyla yakın zamanda yürürlüğe giren yeni bir vergidir. Dijital hizmet vergisine ilişkin hükümler 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” un 1 ila 7nci maddelerince düzenlenmiştir. İlgili vergi, aynı kanunun 52’nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ay başında yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bu kapsamda DHV 1 Mart 2020 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanmıştır. İlgili vergiye ilişkin “*Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği*” ise 20.03.2020 tarihli 31074 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4.2. Dijital Hizmet Vergisinin Vergi Mevzuatı Açısından Ele Alınması

Bu bölümde dijital hizmet vergisi kanununda ve genel uygulama tebliğinde yer aldığı şekliyle verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, muafiyetleri ve istisnaları, matrahı ve oranı, beyanı, ödeme şekilleri, yetki ve düzeltmesi ve vergi güvenliğine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Bu bilgilerin akabinde DHV’ye ilişkin 2020 ve 2022 yılları arasında elde edilen vergi gelirlerine bakılacak ve toplam vergi gelirleri içerisindeki konumu ortaya konacaktır. Son olarak da DHV’nin Türk vergi sistemi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

4.2.1. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu

Verginin konusunu üzerine vergi konulabilen şeyler oluşturmaktadır. Vergi fiili olarak ya da hukuki olarak hangi durumun üzerine konuluyorsa genellikle o şekilde adlandırılmaktadır. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi gelir vergisi, kurumlar üzerinden alınan vergide kurumlar vergisi olarak adlandırıldığı gibi dijital hizmetler üzerinden alınan vergi de dijital hizmet vergisi olarak adlandırılmaktadır.

Günümüzde modern vergi sistemlerinde vergiler mali güce bakılarak alınmakta ve bu kapsam da Türkiye’de de vergiler harcama, gelir ve servet şeklinde sınıflandırılmaktadır. (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 47).

Türkiye’de sunulan dijital hizmetler, DHV’nin konusunu oluşturmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek 2022, s. 375). Sunulan dijital hizmetler sonucunda elde edilen hasılat üzerinden vergilendirilme yapılmaktadır. Bu kapsamda ilgili kanun da hasılat kavramının tanımı yapılmamış olmakla beraber, dijital hizmeti sunan işletmenin elde ettiği kazanç ve tahakkukları hasılat olarak dikkate alınmakta ve hasılatın elde edilmesi için katlanılan giderler vergilendirme açısından dikkate alınmamaktadır (Yavaşlar, 2020, s. 11).

Dijital hizmet vergisi kapsamında elde edilen hasılatın verginin konusuna girebilmesi için sunulan hizmet dijital ortamlar aracılığıyla sağlanmalı, bu hizmeti sağlayan hizmet sağlayıcıları hizmeti Türkiye’de sunmuş olmalı ve hasılatın Türkiye’de elde edilmesi gerekmektedir. Dijital hizmeti sunan sağlayıcının ve hizmeti alan müşterinin fiziki bir ortamda karşılaşmasına gerek olmaksızın, çevrimiçi olarak sunulan ortamlar, dijital ortam olarak değerlendirilmektedir (Karabulut, 2020, s. 278). Dijital hizmet vergisi genel uygulama tebliğine göre, sunulan hizmetin Türkiye’de vergiye tutulabilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanılması, sunulan hizmetin Türkiye’de bulunan kişileri verilmesi ve son olarak Türkiye’de değerlendirilmesi hususlarından birinin geçerli olması gerekmektedir. Bu noktada sunulan dijital hizmet Türkiye’de sunulmuş olarak değerlendirilecek ve DHV’nin kapsamına girebilecektir. Sunulan hizmetin Türkiye’de sunulmuş olarak değerlendirilebilmesi için sunulan hizmet karşılığında ödenecek olan bedelin Türkiye’de ödenmesi veya ödemenin yurt dışında yapılacak olması halinde ise Türkiye’de ödeme yapanın ya da hesabına ödeme yapılan hizmet sunucusunun hesaplarına aktarım sağlanması veya karından ayrılması gerekmektedir. Bunun dışında Türkiye’de bulunmayan kişi ve kurumlara, dijital ortamlar aracılığıyla hizmet sunumu Türkiye’de sunulmuş olarak değerlendirilemeyecektir. Bu hususu bir örnekle açıklamak gerekirse, A kişinin Türkiye’yi turistik ziyareti sebebiyle geldiğinde kullanmış olduğu akıllı telefonu üzerinden bir oyun indirmesi ve bu oyuna ilişkin bedeli Türkiye’de yer alan bir hesap aracılığıyla ödememesi durumunda hizmet Türkiye’de sunulmuş olarak

değerlendirilemeyecek ve böylelikle DHV'nin kapsamına giremeyecektir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan hizmetler ilgili kanunda belirtilmiştir. Belirtilen hizmetlere ilişkin açıklamada genel uygulama tebliğinde yapılmıştır. İlgili kanunda sayılan bu hizmetler aşağıdaki gibidir;

a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri 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 benzerleri dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dahil).

Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik olarak dijital ortamda, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilecek olan aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da DHV'ye tabi olacaktır.

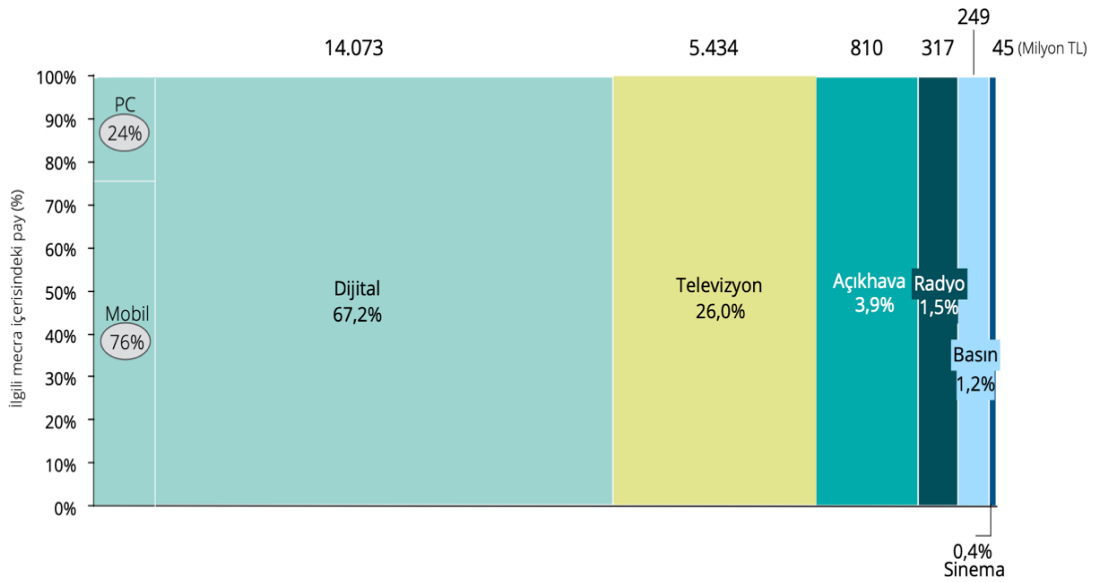
4.2.1.1. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Reklam, bir mal veya hizmete ilişkin bilgilerin çeşitli kanallar yoluyla tüketicilere tanıtılmasıdır. Bu tanıtımın amacı tüketicileri yönlendirmek, ilgilerini satılan bir ürüne veya sunulan bir hizmete çekmek ve bilgi vermektir. Reklamlar televizyon, gazete, reklam panosu ve dijital ortamlar gibi çeşitli iletişim kanalları kullanılarak yapılabilmektedir (Kaya, 2018, s. 100).

Dijital ortam dışında reklam hizmetleri veren işletmelerin, Türkiye'de yerleşik olarak faaliyet göstermesi halinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 2. Maddesinde sayılan gelir unsurlarından biri olan ticari kazanç olarak değerlendirilip vergilemeye tabi tutulacağı öngörülebilir. Yine 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediye sınırları içerisinde olmak kaydıyla, ilan ve reklamı kendi adına bizzat yapan ya da yaptıran gerçek ve tüzel kişiler ilan ve reklam vergisine tabi olmaktadır. Ancak gelişen bilişim teknolojileriyle reklamların klasik olarak bilenen televizyon, basılı yayın organları, tabelalar ve reklam panolarından eskiye nazaran uzaklaşarak dijital ortamlarda yapılmaya başlandığı görülmektedir. Yapılan dijital

reklamların sunucusunun sabit bir işyerinin olmayışı ve bazı sunucuların ülke sınırları dışında yer alan başka noktalardan hizmet vermesi bu hizmetlerin vergilendirilememesi sorununu doğurmuştur. Nitekim Amerika’da kurulan ve günümüzde 45 ülkede faaliyette bulunan dünyanın en büyük dijital pazarlama ve reklamcılık sektörü derneği İnteraktif Reklamcılık Bürosu olan IAB (Interactive Advertising Bureau)’un yayımlamış olduğu “Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları – 2022 İlk 6 Ay Raporu”na göre Türkiye’de medya sektörü yatırımları aşağıdaki çizelge de gösterildiği gibi tahmin edilmiştir.

Grafik 2. Türkiye’de Organize ve Direkt Medya Sektörü Yatırımları



Kaynak: Deloitte Digital, (2022). Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları, 1-41. https://iabtr.org/UploadFiles/PageFiles/MedyaYatirimlariTahmini_2022H111102022114624.pdf (Erişim Tarihi: 24.03.2023)

İlgili çizelgeden de görülebildiği gibi 2022 yılında medya sektörü açısından en çok yatırım yapılacak alan olarak, dijital medya ön plana çıkmaktadır. Bu durum her geçen gün artarak dijital ortamlardaki reklam hacminin büyümesine neden olabilecek ve haliyle büyüyen bu reklam hacminin yaratacağı ekonomik girdinin vergilendirilmesi gerekliliği de doğabilecektir. Bu sebeple DHV’nin konusuna giren dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, tam da bu nokta da vergilendirme açısından vergi sistemi içerisindeki boşluğu tamamlamaktadır.

Genel uygulama tebliği kapsamında dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri şu şekilde sıralanmıştır;

- Reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi ya da reklam verenle ilgili arama sonucunun öncelikli sırada gösterilmesi gibi arama motoru reklamları,
- Bant reklamlar,
- Video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayınlanan her türlü işitsel, görsel ve yazılı reklamlar,
- Açılır pencere reklamları,

gibi sunulan reklam hizmetleri sonucunda elde edilecek olan hasılat DHV kapsamına alınmıştır.

Günümüzde basılı ve görsel yayın yapan gazete ve dergilerin kendi kurmuş oldukları siteler aracılığıyla ya da başka sunucular tarafından kurulmuş bir site aracılığıyla, görsel ve işitsel yayın yapan siteler de yayın akışları esnasında verecekleri reklamlardan elde edilen hasılat DHV'ye tabidir. Ek olarak uydu sistemleri aracılığıyla televizyonlarda görsel yayın yapan kanalların, yaptıkları yayınları internet ortamında paylaşmaları ve bu yayınlarının akışı içerisinde yer alan reklamlar dışında ek olarak başka reklamların verilmesi halinde bu reklamlardan elde edilen hasılat verginin konusuna girmektedir. Bu noktada elde edilecek olan hasılatın, reklam veren kişinin bizzat kendisi, acentesi veya aracılık hizmetinde bulunan üçüncü şahıslardan elde etmesi vergilendirme konusunda herhangi bir etkisi bulunmamaktadır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital ortamda sunulacak olan reklam hizmetlerinin hazırlanması ve sunulan reklamların etkisinin ölçülmesi amacıyla, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından yapılacak olan reklam kontrol ve ölçüm hizmetleri, kullanıcılara ait verilerin iletimi ve yönetimi hizmetleri ve sunulacak reklamlar için verilen teknik hizmetler dolayısıyla elde edilecek olan hasılat da DHV'nin konusuna girmektedir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital ortamda sunulan reklam hizmetlerinin daha anlaşılır olması açısından uygulama tebliğinde yer alan bir örneği incelemek gerekirse;

“A işletmesi tarafından işletilen arama motoru sayfasında, kullanıcılar tarafından otelcilikle ilgili anahtar kelimelerin aratılması durumunda, B otelinin internet sitesi bağlantısının, sonuç sıralamasında en üst sırada gösterilmesi karşılığında A işletmesinin B otelinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.”

Örnekte yer aldığı gibi A işletmesi dijital ortamlarda reklam hizmeti sağlayan bir dijital hizmet sunucusudur. İşletmiş olduğu arama motorunda B otelinin internet sitesine ait bağlantının diğer rakip olan otellerin site bağlantılarından önce yer vermesi, B oteline bir avantaj sağlamaktadır. Bu sayede B oteli kendi işletmesinin reklamını yaptırmakta ve A işletmesinin bu reklam hizmetini sunmasından dolayı elde etmiş olduğu hasılat DHV'ye tabi olacağı anlaşılmaktadır.

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

Bilişim teknolojilerinin gelişmesi ve internete ulaşım imkanının her geçen gün arttığı günümüzde fiziksel ortamda sunulan çeşitli mal ve hizmetler dijital ortamlarda sunulur bir hale gelmiştir. Bu dönüşüm her geçen gün de hızını artırmaktadır.

Dataportal'ın yayımlamış olduğu "*Dijital 2022: Türkiye*" verilerine göre Ocak 2022'de toplam internet kullanıcı sayısı 69,95 Milyon olarak gerçekleşmiştir. Bu kullanıcı sayısı nüfusun %82'sini oluşturmaktadır. 2021 ve 2022 yılları arasında ise 3,9 milyon yeni kullanıcı katılmış ve böylelikle 1 yıllık süreçte %5,9 oranında bir artış görülmüştür (Kemp, 2022). Bu hızlanmanın altında yatan nedenlere bakıldığında günlük hayatın içerisinde kullanılan her türlü araçların ve sistemlerin çoğunlukla internet tabanlı olması ve insanların kendi isteğiyle veya isteği dışında çeşitli işlemlerini internet kullanarak halletmek zorunda kalmasından dolayı bu artışların yaşandığı düşünülebilir.

Bu durum zamanla dijital ortamda içerik satışlarının artışı ve bu içeriklerden yararlanan kullanıcı sayısının artmasına da neden olmuştur. Bu kapsamda dijital ortamların vergilendirilmesi gerekliliği doğmuş fakat klasik vergileme ilkeleri gereği yetersiz kalmıştır. Bu yetersizlikler sebebiyle oluşan ekonomik hacmin vergilendirilmesi için dijital ortamlarda yapılan içerik satışları ve bu içeriklerden yararlandırmaya yönelik hizmetler DHV kapsamına alınmıştır.

Dijital hizmet vergisi genel uygulama tebliğine göre, dijital ortamda yapılan içerik satışları görsel, sesli ve yazılı bir şekilde yapılabilmektedir. Bu kapsamda akıllı cihaz uygulamaları, bilgisayar programları, oyunlar, videolar ve müzikler örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu uygulamaların kullanılması, oyunların oynanması,

müziklerin dinlenmesi, paylaşılan videoların izlenmesi ve elektronik cihazlara kaydedilmesi DHV'ye tabi tutulmuştur (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

İlgili genel uygulama tebliğinin içeriğinde yer alan örnekler incelediğinde;

“A işletmesi tarafından sanal mağazasında abonelerine sunulan gerçek zamanlı ve veri akışı yoluyla ve çevrim içi bir şekilde dijital ortamda müzik dinlenmesine veya elektronik cihaza kaydedilmesine yönelik hizmetler”,

“B işletmesi tarafından kullanıcılarına dijital ortam üzerinden abonelikte ya da izlendiği kadar ödeme yapılması suretiyle çevrim içi video, film, dizi gibi içeriklerin izlenmesine veya elektronik cihaza kaydedilmesine yönelik hizmetler”,

gibi hizmetler DHV kapsamında olduğu görülmektedir.

Örneklere bahsedildiği üzere, günümüzde kullandığımız mobil akıllı cihazlar sayesinde günün herhangi bir saatinde müzik dinlenebilmekte ve çeşitli görsel videolar izlenebilmektedir. Sesli ve görsel sunulan içeriklerin iletiminde çeşitli hizmet sunucuları bulunmakta ve bu sunucular kullanıcılardan belirlenmiş dönemler için abonelik ücreti almaktadırlar. Günümüzde bu uygulamalara Spotify müzik dinleme platformu ve Netflix dizi ve film izleme platformu örnek verilebilecektir. Bu platformlara üye olan kullanıcılardan elde edilecek olan hasılatın DHV'ye tabi olacağı anlaşılmaktadır.

Yukarıda sayılan hizmetlerin dışında kullanıcıların internet ortamına ulaşabilmek için kullandıkları bilgisayarlar ve cihazların korunmasına yönelik alacakları antivirüs programı satışından elde edilen gelir, çevrim içi ortamda oynatılan oyunlar ve bu oyunların içeriğinde kullanmak üzere satışı yapılan sanal paralardan elde edilen hasılat da DHV kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Bu kapsamda DHV'nin kapsamına girecek olan hizmetlerin ayrımında kullanılacak en önemli kıstas hizmetin dijital ortamda sunuluyor olmasıdır. İlgili tebliğ de belirtildiği üzere, internet ortamında satışı yapılan her türlü şans oyunu biletleri ve kuponları DHV'ye tabi değildir. Yine fiziki ortamda gösterimi yapılacak her türlü görsel etkinlik için satışı yapılacak olan biletlerden elde edilecek hasılatta DHV kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu sebeple DHV'nin kapsamına girecek olan mal ve hizmetin bizzat dijital ortamlarda sunulması hususu önemli bir kıstas olarak karşımıza çıkmaktadır.

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

Bilişim teknolojilerinin gelişimiyle doğan dijital ortamlar bireylerin günlük hayatta zaman geçirdikleri, alışveriş yaptıkları ortamları sanallaştırmıştır. Bu sanallaşmayla bireyler fiziki olarak iletişime geçebileceği insan sayısının çok daha fazlasıyla iletişim kurabilmiş ve böylelikle aralarındaki etkileşimi artırabilmiştir. Bu etkileşim neticesinde sanal olarak bir araya gelinen dijital ortam sayısı artmış ve bu sebeple yeni dijital hizmetlerin doğmasına sebep olmuştur. Nitekim T.C. Ticaret Bakanlığı verilerine göre Türkiye’de 2021 yılında toplam da 484.347 e-ticaret faaliyetinde bulunan işletme bulunmaktadır.

Dijital hizmet vergisi genel uygulama tebliğine göre, kullanıcıların iletişime geçebildikleri ortamları sağlayanlar veya bu ortamları işletenler DHV’ye tabidir. Bir kullanıcı tarafından görsel, sesli ve yazılı içeriğin paylaşılabilmesi, paylaşılan içeriğe yorum yapılabilmesi dijital ortamlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bunun dışında bir malın veya hizmetin satımında, ödenmesinde, teslimatında ve iade gibi süreçlerinin yönetilmesi konularında aracılık hizmeti veren dijital ortamlar veya sadece satışı yapılan mal ve hizmetinin gösterimine aracılık edenlerin vergiye tabi olacağı belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Bu kapsamda görsel ve sesli bir şekilde paylaşım yapabildiğimiz ve yorumlarla diğer kullanıcılarla etkileşime geçebildiğimiz Youtube platformu örnek gösterilebilir. Yine günümüzde çoğu kullanıcının yararlandığı, satışı yapılan ürünlere yorum yaparak diğer kullanıcılarının etkilenebildiği, satın alınan mal ve hizmetin iletilmesinde aracılık eden ve güven veren e-ticaret siteleri olarak Trendyol ve Hepsiburada örnek verilebilecektir.

Bireylerin talepte bulunduğu mal ve hizmetleri sunan dijital ortamlar, bireylerin ihtiyaçlarına göre filtreleme ve sıralama yapabilmektedir. Örneğin bir bireyin satın almak istediği ürünü fiyatına, müşteri değerlendirilmesine veya satış miktarına göre sıralayabilmekte ve böylelikle kararını etkileyebilmektedir. Bu şekilde verilen dijital hizmetlerde ilgili vergininin kapsamına girmektedir. Çalışmamızın içeriğinde daha önce de bahsettiğimiz üzere e-ticaret sitelerinde satış yapan işletmelerin elde edecekleri hasılat, DHV kapsamına girmemektedir. Bu işletmeler sahip oldukları mükellefiyet şekline göre gelir veya kurumlar vergisi aracılığıyla elde

ettikleri hasılatları vergilendirilebilecektir. Yine harcama vergileri açısından da gerekli ödevlerini yerine getirmesi gerekir ve sorumlu sıfatıyla vergilerini ödeyebileceklerdir.

Genel uygulama tebliği içerisinde yer alan örneklere baktığımızda;

“Kullanıcıların üçüncü kişilere araç satışlarını kolaylaştırmak amacıyla dijital ortam sağlayan (A) işletmesi”,

“Sanal mağazası üzerinden, firmaların ürünlerinin satışına aracılık eden (B) işletmesi”,

“İnternet sitesi üzerinden çeşitli kültür, sanat, spor ve benzeri etkinlik biletleri ile ulaşım araçları biletlerinin satışına aracılık eden (C) işletmesi”,

“Kişilerin mesleki kariyerleriyle ve mesleki ilgi alanlarıyla ilgili paylaşım yapabildikleri dijital ortam sağlayanlar”,

dijital hizmet vergisine tabi olacaktır.

Bu örneklerin dışında bir işletmenin imal etmiş veya satın almış olduğu ürünlerini, kendi kurmuş olduğu bir dijital ortam aracılığıyla satması DHV kapsamında değerlendirilmemekte ve vergiye tabi olmamaktadır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020). Bu sebeple dijital ortamı işleten sunucuların, DHV kapsamında vergilendirilmesinin altında bu hizmetleri dışarıdan kullanıcılara sunması ve bunlara aracılık etmesi yattığı görülmektedir.

4.2.1.4. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere İlişkin Aracılık Hizmetleri

Dijital hizmet vergisi kapsamında değerlendirilecek hizmetlerin, dijital ortamda hizmette bulunan sağlayıcılar tarafından aracılık hizmeti olarak sunulması sonucunda elde edilecek hasılat verginin kapsamına alınmıştır. Dijital ortamda oluşturulan sanal mağazaların içerisinde bulunan diğer mağaza hizmetleri, kullanıcıya ürün bazında filtreleme yapma suretiyle karşılaştırma yapma hizmetleri, aracılık hizmetleri kapsamında değerlendirilmektedir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020). İlgili uygulama tebliği kapsamında örneğe bakıldığında;

“B işletmesi sanal mağazasında, yine kendi sanal mağazasında mal satışına aracılık hizmeti sunan A işletmesinin satışlarına aracılık etmektedir. Bu durumda A işletmesinin dijital ortamda sunduğu aracılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği hasılat”,

verginin kapsamındadır.

A işletmesi açısından dijital ortamda sunulan bir aracılık hizmeti olması sebebiyle sesli, görsel ve dijital bir içeriğin dijital ortamda satışı ve sunumu hizmetleri

kapsamında vergiye tabi olacaktır. B işletmesi ise elde ettiği hasılat kullanıcıların birbiriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri kapsamında olduğu için vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

4.2.2. Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 8. maddesinde mükellef ve vergi sorumlusu tanımlanmıştır. Buna göre; *“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişidir”*. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, TVS içerisinde yer alan gelir vergisinden kurumlar vergisine, katma değer vergisinden dijital hizmet vergisine kadar tüm vergiler için üzerine vergi borcu ödevi düşen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidir. İlgili vergi kanunlarının içerisinde o vergiye ilişkin olarak mükellefiyeti bulunanlar tanımlanmaktadır. Özetle her bir vergi açısından mükellefiyet grubu değişiklik gösterebilmektedir. Bu sebeple gerçek veya tüzel bir kişinin ilgili verginin mükellefi olup olmamasının vergiye ilişkin kanun nezdinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 3. Maddesine göre mükellefiyet, tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre; kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye sınırları içerisinde gerekse Türkiye sınırları dışında elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilenler tam mükellefiyet kapsamında değerlendirilmektedir. Dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilenler ise kanuni ve iş merkezleri Türkiye sınırları içerisinde bulunmayıp, sadece Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilenlerdir.

Bir gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefinin, mükellefiyet tesisi işe başlama bildiriyle yapılmaktadır (İsmmmo, 2012, s. 6). Bu kapsamda gerçek kişiler, kendilerince, 3568 sayılı kanun kapsamında yer alan meslek mensuplarınca ya da 1136 sayılı kanun kapsamında avukatlık ruhsatını almış olan kişiler tarafından vergi dairesine verilecek olan işe başlama bildiri dilekçesinin ardından yapılan inceleme ve yoklamalar sonucunda mükellefiyet tesis ettirebilmektedirler. Tüzel kişiler açısından ise bir işyeri açılması, işyeri açılmaması karşın ticaret siciline tescilin yapılması durumlarının, vergi dairesine bildiri sonucunda mükellefiyet oluşturulmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020, s. 2-3).

Dijital hizmet vergisinin mükelleflerini ise dijital hizmet sağlayıcıları oluşturmaktadır. Dijital hizmet sağlayıcılarının 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK'ya göre tam mükellef olup olmamasının mükellefiyete bir etkisi bulunmamaktadır. Yine mükelleflerin dar mükellef olmaları halinde faaliyetlerini Türkiye sınırları içerisinde bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirilmesi veya gerçekleştirilmemesi mükellefiyet açısından herhangi bir etki doğurmamaktadır. Buradan özetle, bir dijital hizmet sağlayıcısı mükellefin Türkiye'de gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olup olmamasının, DHV mükellefiyetine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet sağlayıcıların ilk kez verecekleri beyannamelerini vermeden önce Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan internet sayfası üzerinden gerekli formu doldurmaları gerekmektedir. İlgili formun onaylanmasıyla birlikte ilgili mükellefe ilişkin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde mükellefiyet tesis ettirilmektedir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet sağlayıcılarının, bu şekilde tesis ettirecekleri mükellefiyetleri için işe başlama bildirimini aranmamaktadır. Bunun sebebi yukarıda bahsedildiği şekilde başvuru yaparak mükellefiyet tesis ettirenlerin, işe başlama bildirimini yapılmış olarak kabul edilmesidir (Şamlı ve Öztürk, 2019).

Dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlerin elektronik ortamda gerçekleşmesi ve bu hizmet sunucularının Türkiye sınırları dışında kalan bölgelerden hizmette bulunması sebebiyle, DHV'ye ait mükellefiyet tesisi işlemleri ve beyan işlemlerinin internet ortamında yapılması olağan görülebilmektedir. Mükellefiyet tesisinin yapılması için bağlı olunacak vergi dairesine elden verilecek ya da elektronik ortamda gönderilecek işe başlama bildirimini dilekçesi yerine, internet ortamında yapılan başvuru sonucunda mükellefiyet tesis ettirilmesi, DHV'yi Türk vergi sisteminde yer alan diğer vergilerden ayırmaktadır.

4.2.3. Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Sorumlusu

213 Sayılı VUK'a göre vergi sorumlusu, "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi*" olarak tanımlanmıştır.

Vergi hukuku açısından sorumluluk kavramına bakıldığında kişinin kendisi mükellef olmamakla beraber, mükellef olan kişiyle ilişkisi olduğundan vergilendirme açısından maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi suretiyle sorumlu olmaktadır. Vergi sorumlusu kavramı üç ayrı başlıkta incelenebilmektedir. Bunlar; vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu şeklindedir. Vergi sorumluluğu kavramının ardında yatan nedenlere bakıldığında tahsil edilecek vergilerin en az maliyetle tahsil edilmesi, alacağın güvence altına alınması ve kanunlarda belirlenen vergi ödevlerinin eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi gibi sebepler sayılabilir (Gerçek, 2005, s. 160-163).

Dijital hizmet vergisi açısından vergi sorumlusuna bakıldığında Türkiye sınırları içerisinde iş yerinin, ikametgahının, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumlarında ve gerekli görüldüğü takdirde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması sebebiyle DHV'ye tabi olan taraflar ile işleme ve ödemeye aracılık edenlerin verginin ödenmesi açısından sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Bu açıdan bakıldığında dijital hizmet sunucusunun vermiş olduğu hizmeti alan kullanıcının, ödeyeceği ücret üzerinden vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti yapılacağı ve bu vergiyi sorumlu sıfatıyla ilgili idareye ödeyeceği anlaşılmaktadır. Bunun dışında ödemeye aracılık eden bankalar üzerinden kaynakta kesinti yapılması suretiyle vergilendirmenin sağlanacağı ilgili tebliğ de belirtilmiştir.

4.2.4. Dijital Hizmet Vergisinde Uygulanan Muafiyet ve İstisnalar

Vergi otoritesinin sosyal ve ekonomik amaçlarla tahsilinden vazgeçtiği vergiler vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Bu şekilde değerlendirilmesinin ardında yatan sebep, tahsilinden vazgeçilen bir verginin kamu kesiminden özel kesime doğru bir fon transferi olarak görülmesidir (Saraç, 2010, s. 263).

T.C. Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu vergi harcamaları raporunda vergi harcaması, *“belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şeklindeki kamu harcaması”* olarak

tanımlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2007, s. 5). Bu vergi harcamaları vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredileri, oran indirimi ve vergi erteleme şeklinde gerçekleşebilmektedir (Giray, 2002, s. 28-29).

Bu kapsamda DHV için de muafiyet ve istisnalar tanımlanmıştır. İstisna ve muafiyetlerin uygulanmasının ardında dijital hizmet ihtiyacının karşılanmasına yönelik hizmetlerin teşvik edilmesi ve dijital ortamda sunulan hizmetlerin geliştirilmesi amacı yattığı düşünülebilir.

4.2.4.1. Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet

Dijital hizmet vergisinin konusuna giren hizmetlerden Türkiye’de elde edilen hasılatın 20 Milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilecek olan hasılatın 750 Milyon avrodan az olması durumunda bu hizmeti sağlayanlar vergiden muaf tutulmaktadır. Dijital hizmet sunucusunun finansal muhasebe açısından konsolide bir gruba ait olması halinde DHV kapsamında yapılan hizmetlerden elde edilen hasılat grup açısından değerlendirilmekte ve toplam grup hasılatı dikkate alınarak muafiyet belirlenmektedir. İlgili verginin 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla uygulanması sebebiyle muafiyetin belirlenmesi açısından 2019 yılı döneminde söz konusu hizmetlerden elde edilen hasılatlar dikkate alınarak muafiyet durumu belirlenebilecektir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Konsolide bir grubun içerisinde yer alan bir işletmenin DHV açısından muafiyet durumunu genel uygulama tebliğinde yer alan bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

“Görsel içeriklerin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda izlenmesine yönelik dijital ortamda hizmet sunan ve finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olmayan (N) işletmesi, 2019 hesap döneminde kanun kapsamındaki dijital hizmetler dolayısıyla dünya genelinde 589 Milyon avro, Türkiye’de 54 Milyon TL hasılat elde etmiştir. Buna göre söz konusu işletme kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla vergiden muaf olacaktır”.

İşletmenin, 2020 hesap döneminde aynı hizmetlerden elde ettiği hasılatla ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 4. Dijital Hizmet Vergisi Hadlerine İlişkin Örnek Tablo

Kümülatif Hasılat Dönemleri	Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı
Ocak-Mart	12 Milyon TL	280 Milyon avro
Ocak-Haziran	21 Milyon TL	756 Milyon avro
Ocak-Eylül	38 Milyon TL	900 Milyon avro
Ocak-Aralık	49 Milyon TL	980 Milyon avro

Kaynak: Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (2020). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.11.2022)

Buna göre, 2020 hesap döneminin Ocak-Haziran döneminde söz konusu işletme tarafından elde edilen hasılat tutarı, Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan her iki haddi de aştığından 2020 hesap dönemi Haziran ayı sonu itibariyle işletme bakımından muafiyet sona erecektir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre, hadlerin aşıldığı vergilendirme döneminin takip eden dördüncü vergilendirme dönemi olan 2020 hesap dönemi Ekim ayı başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

4.2.4.2. Dijital Hizmet Vergisinde İstisnalar

Dijital hizmet vergisi genel uygulama tebliğine göre uygulanacak olan istisnalar aşağıda belirtilmiştir.

406 Sayılı Telgraf ve Telefon kanununun ek 37 inci maddesinde belirtilen, ulusal çapta, kamuya açık olarak mobil elektronik haberleşme hizmeti sunan işletmeciler belirli bir oranda elde etmiş oldukları satış tutarları üzerinden hazine payı ödemektedir. Bu kapsamda hazine payı ödeyen işletmeler DHV’den müstesna tutulmuştur.

6802 sayılı Gider Vergileri kanununun 39 uncu maddesi kapsamında sayılan hizmetler üzerinden özel iletişim vergisi (ÖİV) alınmaktadır. İlgili kanun kapsamında sayılan hizmetler üzerinden ÖİV tahsil edilmesi sebebiyle DHV’den istisna tutulmuştur. Bu hizmetler genel olarak sesli ve görsel haberleşme hizmetlerini içermektedir.

5411 sayılı Bankacılık kanununun 4 üncü maddesi kapsamında sayılan bankacılık hizmetleri DHV’den müstesna tutulmuştur. Bu hizmetler genel olarak

günlük hayatta kullanılan internet bankacılığı ve mobil bankacılığın içerisinde yer alan hizmetleri içermektedir. Bu kapsamda sunulan hizmetler bir dijital hizmet olarak değerlendirilmemektedir. Sunulan hizmetin bankacılık işlemlerine yönelik olması sebebiyle bankacılık kapsamında değerlendirilmekte ve vergiden istisna tutulmaktadır.

5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 2 inci maddesi kapsamında sayılan faaliyetleri sonucunda ortaya konulan ürün ve hizmetlerin satışından elde edilecek hasılat DHV'den istisna tutulmuştur. Yine bu ürünler üzerinden sunulacak olan hizmetler vergiden istisnadır. Kanun kapsamında verilen istisnanın amacı yeni dijital hizmetlerin tasarlanmasının teşvik edilmesi olduğu düşünülebilir. Var olan bir ürünün farklılaştırılması hizmetleri sonucunda elde edilen hasılat vergiden istisna değildir. Çünkü istisnalar vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi harcamasının asıl sebebi sosyo-ekonomik olarak ulusal ölçekte gelişimi sağlamaktır. Bu kapsamda araştırma ve geliştirme çalışmaları sonucunda yeni tasarlanacak olan ürün ve hizmetler için istisna uygulanmasının yerinde olduğu söylenebilir. Bu durum TVS içerisinde yer alan istisnaların temel amacını ortaya koymakta ve DHV açısından da bu durumun gerçekleştiği görülmektedir.

6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanununun 12 inci maddesinde sayılan ödeme hizmetleri, DHV'den istisna tutulmuştur. Bu hizmetler ödeme hesabının işletilmesi işlemlerini, fatura ödemelerine aracılık edilmesine yönelik hizmetleri ve buna benzer diğer hizmetleri içermektedir.

Kanun nezdinde istisna olan hizmetlerin yanı sıra aynı dijital hizmet sunucusunun sunmuş olduğu diğer hizmetler, DHV kapsamında ise istisna olan hizmetlerinde vergiye tabi olacağı ilgili tebliğ de belirtilmiştir.

4.2.5. Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı ve Oranı

Vergi matrahı, indirim, istisna ve muafiyetlerin uygulanmasıyla birlikte ortaya çıkan ve üzerinden vergi hesaplanacak değerdir. TVS açısından bakıldığında her bir vergi türüne göre matrahlarda değişiklik olabilmektedir. Nitekim TVS içerisinde yer alan emlak vergisinde matrah emlağın rayiç bedeli, vergi değeri ve alım satım

günündeki değeri matrahı oluşturabilmektedir. Yine KDV açısından ise matrah teslim ve hizmetlerin karşılığını oluşturan bedellerdir. Gelir vergisinde ise elde edilen kazanç ve iratlardan indirimlerin ve istisnaların düşülmesi sonucunda ortaya çıkan bedeldir (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 79).

Genel uygulama tebliğine göre dijital hizmet vergisinde matrahı, ilgili vergilendirme dönemi içerisinde verginin konusuna giren hizmetler sonucunda elde edilen hasılat oluşturmaktadır. Çeşitli adlar altında elde edilen hasılatın tamamı da matraha dahil edilmektedir. Bu kapsamda satış ve hizmet bedeli, komisyon ücreti, üyelik bedeli, abonelik bedeli ve buna benzer isimlerle alınan bedeller verginin matrahına dahil edilmektedir. Yine sunulan hizmetler sonucunda ortaya çıkacak vade farkı, faiz, prim ve kur farkı gibi elde edilen çeşitli gelirler de matraha dahil olacağı belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisi kanununun 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, verginin matrahının tespitinde gider, maliyet ve vergi adı altında herhangi bir indirim yapılamamaktadır. Yani bir dijital hizmet sunucusunun sunacağı hizmet için katlanmış olduğu giderlerin, verginin konusuna ilişkin olup olmadığına bakılmaksızın matrah üzerinden indirim konusu yapılamamaktadır. Elde edilen hasılat üzerinden katlanılan giderlerin düşülmeden verginin hesaplanmasından anlaşılmaktadır ki verginin matrahını gayrisafi kazanç oluşturmaktadır (Kaya, 2020, s. 105). Bu durumda dijital hizmet sunan işletmeler, belirli bir dönem içerisinde sundukları mal ve hizmetlerden kar elde etmese bile vergi ödemesine neden olacaktır (Çelener, 2019, s. 2238). Bu durum dijital hizmet sunucularının vergiye olan uyumunu azaltacağı ya da mal ve hizmet sunumunda bulunacak işletmelerin ömrünü kısaltabileceği düşünülebilir.

Elde edilecek olan hasılatın döviz cinsinden hesaplanması halinde hasılatın elde edildiği gün ki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak Türk lirasına çevrileceği ve bu tutarın hasılat olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisinin oranı %7,5'tir. İlgili oranın gayrisafi hasılatı uygulanması sonucunda ödenecek DHV ortaya çıkmaktadır. Hesaplanacak olan vergiden herhangi bir indirim yapılması da söz konusu değildir. Cumhurbaşkanı da ilgili verginin oranını %1'e kadar inmeye ve iki katına kadar artırmaya da hizmet

bazında yetkili olduğu belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020). Yani dijital hizmet vergisi, cumhurbaşkanının vereceği kararla %15 oranına kadar artırılabilir.

4.2.6. Dijital Hizmet Vergisinin Vergilendirme Dönemleri

Dijital hizmet vergisi açısından vergilendirme dönemleri bir takvim dönemi içerisinde yer alan birer aylık dönemler şeklindedir. Genel uygulaması bu şekilde olmakla beraber Hazine ve Maliye Bakanlığı çeşitli hizmet türleri için ve belirli mükelleflerin sahip oldukları faaliyet büyüklüklerine göre birer aylık vergilendirme dönemleri yerine üçer aylık olarak da vergilendirmeye yetkili kılınmıştır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

4.2.7. Dijital Hizmet Vergisinde Beyan

Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olan bir vergidir.

Türk vergi sistemi içerisinde üç çeşit matrah belirleme yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; idarece takdir yöntemi, karine veya dış belirtiler yöntemi ve beyan yöntemidir. İdarece takdir yönteminde matrahın vergi idaresince saptanması söz konusu iken, karine ve dış belirtiler yönteminde birtakım dış belirtilere bakılarak matrahın ortaya çıkarılması söz konusudur. Beyan yöntemi ise belirlenen yasalar çerçevesinde vergi matrahının mükellefler ya da sorumlular tarafından vergi dairesine bildirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu üç yöntem içerisinde beyan yöntemi ödeme gücünü en çok dikkate alan yöntem olmasından dolayı, vergilemede adalet ilkesi açısından ön plana çıkmaktadır (Erdem, 1990, s. 21-23). DHV'nin de bu açıdan beyan yöntemini kullanması olumlu sonuçlar doğurabileceği düşünülebilir.

Dijital hizmet vergisinin mükellefleri olan dijital hizmet sağlayıcıları sunmuş oldukları hizmetler sonucunda elde ettikleri hasılatları ilgili ayın beyannamesinde beyan etmekle yükümlü tutulmuştur. Bunun dışında mükellefin Türkiye içinde iş yerinin, ikametgahının, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde bakanlıkça belirlenen vergi sorumluları tarafından ilgili vergiye ilişkin beyanname verileceği belirtilmiştir. DHV mükelleflerinin Türkiye'de yerleşik olması halinde dijital hizmet sunumu sonucunda ilgili ayda elde ettiği herhangi bir hasılatı olmasa dahi beyanname

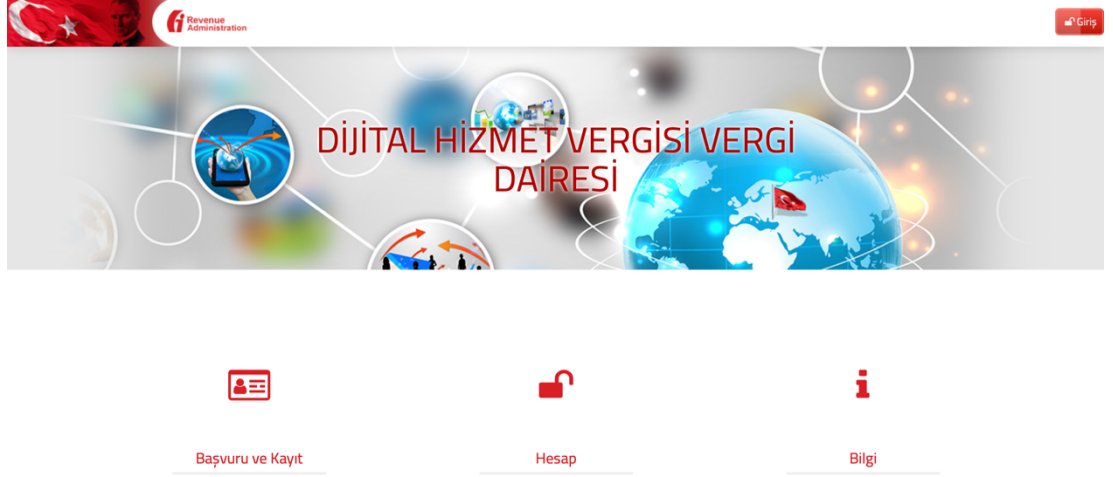
vermekle yükümlüdür. Bunun aksine vergi sorumlusu tarafından kesinti yapılması suretiyle beyan edilecek dijital hizmet vergisinde ilgili ay içerisinde herhangi bir vergi kesintisine tabi işlemleri yok ise beyanname verme zorunlukları da bulunmamaktadır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisine ilişkin beyannameler elektronik ortamda verilmektedir. İlgili beyannameler “www.digitalservice.gib.gov.tr” üzerinden verileceği ilgili tebliğ de belirtilmiştir. Böylelikle Türk vergi sistemi içerisinde yer alan KDV, gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesinde olduğu gibi beyanname düzenleme programı üzerinden hazırlanması ve e-beyanname üzerinden gelir idaresi başkanlığına gönderilmesi söz konusu değildir. Dijital hizmet vergisine ait ayrı bir sistem kurulmuş ve mükelleflerin bu sistem aracılığıyla beyanlarını gerçekleştirilmesi istenmiştir. Bu şekilde bir sistemin oluşturulmasının ardında DHV mükelleflerinin yurt dışında yer alan bir dijital hizmet sağlayıcı olması durumunda beyanını gerçekleştirmesi hususunda kolaylık sağlamak olduğu düşünülebilir.



Şekil 1. Dijital Hizmet Vergisi İşlemlerinin Yapılacağı Dijital Servis Sitesinin Ana Sayfa İçeriği

İlgili sisteme ilişkin ilk giriş ekranı yukarıda görüldüğü gibidir. Bu ekran üzerinden dijital hizmetlere ilişkin KDV beyanı yapılmakla beraber DHV'nin konusuna giren mal ve hizmet sunumu sonucunda elde edilecek olan hasılatın beyan edileceği diğer bir bölüm bulunmaktadır.



Şekil 2. Dijital Hizmet Vergisi Vergi Dairesine İlişkin Sayfanın İçeriği

Ana ekran üzerinden DHV'ye ilişkin bölüme geçildiğinde yukarıda yer alan "Dijital Hizmet Vergisi Vergi Dairesi" ekranı açılmaktadır. Bu ibareyle beraber DHV'nin diğer Türk vergi sisteminde yer alan vergilerden ayrıldığı, genel olarak var olan sistemin dışında yer alan bir vergi olduğu anlaşılmaktadır. DHV'nin konusuna giren mal ve hizmet sunumunda bulunan dijital hizmet sunucuları bu ekrandan mükellefiyet oluşturabilmekte ve var olan mükellefiyetleri üzerinden hasılatlarını beyan edebilmektedirler.

Dijital hizmet vergisi yukarıda belirtilen sistem üzerinden vergilendirme dönemini takip eden ayın son gününü kadar beyan edilebilmektedir. DHV mükellefinin, Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması halinde herhangi bir had ile sınır olmaksızın ilgili beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğunun da bulunmadığı belirtilmiştir.

4.2.8. Dijital Hizmet Vergisinde Ödeme Şekilleri

Dijital hizmet vergisine ait beyannameyi vermekle yükümlü olanlar ve kesinti yapmak suretiyle beyan da bulunmak zorunda olan vergi sorumluları beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergiye ilişkin ödemeyi yapmakla yükümlüdür. Ödeme vergi dairelerine yapılabileceği gibi, GİB'in internet sitesi üzerinde yer alan ekrandan da yapılabilmektedir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020). Ayrıca GİB'e ait ödeme ekranında yabancı mükelleflerin ödemeleri yapabilmeleri için yabancı ödemeler sekmesi yer almaktadır. Bu kapsamda yurt içinde kartlara sahip olmayan yabancı mükellefler yabancı ödemeler üzerinden vergi ödemesini gerçekleştirebilmektedir.

Dijital hizmet vergisi kapsamında ödenen vergiler, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından vergiye tabi esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği de ilgili tebliğin "Verginin Gider Olarak İndirilebilmesi" başlığında belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

4.2.9. Dijital Hizmet Vergisinde Yetki ve Düzeltme

Dijital hizmet vergisine ilişkin yapılacak olan beyanın şekline ve içeriğine ilişkin usulleri belirlemeye, mükellefin göstermiş olduğu faaliyet koluna göre ve mükellefin müracaat etmesi üzerine resen tarh yerini tayin etmeye, mükelleflere ve vergi sorumlularına vergiye tabi olan hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyannameye verdirmeye, verginin beyan edileceği süreye ve ödeme süresine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin şartları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmayan dijital hizmet mükelleflerinin 213 Sayılı VUK gereğince defter tutma zorunluluğu da bulunmayacağı ilgili tebliğde belirtilmiştir. Bununla beraber sunulan mal ve hizmetlere ilişkin kanıtlayıcı her türlü belge, bilgi ve kayıtlar istenildiği takdirde ibraz edilmesi gerekmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan dijital hizmet sunucuları ise 213 sayılı VUK hükümlerine göre işlemlerini yerine getirileceği belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020). Özetle gelir ve

kurumlar vergisi mükellefi olmayan DHV sunucularına, defter tutma yükümlülüğü getirilmemekle birlikte yapılan işlemlere ilişkin kanıtlayıcı her türlü belgenin ve bilginin saklanması yükümlülüğü getirilmiştir.

Dijital ortamda sunulan mal ve hizmetlerin iadesinin mümkün olmamasından dolayı herhangi bir iade söz konusu olmamaktadır. Bu sebeple dijital hizmetler kapsamında elde edilen hasılat üzerinden alınan bir vergi olan DHV açısından düzeltme ve iade söz konusu değildir. 213 sayılı VUK açısından düzenlenen vergi hatalarına ilişkin düzeltme talepleri yine aynı kanun hükümlerine göre değerlendirileceği belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

4.2.10. Dijital Hizmet Vergisinde Vergi Güvenliği

Vergi güvenliği, tahsilatı yapılacak olan vergilerin mali ve mali olmayan her türlü amacına ilişkin olarak, yüksek verim elde etme amacıyla çeşitli önlemlerin alınması ve bu önlemlerin uygulanmasına ilişkin yapılan faaliyetleri kapsamaktadır (Aksoy, 1955'ten aktaran Şanver ve Oktar, 2013, s. 3). Bu kapsamda her bir vergi için konusuna göre çeşitli vergi güvenlik önlemleri alınmaktadır. Dijital hizmet vergisi açısından da vergi güvenlik önlemleri alınmıştır.

Vergi usul kanununda beyanname verme yükümlülüğüne ilişkin çeşitli hükümler bulunmaktadır. Bu kapsamda beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünü ilgili verginin hükümlerine göre süresinde yerine getirmeyen mükellefler ve vergi sorumlularına vergi dairesi tarafından dijital hizmet sunucusunun internet sayfası, sayfa içerisinde yer alan iletişim araçları ve IP adresi kullanılarak elektrik posta yoluyla veya çeşitli diğer iletişim araçlarıyla tebligatta bulunulabileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu mükellef ve sorumlulara ilişkin bilgiler GİB'in internet sayfasında paylaşılacağı da ifade edilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

Yapılan ilanlar sonucunda yükümlülüklerini 30 gün içerisinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlerine erişimin engellenmesine ve bu engelin yükümlülüklerini yerine getirene kadar kaldırılmayacağına ilişkin hükümleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar

verilebileceği de belirtilmiştir. Dijital hizmete erişimin engellenmesi için verilen kararın Bilgi Teknolojileri ve İletişim kurumu tarafından bakanlığın bildirimini yapmasının üzerinden 24 saat geçmeden yerine getirileceği de ayrıca tebliğde belirtilmiştir (Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2020).

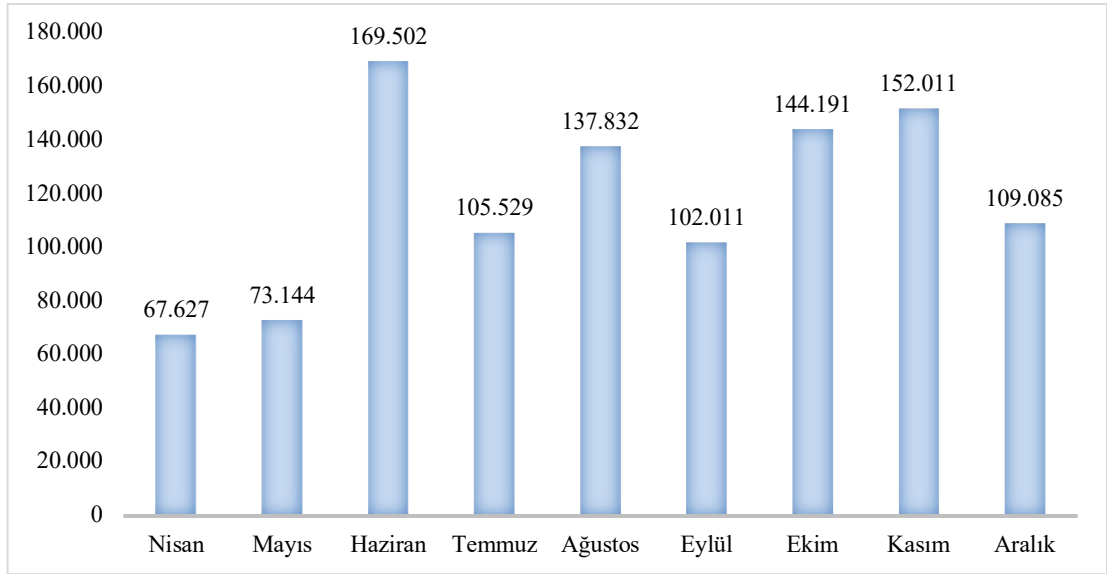
Dijital hizmet vergisinin tahsilatına ilişkin alınan en önemli güvenlik önlemi, dijital hizmet sunucularının faaliyetlerini gerçekleştirdiği dijital ortamlarının engellenmesidir. İlgili tebliğ kapsamında belirtilen 30 günlük süre dijital hizmet sunucuları için önem arz etmektedir. Çünkü dijital hizmet sunucularının sunmuş oldukları hizmetlerin, vergi kapsamında olup olmadığını bilmemesi ya da bildiği takdirde beyanda bulunmama gibi sorunlarına ilişkin bir müddet tanınması vergiye gönüllü uyumu sağlayabileceği şeklinde değerlendirilebilir. Burada önemli olan diğer husus ise beyan da bulunmayan dijital hizmet sunucularının tespitine ilişkin yapılan çalışmalar olacaktır.

4.3. Üç Yıllık (2020-2022) Veriler ile Dijital Hizmet Vergisi Geliri Üzerine Bir Değerlendirme

Dijital Hizmet Vergisi 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. İlgili vergiye ilişkin tahsilat tutarları aylık olarak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğünün yayınlamış olduğu “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri” raporlarından görülebilmektedir. İlgili raporda DHV, genel bütçe gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirleri kalemlerinin arasında yer almaktadır. 2020 ve 2022 dönemleri arasında tahsilatı gerçekleştirilen DHV tutarları aşağıda yer alan grafiklerle gösterilmiştir. Tahsil edilen vergi gelirleri üzerinden dijital hizmetlerin ticaret hacmi ortaya çıkarılmıştır. Toplam da otuz üç aylık performansı ortaya konmuş ve bu sayede verginin TVS içerisindeki önemi ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

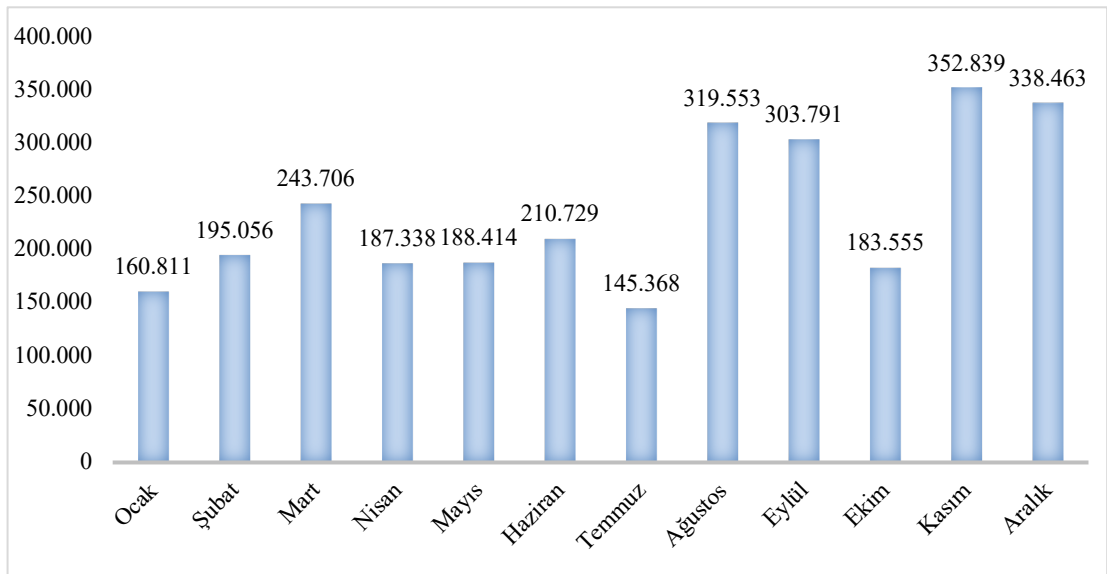
Aşağıda yer alan grafikler Muhasebat Genel Müdürlüğünün yayınlamış olduğu “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri” raporlarında yer alan istatiki verilerden yararlanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 3. 2020 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL)



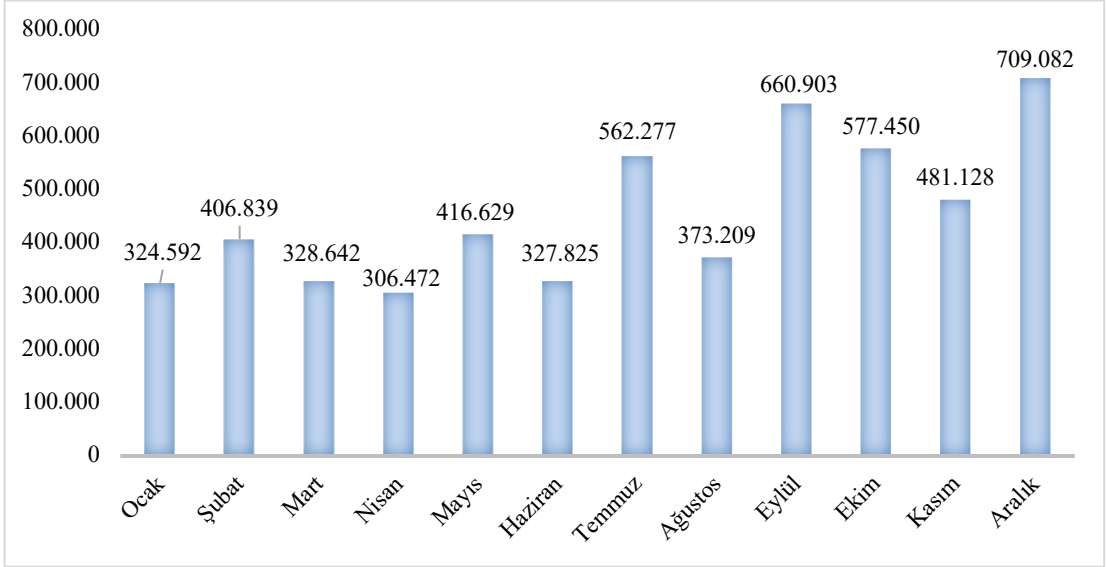
1 Mart 2020 yılı itibariyle uygulamaya konulan DHV 2020 yılı içerisinde toplamda 9 aylık dönem için tahsilatı gerçekleşmiştir. Bu 9 aylık dönemde toplamda 1 milyar 60 milyon TL DHV geliri elde edilmiştir. 9 aylık periyotta en yüksek gelir 169 Milyon TL ile haziran ayında elde edilmiştir. İlgili aylar incelendiğinde kimi aylarda bir önceki aya göre artış görülürken kimi aylarda düşüşler meydana gelmiştir.

Grafik 4. 2021 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL)



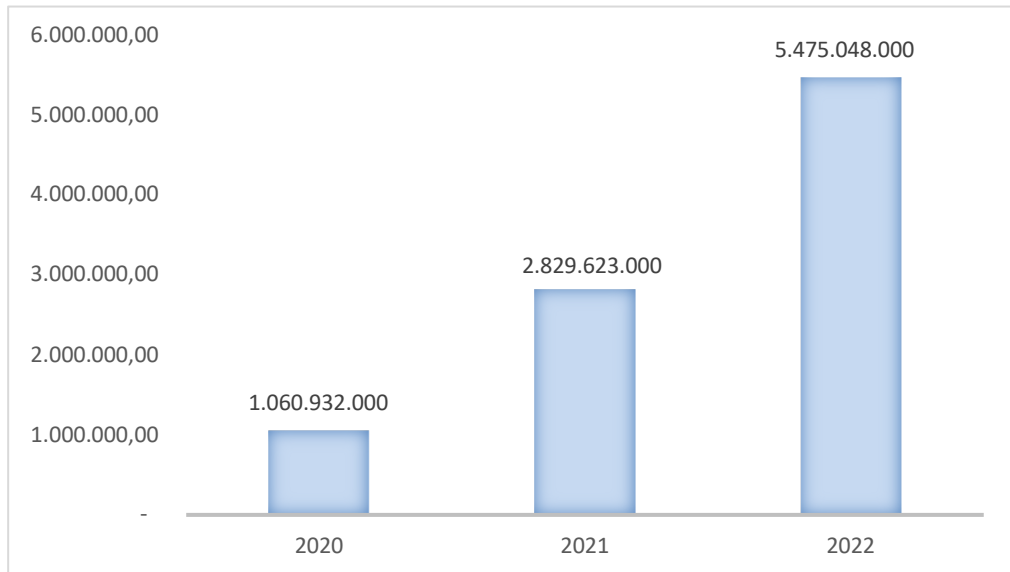
2021 yılı içerisinde bir takvim dönemi (12 Ay) boyunca DHV geliri elde edilmiştir. Toplam yıllık elde edilen gelir 2 Milyar 829 Milyon TL'dir. En yüksek gelir 352 Milyon TL ile Kasım ayında elde edilmiştir.

Grafik 5. 2022 Yılı Dijital Hizmet Vergisinin Aylık Gelirleri (Bin TL)



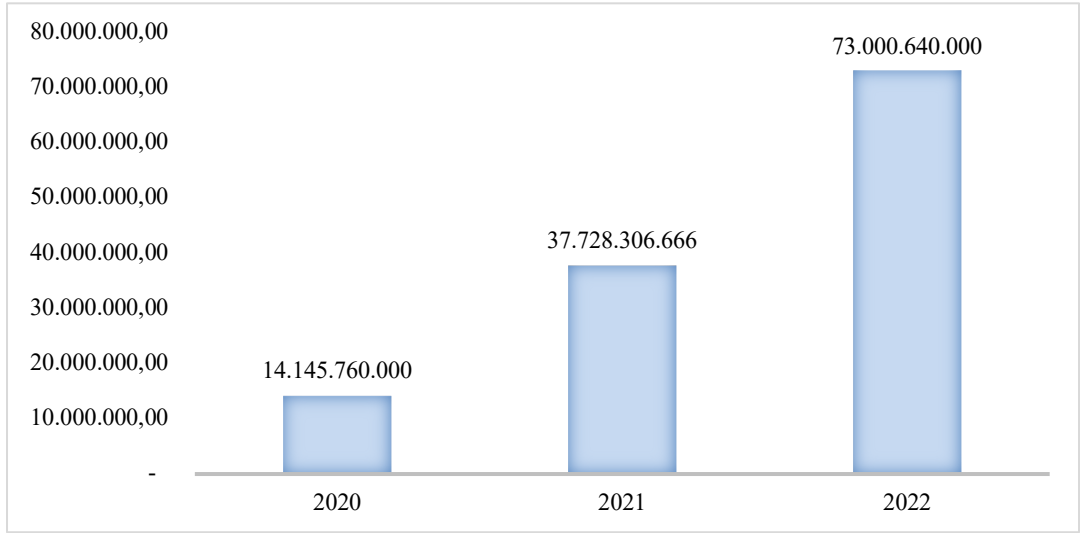
2022 yılı içerisinde toplam elde edilen DHV geliri 5 Milyar 475 Milyon TL'dir. 2022 döneminde en yüksek gelir 709 Milyon TL ile aralık ayında elde edilmiştir.

Grafik 6. 2020, 2021 ve 2022 Yılları Arasında Toplam Dijital Hizmet Vergisi Gelirleri



2020, 2021 ve 2022 döneminde elde edilen DHV gelirleri özet olarak yukarıdaki grafikte görüldüğü gibi gerçekleşmiştir. En yüksek gelir 2022 yılı itibariyle elde edilmiştir. 2021 yılında 2020 yılına kıyasla %166 oranında bir artış, 2022 yılında 2021 yılına kıyasla %93 oranında bir artış yaşanmıştır. 2021 yılında 2020 yılına göre yüksek artış yaşanmasının sebebi 2020 yılında 9 aylık dönem için uygulama söz konusu iken 2021 yılında bir takvim dönemi boyunca yani 12 aylık dönem için uygulama söz konusudur. Bu durum artış oranının yüksek çıkmasına sebep olmaktadır. Genel seyre bakıldığında ise yıllar itibariyle rakamsal bir artış gözlemlenmektedir.

Grafik 7. Dijital Hizmet Vergisine Tabi Toplam Ticaret Hacmi



Dijital hizmet vergisi gelirleri, verginin oranı olan %7,5 ile oranlandığı takdirde oluşturduğu ticaret hacmi ortaya çıkmaktadır. Bu noktada 2020 yılında 14 Milyar 145 Milyon TL, 2021 yılında 37 Milyar 728 Milyon TL ve 2022 yılında 73 Milyar TL değerinde ticaret hacmi oluşmuştur. Bu durum DHV kapsamına giren hizmetlerin her geçen gün arttığı ve bu sayede ticaret hacminde de bir artış yaşandığı görülmektedir.

Tablo 5. Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dijital Hizmet Vergisi Gelirleri	Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2020	833.250.502	1.060.932	%0,13
2021	1.164.988.132	2.829.623	%0,24
2022	2.353.285.988	5.475.048	%0,23

2020, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin toplam elde edilen vergi gelirleri, toplam DHV gelirleri ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde olarak yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Birbirini takip eden yıllarda bu oranlar %0,13, %0,24 ve %0,23 olarak gerçekleşmiştir. 2021 ve 2022 yılları kıyaslandığında DHV gelirlerinde rakamsal olarak bir artış görülmekle beraber, oransal olarak bir artış kaydedilmemiş ve yatay bir seyir izlenmiştir. Oran bazında 2022 yılı dikkate alınarak karşılaştırıldığında toplam vergi gelirleri içerisindeki veraset ve intikal vergisi oranı %0,12, şans oyunları vergisinin %0,44 ve özel iletişim vergisi %0,40 oranında gerçekleşmiştir. Dijital hizmet vergisi bu vergilere kıyasla çok güncel bir vergidir. Buna rağmen çok kısa bir zamanda içerisinde toplam bütçe gelirleri içerisinde veraset ve intikal vergisinden daha fazla bir paya sahip olmuştur. Şans oyunları ve özel iletişim vergisi açısından ise bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarına yaklaştığı görülmektedir.

4.4. Türk Vergi Sistemi Açısından Dijital Hizmet Vergisi

Dijital hizmet vergisi TVS açısından yakın zamanda uygulanmaya başlanan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu verginin uygulanmaya başlanmasının ardında çeşitli sebepler yatmaktadır. Bunların en başında vergi sistemi içerisinde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin dijital hizmet sunumunda elde edilen hasılatı vergilemede yetersiz kalmasıdır. Bu yetersizlik sebebiyle ülkeler çeşitli önlemler alma

gereksinimi duymuş ve Türkiye’de bu kapsamda vergi sistemi içerisinde DHV’ye yer vermiş ve uygulamaya geçirmiştir.

Türk vergi sistemi içerisinde vergiler, çeşitli ölçütler kullanılarak sınıflandırılmaktadır. Vergilerin kaynağına göre sınıflandırıldığı durumda karşımıza gelir, harcama ve servet vergileri çıkmaktadır. Ekonomik faaliyetlerine göre bakıldığında ise dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki sınıflandırma bulunmaktadır. Verginin hesaplanmasına göre sınıflandırma da spesifik ve advalorem vergiler yer almaktadır. Uygulanan oranlara göre vergiler ise azalan, sabit ve artan oranlı olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Öz, 2016, s. 2).

Vergilerin kaynağına göre yapılan gelir, servet ve harcama sınıflandırılması en çok geçerliliği olan bir ayırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ayırmda esas olan vergiye ait konunun niteliğidir. Elde edilen gelir sonucunda alınan vergiye gelir vergisi denmektedir. Buna karşın, belli servet unsurlarına sahip olunması sebebiyle alınan vergiye servet vergisi denmektedir. Çeşitli şekillerde elde edilecek olan gelirlerin harcanması sonucunda veya elde tutulan servetlerin satışıyla beraber ödenecek vergiler harcama vergileri olarak görülmektedir (Pehlivan, 2008, s. 119). Ekonomik faaliyetlerine göre sınıflandırmaya baktığımızda Türkiye’de gelir ve servet üzerinden alınacak olan vergiler dolaysız vergi olarak sınıflandırılmaktadır. Mal ve hizmet satışıyla dış ticaret kapsamında yapılan harcama üzerinden alınan vergiler de dolaylı vergiler olarak değerlendirilmektedir (Eker, 2010, s. 218)

İki sınıflandırma şekli dikkate alınarak bakıldığında DHV klasik anlamda ne tam olarak bir gelir ne de bir harcama vergisidir. Çeşitli yönleriyle her iki verginin sınıflandırmasına girmektedir. Ekonomik faaliyetlerine göre sınıflandırma açısından DHV’ye baktığımızda dolaysız vergi sınıflandırılması içerisinde yer alacağı söylenebilir. Çünkü DHV’nin konusu, mükellefi ve matrahı önceden belli ve sürekli dir (Kaya, 2020, s. 458).

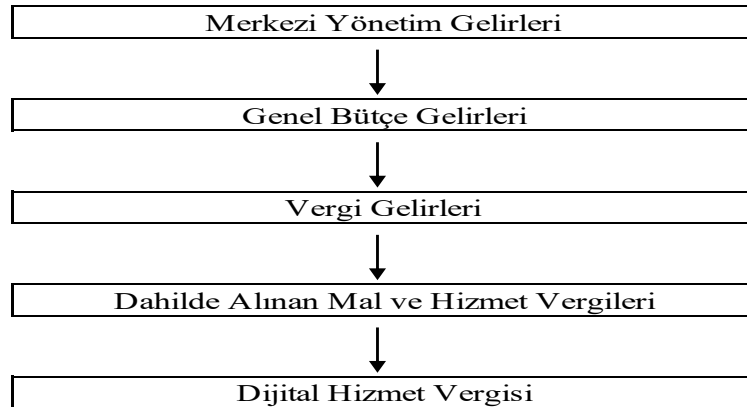
Verginin hesaplanmasına göre yapılan sınıflandırmaya baktığımızda verginin matrahını oluşturulabilecek değerler, sayılabilir ya da ölçülebilir olabilmektedir. Eğer ki matrah adet, metre, sayı ve litre gibi miktar birimleriyle ifade edilirse spesifik vergiler olarak adlandırılmaktadır. Bunun aksine eğer ki matrah bir ekonomik değer üzerinden tespit edilir ve onun üzerinden matrah belirlenirse advalorem vergi olarak değerlendirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 79). Bu kapsamda

değerlendirildiğinde DHV advalorem bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir vergisi kanununun 1 inci maddesinde;

“Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır”

hükümü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince bakıldığında dijital hizmet vergisinde safi hasılat değil gayrisafi hasılat üzerinden vergilendirildiği görülmektedir. Bu sebeple DHV’ye gelir üzerinden alınan bir vergi olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Aynı zamanda brüt hasılatı vergilendirmesi açısından dolaysız vergilerden de ayrılmaktadır.

Dijital hizmet vergisinde yapılan işlem hacmi dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Bu açıdan işlemler üzerinden alınacak olan vergiler dolaylı vergiler kapsamında değerlendirilmekte ve bu şekilde gerçek gelirin anlaşılma şansı da bulunmamaktadır. Yine DHV açısından dijital hizmet sunucuları üzerindeki vergi yükünün tüketicilere yansıtılması ihtimali vardır (Çelener, 2019, s. 50). Ekonomik faaliyetlere göre sınıflandırma kapsamında yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin ayırımında kabul gören önemli iki kıstas bulunmaktadır. Bunlardan biri yansıma bir diğeri ise verimlilik. Yansıma, bir verginin kolay bir şekilde yansıtılabilmesini yani vergi yükü üzerinde olan kişinin bu vergiyi bir başkasına devredebilmesi halini ifade etmektedir. Bu şekilde devredilebilen vergiler dolaylı vergi olarak anılmaktadır (Pehlivan, 2008, s. 117). Bu pencereden değerlendirildiğinde DHV dolaylı bir vergi olarak görülebilecektir. Nitekim, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının aylık olarak yayınlamış olduğu, merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde DHV’nin konumu aşağıda gösterilmiştir;



Şekil 3. Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Sınıflandırılması

Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri sınıfı içerisinde dijital hizmet vergisiyle birlikte dahilde alınan KDV, ÖTV, banka ve sigortaları muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, ÖİV ve dahilde alınan diğer mal ve hizmet vergileri yer almaktadır. Bu sınıflandırma içerisinde yer alan vergilere bakıldığında harcama vergileri olduğu görülmektedir. Bu sebeple sınıflandırma dikkate alınarak DHV'nin de bir harcama vergisi olduğu söylenebilecektir.

Dijital hizmet vergisi kanununda belirtildiği üzere DHV'ye ilişkin hesaplanan vergi düzenlenecek olan fatura ve fatura benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmeyeceği belirtilmiştir. Bu uygulama doğrudan vergi özelliklerinden birisidir. KDV, ÖİV ve yakın zamanda yürürlüğe giren konaklama vergisi gibi harcama vergileri, düzenlenecek olan fatura ve benzeri vesikalarda hesaplanan vergi tutarı gösterilmektedir. Bu açıdan bakıldığında DHV bir doğrudan vergi özelliği taşımaktadır. Dijital hizmet vergisi açısından bu şekilde uygulanmasının ardındaki nedene bakıldığında hesaplanacak olan verginin tüketiciye yansıtılmamasını sağlamak olduğu düşünülebilir. Ancak bu uygulamadaki amacın gerçekleşmesi güçtür (Kaya, 2020, s. 459). Çünkü, sunulacak hizmet kapsamında katlanacağı vergi yükünü bilen dijital hizmet sunucuları, verdikleri hizmetlerin bedelini bunu dikkate alarak belirleyebilecektir.

Sonuç itibariyle DHV'nin konumu itibariyle çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bunlardan ilki DHV'nin TVS açısından gelir üzerinden alındığı ve safi kazanç yerine gayrisafi kazancı dikkate alan dolaysız bir vergi olarak değerlendirilmesidir (Karabulut, 2020, s. 277). Diğer bir görüş ise DHV'nin işlem hacimleri üzerinden alındığı, yapılan işlemler üzerinden alınan vergilerin dolaylı vergiler olarak değerlendirildiği ve bu sebeple DHV'nin dolaylı bir vergi olduğu belirtilmektedir (Çelener, 2019, s. 50).

Nihayetinde dijital hizmet vergisi, klasik vergi hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde belirli bir sınıflandırılmanın içerisinde konumlandırmak zordur. Çünkü verginin konusuna giren hizmetler vergi hukuku içerisinde yer alan kavramlardan çok daha farklı ve geniş boyutludur. Diğer bir önemli husus ise ilgili verginin, uygulamaya geçirilmesi sürecinde vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin bazılarının göz ardı edilmiş olmasıdır. Göz ardı edilmenin sebebi olarak ise vergiyi bir an önce uygulamaya koyma isteği görülebilir. Ancak bir sınıflandırma yapılmasının

gerektiği noktada DHV konu bakımından gelir üzerinden alınan bir vergi olarak görülebilir (Kaya, 2020, s. 460).

Dijital hizmet vergisi açısından çifte vergilendirme sorunuyla ilgili de çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır. Bunlardan en önemlisi dijital hizmet sunumu sonucunda kazanç elde edecek işletmelerin elde ettikleri kazançlarının gelir veya kurumlar vergisi nezdinde vergilendirileceği ve aynı zamanda DHV'ye tabi tutulacağıdır. Kanun da her ne kadar ödenecek olan DHV'nin, kurumlar veya gelir vergisinin matrahından indirilebileceği belirtilmiş olsa da bu durum yine de çifte vergilendirmeye neden olabilecektir. Çünkü bu durum çifte vergilendirmeyi tamamen ortadan kaldırmayacak sadece vergi yükünün azalmasına neden olacaktır. Bunun aksine ödenecek DHV'nin hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi suretiyle indirilmesi halinde çifte vergilendirme sorunu ortadan kalkacaktır (Uçar ve Tosun, 2020, s. 40).

Dijital hizmet vergisinin dolaylı vergi sınıflandırılması içerisinde değerlendirildiği düşünöldüğünde vergileme ilkelerinden adalet ilkesinin bu vergi açısından önemli derecede hâkim olması gerektiği söylenebilir. Bu sebeple dijital hizmet faaliyetinde bulunan işletmelerin vergilendirilmesi noktasında sundukları hizmetleri sonucunda elde edilecek olan hasılat tutarları dikkate alınarak, artan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanmasının adalet ilkesi açısından yerinde olacağı değerlendirilebilir. Bu kapsamda vergi oranları %1,5, %2, %3, %5 ve %7,5 şeklinde olabilecektir. Diğer bir husus, vergilendirme haddi tutarının yüksek olması verginin tabana yayılmasını engellemekte ve aynı zamanda vergi muafiyetinin çok geniş kapsamlı olduğunu ortaya koymaktadır. Muafiyet sınırının aşığı çekilmesi, vergilemede adalet ilkesi açısından yerinde olacağı ve devlet hazinesi tarafına da olumlu katkı sağlayacağı söylenebilir (Yoruldu, 2023, s. 43).

Bütün bu değerlendirmeler ve görüşler sonucunda görölmektedir ki dijital hizmet vergisini TVS açısından kesin bir sınıflandırmanın içerisinde tanımlamak mümkün değildir. İlgili verginin herhangi bir kamu geliri kaybına uğramamak adına acil bir şekilde çıkarıldığı, TVS'nin dinamiklerinin çok fazla dikkate alınmadığı ve bu sebeple bir sınıflandırmaya tabi tutulamadığı düşünölebilir. Dijital hizmet vergisiyle ilgili zaman içerisinde yapılacak düzenlemeler verginin konumunu netleştirebilecektir. Ya da bunun aksine DHV, Türk vergi sistemi açısından geçici bir

vergi rolü üstlenecek ve zamanla klasik vergileme ilkelerinde meydana gelecek değişimlerle Türk vergi mevzuatı, dijital ekonomiyi de kapsayıcı bir işleyiş kazanabilecektir.

4.5. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerin Karşılaştırılması

Dijital ekonominin içerisindeki işlem hacimlerinin artmasıyla günümüzde küresel ölçekteki ekonominin %10'una yakını dijital ekonomi kapsamında yapılan işlemlerden oluşmaktadır. Zaman içerisinde artış gösteren bu oranın vergilendirilmesi gerekliliği, ülkeler tarafından ciddi bir sorun olarak karşılarına çıktığı görülmektedir. Nitekim ülkeler bu yüksek hacimli işlemlerin vergilendirilmesi konusunda istekli davranmaktadırlar. Çünkü kamusal anlamda herhangi bir gelir kaybına uğramak istememekte ve bu sebeple her ülke kendi egemenlik yetkisini kullanarak vergi politikaları belirlemekte ve bu şekilde dijital ekonomiyi vergilendirmektedir. Ancak bu ülkelerin egemenlik yetkilerini kullanarak uyguladıkları politikalar, diğer ülkelerin olumsuz etkileyebilmektedir. Bu etkilenmeler sonucunda doğan sorunların ortadan kaldırılması için de uluslararası ölçekte bir ortak mutabakatın sağlamanın daha doğru olacağı fikri ortaya çıkmaktadır (Demirhan, 2020, s. 74). Bu ortak fikrin gerçekleştirilmesi için çeşitli topluluklar bir araya gelerek çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. Önerilerden biri de dijital hizmet vergisi olmuştur. Ancak ortak uygulama isteği sekteye uğramış ve ülkeler kendi vergi politikaları nezdinde dijital hizmet vergisini uygulamaya başlamışlardır.

Uluslararası ölçekte hizmet veren çok uluslu şirketlerin, sunmuş oldukları dijital hizmet sonucunda elde ettikleri gelirler, dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında çeşitli vergilere tabi olmaktadır. Bu kapsamda uygulanan vergilerden biri de dijital hizmet vergisidir. Dijital hizmet vergisi, son yıllarda artan dijital ekonomik işlemlerin vergilendirilmesi için birçok ülke tarafından uygulamaya geçirilmiş ve bazı ülkeler de ise uygulanması için çeşitli çalışmalar yürütülmüş ve bu çalışmalar sonucunda vergiye ilişkin oluşturulan tasarılar ülkelerin parlamentolarına sunulmuştur. Dijital hizmet vergisinin uygulanmasına ilişkin çalışmalar 2019 ve 2020 yıllarında başlanmıştır. Bu sebeple ülkeler için çok yeni bir vergi türü olarak değerlendirilmektedir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 111).

Digital Service Tax (DST), Avrupa Birliği komisyonu tarafından sunulan ortak bir vergi politikası olarak gündeme gelmiştir. Ancak birlik içerisinde dahi tam olarak ortak bir uygulama birliği bulunmamakla birlikte DST'ler için politik ve siyasi baskınların olduğu bilinmektedir. AB'ye üye olan 28 ülkeden 11'inin ekonomik ve mali işler konseyi öncesinde bu vergiyi uygulamayı düşündüğü veya kabul ettiği belirtilmiştir (Lowry, 2019, s. 6). Bu gelişmelere karşın, Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Avusturya ve Macaristan kendi tasarılarını oluşturarak dijital hizmet vergilerini uygulamaya koymuşlardır. Diğer ülkelerin ulusal ölçekteki dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin uygulamaları, İngiltere hariç olmak üzere dijital hizmet vergisine benzerlik göstermektedir (Çelikkaya, 2021, s. 178).

4.5.1. Dijital Hizmet Vergisini Uygulayan Ülkeler

Dijital hizmet vergisi birçok ülke tarafından yakın zamanda uygulamaya konulan bir vergidir. Bu ülkelerin başında Fransa, İtalya, Birleşik Krallık, İspanya, Türkiye, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Yeni Zelanda, Kenya, Polonya, Tunus, Malezya, Pakistan ve Avusturya, Kanada gibi diğer çeşitli ülkeler yer almaktadır. Her ülkenin uygulamış olduğu DHV'nin temel noktaları bir olsa dahi çeşitli konularda farklılıkları da bulunmaktadır. Dijitalleşmeyle birlikte her geçen gün artan dijital hizmetlerin, vergilendirilmesi gerekliliği konusu son beş yıldır ekonomik birliklerin ve ülkelerin en sıcak gündemlerinden birisini oluşturduğu görülmektedir. Bu sebeple diğer bölümde verginin gelişmesinde önemli rol oynayan ülkeler ele alınacaktır.

4.5.2. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Ön Plana Çıkan Seçilmiş Ülkeler

Dijital hizmet vergisini uygulamaya koyan ülkelerin bazıları bu vergi açısından ön plana çıkmaktadır. Ön plana çıkan ülkelere bakıldığında Fransa'nın DST'yi uygulayan ilk ülke olması, İtalya DST'nin doğru bir şekilde uygulanması açısından OECD düzeyinde ortak bir mutabakatın sağlanmasını beklemesi ve tek taraflı uygulanacak çözüm için yoğun çalışmalarda bulunması, Birleşik Krallık tarafından uygulanan vergi oranının ortalama uygulanan vergi oranından daha düşük seviyede olması ve son olarak İspanya'nın IP adresine göre bölgesel alanı dikkate alarak

vergilendirme yapması ve vergiye ilişkin ortaya koyduğu para cezası dikkat çekmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde seçilmiş dört ülkenin uygulamaya koymuş olduğu dijital hizmet vergisine yer verilmiştir.

4.5.2.1. Fransa

Avrupa Birliği içerisinde DST'nin uygulanmasına ilişkin oluşturulan yönergenin yirmi yediye karşı dört ülkenin reddetmesi üzerine kabul edilmemesi, birlik içerisindeki ülkeleri tek taraflı çözüm arayışına sürüklemiştir (Çelener, 2019, s. 45). Tek taraflı çözüm arayışına giren ülkelere biri olan Fransa AB içerisinde DST'yi ilk uygulayan ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. Fransa'nın DST'yi ilk uygulayan ülke olması sebebiyle, bu vergiyi daha sonra uygulayan ülkelerin Fransa'nın uygulamaya koyduğu DST'yi dikkate alarak çözümler ürettiği görülmektedir. Bu sebeple Fransa'nın uygulamaya koymuş olduğu DST önem arz etmektedir (Fırat, 2020, s. 30). 2019 yılının Eylül ayında kabul edilen bu verginin "21. Yüzyılın Vergisi" sloganıyla tanıtılması dikkat çekmektedir. Ayrıca 2019 yılının Eylül ayı içerisinde kabul edilen bu verginin geriye yürütülerek, 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla uygulamaya konulması önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 115).

Fransa'nın uygulamaya koymuş olduğu dijital hizmet vergisi, ABD'nin önemli dört büyük şirketini vergilendirildiği için bu şirketlerin baş harflerinin birleşimi olan "GAFA" vergisi olarak da anılmaktadır. Bu şirketler sırasıyla, Google, Apple, Facebook ve Amazon'dur. Fakat yapılan düzenleme sadece bu şirketleri kapsamamaktadır. Bu şirketlerin yanı sıra çeşitli sektörlerden şirketlerin sunmuş oldukları mal ve hizmetlerde verginin kapsamında yer almaktadır (Demirhan, 2020, s. 80). Bu şirketlerin sayısı 29'u bulmaktadır. İlgili şirketlerin listesi aşağıda yer alan çizelgedeki gibidir;

Tablo 6. GAFA Vergisine Tabi 29 Şirket

<ul style="list-style-type: none">• Alibaba• Amazon• Apple	<ul style="list-style-type: none">• Match.com• Randstad• Recruit
--	--

<ul style="list-style-type: none"> • Ebay • Google • Groupon • Rakuten • Schibsted • Wish • Zalando • Amadues • Airbnb • Axel Springer • Booking • Expedia 	<ul style="list-style-type: none"> • Sabre • Travelport worldwide • Uber • Amazon • Criteo • Ebay • Facebook • Google • Microsoft • Twitter • Verizon
--	--

Kaynak: Braume, C. (2019). Taxe Gafa. <https://www.linformaticien.com/tendances/53894-98taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.html> (Erişim Tarihi: 12.04.2023)

Fransa'nın 24 Temmuz 2019 tarihli resmî gazetesi'nde 2019-759 sayılı kanunun yayımlanmasıyla DST'ye ilişkin hükümler belirtilmiştir. İlgili kanun nezdinde yer alan maddeye göre küresel ölçekte 750 Milyon Euro, Fransa'da sağlanan hizmetler için ise 25 Milyon Euro'yu aşan gelirler DST'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Bu rakamların altında kalan mükelleflerin ise DST'den muaf olacağı belirtilmiştir. Verginin konusuna veri satışı, çeşitli kullanıcıların bir araya gelerek iletişim kurdukları dijital ortamlara ilişkin hizmetler, dijital reklamcılık hizmetleri ve bu hizmetlere yönelik yapılan aracılık hizmetleri girmektedir. Dijital hizmet sunucularının bahsedilen hizmetlerden elde ettikleri gelirlerinin üzerinden %3 sabit oranlı bir vergi hesaplanmaktadır. Vergiye tabi olacak şirketin herhangi bir grubun şirketi olması halinde verginin konusuna girmekte olan hizmetleri için elde etmiş olduğu hasılatın dikkate alınacağı belirtilmiştir (Journal Officiel De La République Française, 2019).

Fransa'da DST mükelleflerini dijital pazaryerleri işletenler ve dijital reklam platformları oluşturmaktadır. Dijital işlemler üzerinden alınacak verginin matrahının hesaplanabilmesi için Fransız dijital varlığı olarak belirtilen oranlar ile formül uygulanarak hesaplanmanın yapılması gerekmektedir. Çünkü dijital hizmet sunucularının elde etmiş oldukları gelir birden fazla ülkeye sundukları hizmetlerin toplamından oluşabilmektedir. Bu nedenle hesaplanmanın ilgili formülle yapılması

gerektiği belirtilmiştir. Bulunacak olan yüzde hizmetin niteliğine bakılarak değerlendirilmektedir (Pellefigure, 2019).

Tablo 7. Fransa Dijital Hizmet Vergisi Matrahının Tespitinde Temsili Pay Belirleme Şekilleri

Dijital Platform Hizmetleri	Reklamcılık Hizmetleri
En az bir Fransız kullanıcısı içeren işlem sayısı / toplam işlem sayısı	Fransa’da bulunan ęevrimięi hedefleme kullanıcılarına yerleştirilen reklamların sayısı / toplam reklam sayısı
Fransız hesap sayısı / toplam hesap sayısı	Üzerinde veri oluşturulan veya toplanan Fransız Kullanıcı sayısı / üzerinde veri oluşturulan veya toplanan toplam kullanıcı sayısı

Kaynak: Demirhan, H. (2020). Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırılmalı Analizi. The Journal Of Social Science, 4 (7), 81.

Bir hizmet için belirlenecek temsili pay, DST’nin matrahının belirlenmesi için sunulan hizmetlerden dünya ęapında elde edilecek olan ciroyla ęarpılmaktadır (Demirhan, 2020, s. 81).

Fransa da uygulanan DST’nin kapsamının dışında tutulan bazı hizmetler bulunmaktadır. Bunlar; ęevrimięi sunulacak mal ve hizmetlerin doğrudan satışının yapılması, iletişim hizmetleri, ödeme hizmetlerini sağlamak için birincil araç olarak sunumda bulunanlar ve dijital içerik hizmetleridir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 115).

Dijital hizmet vergisinin kapsamına giren hizmetleri, dijital hizmet sunucularının sunmuş olduğu aracılık hizmetleri oluşurmaktadır. İşletmelerin doğrudan kendi mal ve hizmetlerini kendi dijital kanallarıyla satmasına yönelik sunmuş oldukları hizmetler verginin kapsamı dışındadır. Fakat herhangi bir mal ve hizmet üretiminde bulunmayıp sadece mal ve hizmetleri üreten işletmelerin üretmiş oldukları ürünlerin sunumu ve pazarlanması noktasında faaliyet gösteren dijital hizmet sunucularının da verginin kapsamına girdiği anlaşılmaktadır.

Fransa'nın DST'yi uygulamaya geçirmesiyle birlikte ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi konuyla ilgili yaptığı soruşturma sonucunda bir rapor yayımlamıştır. Yayımlanan rapora göre Fransa'nın DST'yi uygulaması halinde ABD 1,3 Milyar USD değerindeki Fransız mallarına ek gümrük vergisini koyacağını belirtmiştir (Akçura, 2021). Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanı Bruno Le Maire, 22 Ocak 2020 tarihinde ABD'ye yönelik olarak kendi ülke mallarına gümrük tarifesi uygulanmaması halinde yapacakları DST tahsilatlarını 2020 yılının aralık ayına erteleneceğini bildirmiştir. ABD eski hazine bakanı Steven Mnuchin ile İsviçre'de düzenlenen Davos Dünya Ekonomik forumunda bir araya gelen Fransa Maliye Bakanı Bruno Le Maire karşılıklı olarak anlaşmaya varmışlardır. Bu anlaşma sadece 2020 yılında tahsil edilecek DST tahsilatlarına yönelik olup, 2019 yılında tahsil edilmesi gereken DST belirlenen zamanda yani Kasım 2019 tarihiyle tahsilatları yapılmıştır (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 117-118). Fransa'nın bu kararından sonra ABD'de ek gümrük vergisini 6 Ocak 2021 tarihine ertelemiştir. 7 Ocak 2021 tarihine gelindiğinde ise ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi uygulanacak olan ek gümrük vergisini daha ileri bir tarihe ötelendiğini de duyurmuştur (Akçura, 2021).

ABD Ticaret Temsilciliği Ofisinin yayınlamış olduğu raporda Fransa tarafından uygulanan dijital hizmet vergisiyle ABD şirketlerine yönelik bir ayrımcılık yapıldığını vurgulamıştır. Üstelik uygulamaya konulan verginin geriye dönük olarak uygulanmasının uluslararası vergileme ilkeleriyle uyuşmadığını ve bu durumun ABD'li şirketlere ek bir yük getirdiği belirtilmiştir. Yine verginin şirketlerin elde ettikleri kazanç yerine elde ettikleri hasılat üzerinden vergilendirilecek olmasının vergileme ilkeleriyle uyuşmadığını, bununla birlikte verginin az sayıda şirketi hedef aldığı ve bu durumun vergileme ilkelerine aykırılık teşkil ettiği özellikle vurgulanmıştır (Akçura, 2021).

Fransa'da uygulanan DST'nin tahsilatı ilgili verginin kanununa göre verginin mükellefleri tarafından Ekim ve Kasım ayların da iki ayrı taksit halinde ödenmektedir. Bu duruma karşılık Fransa maliye bakanı ve ABD eski hazine bakanının yapmış olduğu görüşme sonucunda ödeme ileri bir tarihe ertelenmiştir. DST'nin amacının sadece ülkelerin kendi sınırları içerisinde hizmet veren küresel ölçekteki dijital hizmet sunucularını vergilendirmek olmadığı, aynı zamanda gelişen teknolojiyle ülkelerin ellerinde bulundurdıkları bilişim düzeyindeki güçlerini ülke çıkarları için

kullanabildiğini göstermektedir. Bu kapsamda Fransa tarafından ilk kez uygulanmaya başlanan DST, sadece dijital ortamda sunulan mal ve hizmetleri vergilendirilmesinin ötesinde dijital ekonomi noktasında ülkelerin kendilerini siyasi ve ekonomik anlamda korumak için kullandığı bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç itibariyle Fransa'nın uygulama koymuş olduğu DST, kusurlarıyla birlikte tam bir tutarlık gösterilmeden uygulamaya geçirilmiştir. Süreç içerisinde de ortaya çıkan bu kusurların meydana getireceği sorunlar görülebilecektir. Çünkü ilgili verginin başlangıç aşamasında verginin adil olmadığı yönündeki görüşler mevcuttur ve vergiyle ilgili teknik konular karmaşıktır. Nitekim verginin uygulamaya konulmasının amacı, işletmelerin elde ettikleri gelirlerinin vergilendirilmesi noktasında matrahlarını aşındırdığı ve bu sebeple kamusal gelir kaybına sebep olduğu bunun önlenmesi için de DST'nin yürürlüğe konulduğu belirtilmektedir. Ancak DST'den beklenen vergi gelirinin, beklentileri karşılayıp karşılamayacağı zamanla ortaya çıkabilecektir. Bir diğer nokta ise, uygulanan vergi ile küresel ölçekte hizmet sunan işletmelerin ülke içinde faaliyetlerini azaltması ya da hizmet sunumundan kaçınması söz konusu olması halinde Fransa için olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Bu sebeple ilgili verginin uygulanması noktasında kapsamlı bir değerlendirilmenin yapılması gerekliliği bulunmamaktadır. Değerlendirme sonucunda dijital ekonomiyi destekleyici ve aynı zamanda sunulan hizmetleri makul seviyede vergilendirilecek bir vergi rejiminin uygulanması daha olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Vergileme rejimi, küresel ölçekte ortak mutabakat sağlanarak uygulanacak bir vergi olabileceken, mutabakat sağlanana kadar tek taraflı uygulanan ve vergileme ilkelerini dikkate alan bir vergi rejimi de olabilecektir (Çelener, 2019, s. 51).

4.5.2.2. İtalya

İtalya, dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik uzun süreli çalışmalar yapan bir ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmalarının sonucunda 1 Ocak 2019 yılında yayımlanan resmî gazeteyle yürürlüğe giren 2019 bütçe kanunu DST'nin yürürlüğe girmesini sağlamıştır (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 113). Ancak ilgili vergi yürürlüğe girmesine rağmen uygulanmasına başlanmamıştır. Bunun sebebi ise tek taraflı tedbir koymak yerine, OECD düzeyinde ortaya konulacak bir çözümün beklenmesidir. Fakat böyle ortak bir çözümün sağlanamaması sebebiyle İtalya'da

dijital hizmet vergisine, 1 Ocak 2020 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanmasına karar verilmiştir (Demirhan, 2020, s. 83).

İtalya da uygulanan DST'nin konusuna giren hizmetler, bir dijital ara yüzün kullanıcılarını hedef alarak arayüze yerleştirilen reklam hizmetleri, kişilerin birbirleriyle temas halinde olmasını ya da birbirleriyle etkileşime girmesini sağlayan ve bununla birlikte sunulacak olan mal ve hizmetin sunumunu kolaylaştıracak dijital arayüz hizmetleri ve kullanıcılar üzerinden toplanan verilerin dijital arayüzler için iletilmesi hizmetleri verginin kapsamına girmektedir (Kpmg, 2020).

İtalya da DST, bireysel olarak ya da bir grup düzeyinde yer alan kişi ve kurumlarca ödenmektedir. Vergiye tabi olan işletmelerin bir önceki mali yılda dijital hizmetler kapsamında brüt küresel gelirinin 750 Milyon Euro'yu aşması ve ulusal ölçekte elde ettiği gelirinin de 5,5 Milyon Euro'yu aşması halinde DST'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Burada yer alan eşikleri ortaklaşa karşılayan yani her iki sınırı beraber aşan işletmeler DST'ye tabi tutulmaktadır (Ey, 2020).

Dijital hizmet vergisinin İtalya'da uygulanabilmesi için hizmeti alan kullanıcının İtalya'da bulunması gerekmektedir. Ayrıca şirketler arası yapılacak dijital işlemler vergi kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Yukarıda bahsedilen sınırları aşan vergi mükellefleri elde ettikleri brüt gelirlerden (KDV ve dolaylı vergiler hariç) %3'lük bir DST'ye tabi olacaktır. Burada önemli olan husus bu vergiyi ödeyecek olan mükellefin İtalya'da vergi mükellefi olma zorunluluğunun bulunmamasıdır. Ülke sınırları içerisinde dijital hizmette bulunuyor olması verginin kapsamı içerisinde yer alması için yeterlidir. İtalya'da DST yıllık olarak uygulanmaktadır. Belirli bir gruba ait dijital işletmeler söz konusu ise uyum faaliyetlerinin yürütülmesi adına bir şirketin atanabileceği belirtilmiştir. Verginin yıllık olarak uygulanmasının yanı sıra yapılan işlemlere ilişkin kayıtlar aylık olarak tutulması gerekmektedir. Son olarak OECD düzeyinde ortak bir dijital hizmetlerin vergilendirilmesi fikri oluşturulursa ve uygulanmaya başlanırsa, İtalya'da DST'nin kaldırılması beklenmektedir (Deloitte, 2021).

İtalya da uygulanan dijital hizmet vergisi, web vergisi olarak da anılmaktadır. İlgili verginin uygulamaya konulmamasından önce, İtalya'nın OECD düzeyinde ortak bir çözüm beklemesi önemlidir. Nitekim şu an uygulamada olan bu verginin, ortak bir çözüm üretilmesi halinde uygulanmasından vazgeçilebileceği belirtilmiştir. İtalya'nın

sergilemiş olduğu bu tutum göstermektedir ki verginin herhangi bir vergisel gelir kaybına uğramamak adına uygulama konulduğudur. Ayrıca İtalya'nın ortak bir çözüm beklemesine yönelik sergilemiş olduğu tavır, verginin geçici bir süreyle uygulanması gerektiği düşüncesini de destekler niteliktedir.

4.5.2.3. Birleşik Krallık

Küresel ölçekte gerçekleşen dijitalleşmeyle birlikte büyük teknoloji şirketlerinin vergilendirmesiyle ilgili ortaya çıkan çeşitli sorunlar konusunda ortak bir fikir birliği bulunmaktadır. Bu kapsamda Birleşik Krallık, dijital işletmelerin uluslararası ölçekte vergilendirilmesi noktasında herhangi bir ilerleme kaydedilmediğini belirtmiş ve kurumlar vergisi çerçevesinde yapılacak olan uluslararası bir reforma kadar geçici bir önlem alınması gerektiğini vurgulamıştır. Bu sebeple dijital işletmelerin, Birleşik Krallık kullanıcılarından elde etmiş oldukları gelirleri üzerinden Nisan 2020'den itibaren, dijital hizmet vergisi alınacağı duyurulmuştur (House of Common Library, 2023, s. 5-7).

Birleşik Krallık tarafından uygulanacak olan DST yalnızca karlı olan şirketleri vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu sebeple dijital hizmet sunumu kapsamındaki iş kollarında küresel ölçekte en az 500 milyon sterlin gelir elde eden şirketler tarafından ödeneceği belirtilmiştir (House of Common Library, 2023, s. 30). Sosyal medya platformları, internet arama motorları, çevrimiçi pazar yerlerinde dijital faaliyette bulunan ve bu tür faaliyetlerinden Birleşik Krallık'ta elde ettiği geliri 25 Milyon sterlini aşan dijital işletmeler %2 oranında DST'ye tabi olacağı belirtilmiştir (Kpmg, 2022, s. 15). Böylece ilk 25 milyon sterlini elde eden işletmelerin gelirleri vergiye tabi değildir. Bu durum küçük işletmelerin vergi kapsamında olmayacağını göstermektedir (HM Treasury, 2018a, s. 2). Birleşik krallık bu şekilde sağladığı muafiyetle dijital hizmet sunumunda bulunacak yerel ve küçük işletmeleri desteklediği düşünülebilir.

Birleşik Krallık hükümeti açısından ilgili verginin amacı, uluslararası vergi kurallarında beklenen reformun gerçekleşmemesi sebebiyle, belirlenmiş dijital iş modelleriyle kullanıcılardan gelir elde eden işletmelerin vergilendirilmesidir. Bu vergilendirmenin geçici bir eylem olarak gerçekleşeceği de belirtilmiştir (HM Treasury, 2018a, s. 2).

Birleşik Krallık dijital hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında kurumlar vergisi çerçevesinde uygulanacak reformlar için anlaşmaya varılması ve gerçekleştirilmesi noktasında AB, G20 ve OECD ortaklarıyla yapılacak çalışmalara öncülük edeceği ve uygun bir çözüm bulunması halinde de DST'yi uygulamayacağını belirtmiştir (HM Treasury, 2018a, s. 1). Birleşik krallığın da sergilemiş olduğu bu tavır vergiyi geçici süre uygulamak istediğini göstermektedir.

Birleşik Krallık da uygulanan DST'ye konu olacak hizmetlere bakıldığında;

-Sosyal medya platformunun kullanıcılarına yönelik reklam vermesi ve bu faaliyetinden gelir elde etmesi,

-Dijital pazar yerlerinin, kullanıcıları arasında işlemlerin kolaylaştırılması için elde ettiği komisyon gelirleri,

-Arama motorlarında arama yapan kullanıcıların belirtmiş olduğu terimler kapsamında karşılına çıkan reklamların gösterilmesi sonucunda elde edilen gelirler, dijital hizmet vergisinin kapsamında değerlendirilmektedir (HM Treasury, 2018a, s. 2).

Dijital hizmet vergisi, sunulacak mal ve hizmetlerin çevrimiçi satışları üzerinden alınan bir vergi olmadığı ve verginin yalnızca bu tür satışlara aracılık edenlerin elde ettiği gelirlerin verginin kapsamında olacağı vurgulanmıştır. Böylece finansal ödeme hizmetleri, çevrimiçi içeriklerin sağlanması, yazılım ve donanım satışı hizmetleri ve televizyon yayını hizmetleri DST kapsamında değerlendirilmemektedir. Aynı zamanda Birleşik Krallık hükümeti, dijital hizmet sunucularıyla ilgili daha fazla muafiyet sağlanıp sağlanmayacağı konusunda çalışmalarına devam edeceği belirtilmiştir (HM Treasury, 2018a, s. 1-2).

Birleşik Krallık hazinesinin yayımlanmış olduğu 2018 bütçe raporunda dijital hizmet vergisinden 2019-2020 döneminde 5 milyon sterlin, 2020-2021 döneminde 275 milyon sterlin, 2021-2022 döneminde 370 milyon sterlin, 2022-2023 döneminde 400 milyon sterlin ve 2023-2024 döneminde ise 440 milyon sterlin gelir elde etmeyi hedeflediği belirtilmiştir (HM Treasury, 2018b, s. 38).

Dijital hizmet vergisine tabi olan bir şirket, grup içerisinde yer alması halinde vergi yükümlülüğü bu grup düzeyinde hesaplanacaktır. Ayrıca hesaplanan vergi, grup şirketi içerisinde yer alan ve katkıda bulunan şirketlere yansıtılacağı da belirtilmiştir.

Grup içerisinde yer alan işletmelerden birinin vergi dairesine bildirimde bulunması yeterli olmaktadır. Bu işletme grubunun belirleyeceği bir şirket olabileceği gibi belirlenmediği takdirde nihai işlemleri gerçekleştiren şirket sorumlukları yerine getirebilecektir. Birleşik krallıkta uygulanan DST, yıllık olarak ödenmektedir. Bu sebeple hesap dönemini takip eden dokuzuncu ayın bitiminden sonraki gün ödeme günü olarak belirtilmiştir. Hesap dönemi 31 Aralık tarihi itibarıyla sona erdiği düşünülürse, ilgili verginin ödemesi 1 Ekim tarihiyle yapılacaktır. Böylece Birleşik Krallık açısından DST kapsamında vergilendirilen mükellefler, ilk vergilerini 1 Ekim 2021 tarihi itibarıyla ödeyecekleri söylenebilir (Kılıçer ve Peker, 2021, s. 219).

Bütün bu bilgiler ışığında görülmektedir ki Birleşik Krallık DST'nin uygulanmasına yönelik çeşitli çalışmalarda bulunmuş ve sunmuş olduğu raporlarda gerekli açıklamaları yaparak ilgili vergiyi uygulamaya koymuştur. En önemlisi ise ilgili verginin geçici bir amaçla yürürlüğe konduğunun belirtilmesidir. Ayrıca ilgili vergiye ilişkin olarak OECD, G20 ve AB düzeyinde yapılacak çalışmalarda yer alınmak istenildiği ve uluslararası ölçekte yapılacak reformların destekleneceği belirtilmiştir. Birleşik Krallık bu anlamda ciddi adımlar atmış ve verginin uygulanmasına yönelik her türlü adımı açıkça ortaya koymuştur. Verginin oranı açısından değerlendirildiğinde ise genel olarak %3 düzeyinde uygulanan DST, Birleşik Krallık da %2 oranında uygulanacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan da diğer ülkelerden ayrılmaktadır.

4.5.2.4. İspanya

İspanya, 2018 yılında belirlenmiş dijital hizmetler sonucunda elde edilen brüt gelir üzerinden %3 oranında DST alacağını duyurmuştur. Uygulanacak olan DST'ye ilişkin 2019 yılında yayınlanan taslağa göre çevrimiçi reklamcılık, çevrimiçi pazaryeri ve veri aktarım hizmetleri gibi dijital hizmetler verginin kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu vergi, bir takvim yılı içerisinde küresel ölçekte 750 milyon Euro ve İspanya'daki kullanıcılara sunulacak olan hizmetler üzerinden 3 milyon Euro gelir elde eden dijital hizmet sunucuları tarafından ödeneceği belirtilmiştir (Congressional Research Service, 2019, s. 7).

İspanya'da uygulanan dijital hizmet vergisine tabi olmayan işlemlere bakıldığında;

-Dijital hizmet sağlayıcısının aracı olarak faaliyette bulunmayarak web sitesi aracılığıyla mal ve hizmet satışında bulunması (elektronik ticaret kapsamında perakende faaliyetlerinin yapılması),

-Çevrimiçi aracılık hizmetleri kapsamında, kullanıcılar arasında mal ve hizmet teslimleri,

-Dijital arayüz sağlayan kuruluşun, hizmet amacının kullanıcılara dijital içerik sağlamak, iletişim hizmetleri sunmak ve ödeme hizmetleri sağlamak söz konusu olması,

-Düzenlemeye tabi kuruluşlar tarafından sunulan finansal hizmetler,

-Düzenlemeye tabi finansal kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek olan veri aktarım hizmetleri,

-Dijital hizmetlerin sağlayan işletmenin doğrudan ve dolaylı olarak bir grubun tamamına sahip olması veya parçası olması halinde,

elde edecekleri hasılat DST kapsamında değerlendirilmeyecektir (Spain Official State Gazette, 2020).

İspanya da uygulanan DST açısından hizmetlerin sunulduğu yer özellik arz etmektedir. Bu kapsamda dijital hizmetlerin sunulmasında bir kullanıcının bölgesel alanda bulunması, sunulan hizmetin verginin uygulandığı bölgede yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Burada bölgesel alandan kasıt, İspanya sınırları içerisinde dijital hizmetlerin sunulmasıdır. Çevrim içi reklam hizmetleri söz konusu olduğu hallerde reklamın görüntülenmesi esnasında kullanıcıya ait cihazın bölgesel alan da olması durumunda DST'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Ayrıca mal ve hizmetlerin doğrudan kullanıcılar arasında teslimatını kolaylaştıracak çevrimiçi aracılık hizmetlerinde işlemin kullanıcı tarafından gerçekleştirilmesi, bu işlemin yapıldığı esnada kullanılan cihazın ara yüzü ile hizmetin sunulması ve veri iletimi söz konusu olduğu durumlarda iletilecek olan verilerin kullanıcı tarafından bölgesel alan içinde yer alan bir cihaza erişim sağlanarak dijital arayüz aracılığıyla üretilmesi hallerinde de bu hizmetler verginin uygulandığı bölgesel alan içerisinde yapıldığı varsayılacağı belirtilmiştir. Vergiye esas mal ve hizmetin tesliminin gerçekleştirildiği nokta ve dijital hizmetle ilgili ödemenin yapıldığı yer, dijital hizmetin sunulduğu yerin tespitinde kıstas olarak alınmamaktadır. Kullanıcılara ait bir cihazın farklı bir cihaz olduğu sonucuna

varılmadığı sürece, cihazın IP adresine göre belirlenen yerde bulunduğu varsayılacağı da belirtilmiştir (Spain Official State Gazette, 2020).

Dijital hizmet vergisine tabi olacak şirketlerin belirlenmesi hususunda hizmet sunumunda bulunacakları kullanıcılarının coğrafi konumlarının belirlenmesi bölgesel alanda olup olmadığının tespiti için önemlidir. Hizmet sunumunda bulunan işletmeler, sundukları hizmetlere ilişkin kayıt ve belgeleri vergi idaresinin talebi doğrultusunda sunmakla yükümlü olacağı ayrıca belirtilmiştir. İspanya’da uygulanacak olan DST’nin üç ayda bir tahsil edileceği ve vergiye ilişkin ilk iki ödemenin temmuz ayında yapılacağı belirtilmiştir. İspanyol hükümeti üç ayda bir %3 oranında tahsil edeceği bu vergiden yıllık ortalama 968 milyon Euro ek gelir elde etmeyi planlamaktadır. DST için Ekim 2019’da yayınlanan taslak, Ekim 2020 yılında tekrardan yayınlanarak kabul edilmiştir. Kabul edilen taslakla beraber DST, 16 Ocak 2021 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ancak vergiye ilişkin karmaşık konular, vergilendirmeye ilişkin yön gösterme konusunda vergi idaresinin eksikliği ve vergiye tabi mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak için zaman verme gereksinimi duyulmuştur. Bu sebeple verginin ödeme tarihi 1 Temmuz 2021 tarihine ertelenmiştir (Enache, 2021).

Uygulanan DST kapsamında sunulacak hizmetler icra edildiğinde ya da yürütüldüğü takdirde verginin tahakkuk edeceği belirtilmiştir. İlgili vergi için vergisel ödevlerini yerine getirmeyen ve vergisini ödemeyen mükelleflere, her takvim yılı için en az 15.000 Euro ve en fazla toplamda 400.000 Euro olmak üzere bir önceki takvim yılının net cirosunun %0,5 (binde beşi) kadar para cezası uygulanacağı belirtilmiştir (Spain Official State Gazette, 2020).

İspanya’nın bölgesel alanı tanımlaması ve vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere para cezası uygulamasını gündeme getirmesi DST için önemli bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim ülkelerin DST için gündeme getirdiği ve yürürlüğe geçirdiği uygulamalar, henüz vergiyi yürürlüğe koymamış ve taslak halinde çalışmalarına devam eden ülkeleri etkilemektedir. Bu sebeple DST’yi uygulamaya geçiren ülkelerin eylemleri önem arz etmektedir.

4.6. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasında Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Üzerine Değerlendirme

Küresel ekonominin zaman içerisinde dijitalleşmesi sonucunda yeni iş modelleri ortaya çıkmıştır. Yeni iş modelleri büyük ölçüde daha az fiziksel varlığa gerek duymaktadır. Bu sebeple sınır ötesindeki faaliyetleri uzaktan yönetebilme imkânı da doğmuştur. Bunun aksine halihazırda bulunan vergi yasaları büyük ölçüde fiziksel varlıkları dikkate alarak hazırlanmıştır. Dijital ekonomiyle birlikte ortaya çıkan ve maddi olmayan duran varlıkları kullanarak veriye ve bilgiye dayalı iş modellerinin vergilendirilmesi hususunda klasik vergileme ilkeleri yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu yetersizlik sebebiyle şirketlerin dijital ortamda ürettiği değerler vergilendirilememiş ya da üretildiği yer ile hizmetin sunulduğu yer arasında bir kopukluk meydana geldiği fark edilmiştir. Küresel ölçekte meydana çıkan bu sorunun çözümünde uygulanabilecek en iyi strateji küresel düzeyde yani OECD içinde bir çözüm bulmak olduğu konusunda uluslararası bir fikir birliği yaygınlaşmıştır. Ancak bu fikir birliği her ne kadar yaygın olsa da uluslararası düzeyde ortak bir uygulamanın hayata geçirilmesi uzun zaman alabileceğinden ülkeler tek taraflı çözüm arayışlarına girme gereksinimi duymuşlardır (Spain Official State Gazette, 2020).

Bu kapsamda her ülke kendi vergi politikaları nezdinde ve çeşitli adlar altında vergilerini uygulamaya koymuşlardır. Bu vergilerden biri olan DST diğer uygulamaya konulan vergilere göre ön plana çıkmaktadır. DST açısından verginin uygulamaya konulması hususunda seçilmiş bazı ülkeler daha fazla çaba gösterdiği görülmektedir. Aynı zamanda gösterdikleri çaba sonucunda ortaya koymuş oldukları uygulama biçimleri, diğer ülkelere örnek olmuş ve benzer uygulamalar hayata geçirilmiştir. Bu seçili ülkeler Fransa, İtalya, Birleşik Krallık ve İspanya'dır. Nitekim bu ülkelerin uygulamış oldukları DST'ye ilişkin uygulamaları, Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisiyle benzerlik göstermektedir.

Dijital hizmet vergisi açısından seçilmiş ülkeler ile bir kıyaslama yapıldığında Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisinin daha kapsamlı olduğu görülmektedir. Fransa, İtalya ve Birleşik Krallık'ta yıllık olarak uygulanan vergi İspanya'da üç aylık dönemler halinde uygulanmaktadır. Bunların aksine Türkiye, dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin elde ettiği hasılatı, aylık dönemler halinde vergilendirmektedir. Bu durum dijital hizmet sunumunda bulunacak işletmeler için

olumsuz bir durum olarak değerlendirilebilir. Sonuçta bu hizmetleri sunan işletmeler Türkiye sınırları içerisinde yer almayan, uluslararası dijital hizmet sunumunda bulunan şirketlerdir.

ABD Ticaret Temsilciliği ofisi tarafından yapılan açıklamaya göre, DST'yi uygulayan ülkelere rekabet soruşturması başlatıldığı belirtilmiştir. Çünkü DST'nin uygulama amacının ABD merkezli şirketlere yönelik olduğu düşüncesi bulunmaktadır. Ülkelerin belirlemiş oldukları vergilendirme hadlerinin yüksek olması ve bu tutarları geçen işletmelerin ABD merkezli oluşu bu şekilde yorumlanmasına sebebiyet verdiği düşünülebilir. Temsilcilik tarafından hazırlanan rapora göre, uygulanan dijital hizmet vergisiyle Türkiye ve diğer ülkeler ayrımcılığa sebep olmaktadır. Bu ayrımcılık iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, dijital ortamda sunulan mal ve hizmetler verginin kapsamına girerken, benzer hizmetlerin fiziki ortamda sunumu yani dijital ortamların dışında sunulması vergi kapsamına girmemektedir. İkincisiyse, belirlenen vergileme hadleri ülke içindeki küçük işletmeleri vergi dışında bırakırken çoğunlukla ABD merkezli şirketleri vergilendirmekte ve bu şirketlere vergisel yük oluşturmaktadır. Rakamların netliği konusunda belirsizlik bulunmakla beraber, rapor içerisinde verilen bilgiye göre Türkiye'de uygulanan dijital hizmet vergisinin kapsamına giren şirket sayısı 61'dir. Bu 61 şirketin 42 tanesinin ABD merkezli şirket olması ortaya konulan tepkileri açıklar niteliktedir (Küpel, 2021). Türkiye'nin vergilendireceği şirketlere bakıldığında Google, Instagram, Facebook, Youtube, Amazon, Twitter, Netflix, Spotify, LinkedIn gibi dijital şirketler olduğu görülmektedir. Bu şirketler de ABD merkezli dijital devler olarak bilinmektedir (Duran, 2019, s. 677-678). Fransa da uygulanan DST'nin GAFA vergisi olarak adlandırılmasının ardında da aynı nedenler yattığı düşünülebilir. Yukarıda belirtildiği gibi vergiye tabi olan çoğu şirketin ABD merkezli olduğu ve belirli büyüklüğe ulaşmış dijital hizmet sunumunda bulunan şirketlere yönelik uygulandığı söylenebilir.

Dijital hizmet vergisini uygulayan ülkeler açısından ortalama DST'ye ilişkin oran %3'tür. Bununla beraber Birleşik Krallık'ta bu oran %2'dir. Türkiye'de uygulanan oranın ise %7,5 olması dijital hizmet kullanıcılarını olumsuz etkileyecek bir diğer husustur. İlgili verginin bir harcama vergisi olduğu varsayıldığında bu hizmeti sunan sunucuların hizmetleri kapsamında elde edecekleri hasılatlarının içerisinde bu vergiyi yansıtaacağı düşünülebilir (Bingöl, 2019). Bu açıdan Türkiye'de

bulunan kullanıcıların dijital hizmetleri daha yüksek bir bedel karşılığında kullanmasına sebep olabilecektir. Bu durum Türkiye'deki kullanıcılar için yüksek vergi oranının olumsuz etkisi olarak değerlendirilebilecektir. Bu sebeple dijital hizmet vergisinin oranı açısından iktisadi etkinliğinin sağlanabilmesi için vergi oranının optimize edilmesi gerekmektedir. Edilmediği takdirde hizmet sunucularının Türkiye'de icra ettikleri faaliyetlerini kısıtlamaya başlamasına veya sonlandırmasına neden olabilecektir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'de dijital ölçekte hizmet sunumunda bulunabilecek yatırımcılarda olumsuz bir ön yargı oluşabilecek ve yatırım yapmaktan vazgeçebilecekleri düşünülebilir. Bu sebeplerden dolayı, Türkiye aleyhine daha fazla benzer sorunların gündeme gelebileceği öngörülebilir (Yoruldu, 2023, s. 43).

Uygulanacak olan verginin çeşitli vergileme ilkeleriyle uyuşmaması da tepkilere neden olmuştur. Verginin net kazanç üzerinden değil de brüt hasılat üzerinden alınması, işletmelerin Türkiye'de herhangi bir işyeri şartının aranmaması ve Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkiyle verginin oranında değişiklik yapma yetkisi verilmesi çeşitli belirsizlikleri meydana getirmektedir. Son olarak da ilgili hizmet sunumu sonucundan elde edeceği hasılat üzerinden ödemesi gereken vergiyi ödemeyen dijital hizmet sunucularının platformlarına erişimlerinin vergi güvenliği kapsamında engelleneceğinin belirtilmesi, ağır bir yaptırım olarak görülmektedir (Küpeli, 2021). Bu şekilde bir engelleme şirketlere yönelik bir yaptırım olarak değerlendirilse dahi ilgili platformlar üzerinden kullanıcıların haberleşme, iş bulma ve eğlence gibi çeşitli gereksinimlerini karşıladığı düşünülürse, bu engelleme kullanıcıların yaşamını olumsuz etkileyebilecektir (Duran, 2019, s. 678).

Türkiye ve seçilmiş ülkelerin uygulamış oldukları DST'ye bakıldığında genel çerçevelerin aynı olduğu, fakat çeşitli konularda farklılıkların ve benzerliklerin bulunduğu görülmektedir. Farklılık durumu en çok yerel ölçekte belirlenen vergileme hadlerinde göze çarpmaktadır. Bu hadler aşağıdaki tabloda özet bir şekilde verilmiştir.

Tablo 8. Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Hadleri

Ülkeler	Küresel Ölçekte	Yerel Ölçekte
Fransa	750 Milyon Euro	25 Milyon Euro
İtalya	750 Milyon Euro	5,5 Milyon Euro
Birleşik Krallık	500 Milyon Sterlin	25 Milyon Sterlin
İspanya	750 Milyon Euro	3 Milyon Euro
Türkiye	750 Milyon Euro	20 Milyon Euro

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, küresel ölçekte elde edilen hasılatın Türkiye’de ve seçilmiş ülkeler nezdinde Birleşik Krallık hariç olmak üzere, aynı rakamsal haddin uygulandığı görülmektedir. Bunun aksine her ülkenin kendi ülke sınırları içerisinde dijital hizmet sunumundan elde edilecek olan hasılatın vergilendirilmesi noktasında belirlemiş olduğu vergilendirme haddi farklılık göstermektedir. Burada dikkat çeken ülke, yerel ölçekte uygulamış olduğu en düşük vergileme haddiyle İspanya olmaktadır. Benzerlik yönünden bakıldığında ise iletişim hizmetleri ve finansal ödeme hizmetlerinin hem Türkiye’de hem de seçilmiş ülkelerde DST kapsamına girmemesi örnek verilebilir.

Sonuç olarak Türkiye, dijital hizmet vergisinin uygulanması konusunda öncülük etmiş ve çalışmalarda bulunmuş ülkelerin uygulamalarını dikkate alarak dijital hizmet vergisini gündeme getirmiş ve uygulama geçirmiştir. 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla Türkiye’de uygulanmaya başlanan dijital hizmet vergisi, seçilmiş ülke uygulamalarındaki birçok özelliğe sahip olsa da verginin oranı açısından ayrılmaktadır. Bu durum küresel ölçekte de göze çarpmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuçlar

Dijitalleşme, var olan bilgilerin sayılar aracılığıyla dijital araçlara aktarılmasını ifade eden bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram her ne kadar basit bir tanıma indirgenmiş olsa da insan hayatının gelişiminde çok önemli bir role sahip olduğu görülmektedir. Bilgisayarların insan hayatına dahil olması ve akıllı cihazların mobil hale gelmesi dijital dönüşümün daha hızlı bir şekilde gerçekleşmesini meydana getirmiştir. Bu dönüşüm eğitim, sağlık, ulaşım, seyahat gibi alanlarda gerçekleşmekle beraber, her birinin yarattığı ekonomik hacim sebebiyle ekonominin de dijitalleşmesine sebebiyet vermiştir. Ekonomi de dijital bir dönüşüm yaşanması sonucunda da dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır. Bu kavrama göre, ekonomik faaliyetler dijitalleşmeye başlamış, yeni dijital hizmetler gündeme gelmiş ve bu yeni dijital hizmetleri sunan dijital şirketlerin kurulmasıyla uluslararası ölçekte dijital faaliyetlerde artış gözlemlenmiştir.

Dijital ekonomi içerisinde faaliyette bulunan dijital işletmeler, e-ticaret, çevrimiçi reklamcılık, uygulama mağazaları, bulut bilişim, katılımcı ağa bağlı platformlar ve çevrimiçi ödeme hizmetleri gibi yeni dijital hizmetlerin sunumuna başlamışlardır. Bu hizmetlerin sunumunda herhangi bir fiziksel işyerine gerek duyulmaması, dijital hizmet sunumunda bulunan şirketlerin konumunun sorgulanmasına neden olmuştur. Çünkü bu şirketler, sadece buldukları ülke sınırları içerisinde değil, dünyanın farklı noktalarındaki kişilere ve kurumlara da hizmet sunumunda bulunabilmektedirler. Ancak sundukları hizmetler, internet ortamında bulunan platformlar ve siteler aracılığıyla gerçekleştirilmesi sebebiyle de vergilendirme açısından sorunların doğmasına neden olmuştur. Nitekim fiziksel anlamda teslim edilmesi gereken bir mal ve hizmetin bir ülkeden başka bir ülkeye gönderilmesi esnasında çeşitli gümrük süreçlerinden geçmesi gerekmekte ve bu sayede devletler tarafından mal ve hizmet sunumunda bulunan işletmeler vergilendirilebilmektedir. Ancak dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin, bu süreçlerden geçmemesi ve hizmet sunumunda bulunacağı kullanıcıyı tanımaması gibi çeşitli sorunlar gündeme gelmiştir.

Ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi ve tespiti yapılan sorunların çözümü için bir araya gelen birlikler çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. OECD nezdinde “Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı Eylem Planı (BEPS)” çalışması yapılmış ve buna yönelik birçok rapor ortaya konmuştur. Bu raporların amacı, dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında ülkelere yön göstermektir. Ancak bunun dışında herhangi bir somut adım atılmamıştır. Önerilerden bir diğeri ise AB tarafından sunulan dijital hizmet vergisi uygulamasıdır. Dijital hizmet vergisinin amacı, küresel ölçekte dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin vergilendirilmesidir. Bu kapsamda AB kendi içerisinde sunmuş olduğu uygulamayı ortak bir şekilde karar vererek uygulama kararı alamamış ve bu sebeple ülkeler tek taraflı olarak ilgili vergiyi uygulamaya geçirmiştir. Ülkelerin tek taraflı olarak uygulamaya başlaması sebebiyle ülkeler arasında uygulama farklılıkları doğmuş ve bunun dışında ABD tarafından dijital hizmet vergisi ciddi şekilde eleştirilmiştir.

Türkiye’de dijital hizmet vergisini uygulamaya geçiren ülkelerden biri olmuştur. İlgili vergi Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde, herhangi bir sınıflama içerisinde tanımlanması zordur. Çünkü dijital hizmet vergisi, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin dinamiklerini tam anlamıyla taşımamaktadır. Kimi durumlarda dolaylı vergilere benzemekte, kimi durumlarda ise dolaysız vergilere benzemektedir. Bununla birlikte gelir veya harcama üzerinden alınıp alınmadığı konusu da net değildir. Ayrıca verginin uygulanması konusunda belirlenen hadlerin yüksek olması, birçok yerel işletmeyi vergi dışında bırakmaktadır. Bu sebepten dolayı daha çok küresel ölçekte hizmet veren ve yüksek hacimli işlemlerde bulunan dijital şirketleri vergilendirmeyi amaçladığı söylenebilir. Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin, tahsilatları açısından karşılaştırıldığında ise yeni bir vergi olmasına karşın uygulamada eski olan birkaç vergiden elde edilen vergi tahsilatlarına yaklaştığı da görülmektedir. İlgili verginin oranının, diğer ülkelere nazaran yüksek olması ve verginin aylık olarak beyan edilmesi ve ödenmesi sebebiyle de diğer ülkelerden ayrılmaktadır. Bu durum Türkiye’de dijital hizmet sunumunda bulunacak işletmelerin vergisel ödevlerini yerine getirirken zorlanmasına ve aynı zamanda sunulacak olan hizmetlerin kullanıcılara daha yüksek meblağlarla sağlanmasına neden olabilecektir.

Dijital hizmet vergisi, birçok ülkede uygulamaya konulmakla beraber Fransa, İtalya, Birleşik Krallık ve İspanya nezdinde ön plana çıkmaktadır. Fransa bu vergiyi

uygulayan ilk ülke olması ve diğer ülkelere öncülük etmesi sebebiyle önemli bir konuma sahip olmuştur. Ülkelerin bir kısmı, ilgili verginin geçici süreyle uygulamaya konulduğunu belirtmiştir. Çünkü birlikler nezdinde yapılan çalışmaların amacı ortak bir mutabakat sağlanarak dijital ekonominin vergilendirilmesi şeklindedir. Ancak bunun sağlanamaması, ülkeleri tek taraflı çözümlere yönlendirmiştir. Tek taraflı çözümler birçok farklı uygulamayı meydana getirmesinden dolayı, dijital işletmeleri zora sokmakta ve çifte vergilendirmeye de neden olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı, ilgili verginin geçici olarak uygulanacağı yönündeki görüşler geçerliliğini korumaktadır. Verginin uygulanmaya başlanması aşamalarında, ABD nezdinde yaşanan sorunlar önemlidir. Çünkü bu vergi ABD merkezli şirketlerin birçoğunun vergilendirilmesine neden olmaktadır. Dijital hizmet vergisi, bu açıdan sadece ekonomik değil aynı zamanda siyasi olarak da ele alınabilecek bir vergidir. Bu nedenlerden dolayı, dijital hizmet vergisi değerlendirilmeden önce ilgili vergiyi uygulamaya koyan ülkenin ortaya koymuş olduğu taslak incelenmeli ve amaçları ortaya çıkarılmalıdır.

Türkiye açısından dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin vergilendirilmesinin yerinde bir uygulama olduğu söylenebilir. Çünkü Türk vergi sisteminin geleneksel vergileme ilkeleri, dijital hizmet sunumunda bulunan işletmeleri vergilemede yetersiz kalmaktadır. Ancak bu vergiye tabi mükelleflerin takip edilmesi ve denetlenmesi önemli olmakla beraber kolay olmayacağı öngörülebilir. Bu sebeplerden dolayı, Türkiye'nin uluslararası ölçekte dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda çalışmalarda bulunan birlikleri takip etmesi gerektiği ve küresel ölçekte kabul edilecek ortak bir uygulamanın içerisinde yer almasının uygun olacağı söylenebilir. Bu verginin, kimi ülkeler nezdinde geçici bir uygulama olarak görülmesi yerinde olmakla beraber geleneksel vergi sistemlerinin, dijital ekonomiye duyarlı hale getirilmesi daha olumlu görülen bir çözümdür.

5.2. Öneriler

Türkiye açısından dijital hizmet sunucularının ayrıca bir vergiyle vergilendirilmesi yerine, geleneksel vergileme ilkelerini dijital ekonomiye duyarlı hale getirmesi daha uygun olacağı söylenebilir. Ayrıca ilgili vergi oranının yüksek olması, küresel ölçekte hizmet sunan işletmeler açısından dikkat çekmektedir. Bu nedenle

genel oran olarak kabul edilen %3'e yakın bir oranla dijital hizmet sunucularının, vergiye tabi tutulmasının daha olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülebilir. Bunun dışında dijital hizmet vergisi, toplum tarafından bilenen ve farkındalığı olan bir vergi olarak değerlendirilmemektedir. Uygulanmaya yeni başlanması bu durumda etkili olmakla beraber, dijital faaliyetlerin vergilendirilmesi noktasında meslek mensuplarına farkındalık kazandırılması hem denetim açısından hem de uygulama kolaylığı açısından fayda sağlayabilecektir.

Dijital hizmet vergisinin, dijital ekonominin vergilendirilememesi sorununa tam anlamıyla çözüm getirip getirmediği konusu tartışmalıdır. Çünkü dijital hizmet vergisi uygulaması, çok fazla tepkiye yol açmış ve bu sebeple ilgili vergiyi uygulamaya koyan ülkeler, bazı konularda geri adım atmak zorunda kalmışlardır. Yalnızca dijital hizmet vergisi uygulamasıyla, küresel ölçekte dijital hizmet sunumunda bulunan işletmelerin vergilendirilmek istendiği açıkça ortaya konmaktadır. Bu sebeple günümüzde dijital ekonominin vergilendirilmesi, dijital hizmet vergisi aracılığıyla tam anlamıyla gerçekleştirilemese de yakın gelecekte geleneksel vergi sistemlerinin, dijital ekonomiyi dikkate alarak dönüşüm yaşayacağını ya da küresel ölçekte kabul edilen ortak bir vergi sonucunda daha kapsamlı bir vergilendirme söz konusu olabileceğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle dijital hizmet vergisinin en önemli kazanımının, dijital hizmet sunucularının vergilendirilmesi isteğinin açıkça ve kararlı bir şekilde ortaya konması olarak görülebilecektir. Son olarak, dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayırmak doğru olmayacaktır. Çünkü ekonominin içerisindeki sektörlerin tamamı neredeyse dijitalleşmiş ve bu konuyla ilgili önemli adımlar atılmaya başlanmıştır. Atılan bu adımlar sebebiyle, dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında geleneksel ekonomiden ayrı bir vergi politikası izlenmesinin doğru olmayacağı söylenebilir. Bu sebepten dolayı, geleneksel vergileme ilkelerinin dijital ekonomiyi de kapsayıcı bir şekilde kurgulanması ve genişletilmesi gerekmektedir. Küresel anlamda ülkeler arasında uyumsuzluk oluşmaması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için zaman içerisinde geçici olarak uygulanan vergilerin, yürürlükten kaldırılması daha olumlu sonuçları doğurabilecektir. Bunun aksine dijital hizmet vergisi, her ne kadar yeni bir vergi türü olarak karşımıza çıksa da geçici olarak uygulanması yerine kalıcı hale gelmesi durumunda işlem hacimlerinde meydana gelecek artışların, dijital hizmet vergisini daha önemli hale getireceği ve bununla birlikte çeşitli değişimlere uğrayacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akçura, A. (2021). Dijital hizmet vergisi, ülkeler nasıl uyguluyor, ABD nasıl değerlendiriyor?, *Deloitte*. <https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx> (Erişim Tarihi: 13.04.2023).
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi'nden aktaran Şanver ve Oktar, (2013). Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi güvenlik önlemleri ve mükelleflerin ba-bs bildimlerine bakışı araştırması. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1 (3), 1-23.
- Aktan, C. C. ve Tunç, M. (1998). Bilgi toplumu ve Türkiye, *Yeni Türkiye*, 118-134.
- Aldemir, C. ve Avşar, M. N. (2020). Pandemi döneminde dijital vatandaşlık uygulamaları. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7 (5), 148-169.
- Arklan, Ü. ve Taşdemir, E. (2008). Bilgi toplumu ve iletişim: bilginin yayılması sürecinde kitle iletişim araçları ve internet. *Selçuk İletişim*, 5 (3), 67-80.
- Artar, Y. (2019). *Dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlar: Türkiye açısından çözüm önerileri*. Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Belediye Gelirleri Kanunu, (1981). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 16.12.2022)
- Bingöl, O. (2019). Dijital hizmet vergisi geliyor. *Vergiye Dair*. <https://vergiyedair.com/2019/10/24/dijital-hizmet-vergisi-geliyor/> (Erişim Tarihi: 24.04.2023).
- Birinci, N. (2019). Dijitalleşmenin vergi matrahına etkisi ve tek taraflı önlemler. *Maliye Dergisi*, (176), 505-527.
- Braume, C. (2019). Taxe gafa. <https://www.linformaticien.com/tendances/53894-98taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.html> (Erişim Tarihi: 12.04.2023)
- Budak, T. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi*. (1.Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ceci, L. (2022). App stores statistics facts. *Statista*. <https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/#topicOverview> (Erişim Tarihi: 06.12.2022)
- Congressional Research Service, (2019). Digital services taxes (DSTS): policy and economic analysis. *Analyst in Public Finance*, 1-32 <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45532> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)

- Corrado, C., Haskel, J., Lasinio, M. and Iommi, M. (2012). Intangible capital and growth in advanced economies: measurement methods and comparative results. *Discussion Paper Series*, 1-56.
- Çelener, B. (2019). Diğer dijital hizmet vergisi uygulamaları karşısında Türk dijital hizmet vergisi kanun teklifine ilişkin bir değerlendirme. *Mali Hukuk Dergisi*, 15 (178), 2223-2248.
- Çelener, B. (2019). Dijital ekonomiyi vergilendirme yolunda somut bir adım: dijital hizmet vergisinde Fransa örneği. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (2019/2), 31-54.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin ekonomik analizi. *International Journal of Public Finance*, 6 (2), 176-192.
- Çetinkaya, M. B. ve Çelik, R. (2019). Bir dijital pazarlama stratejisi olarak etkileşimli reklamların etkinliği: deneysel bir çalışma. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 12 (18.Uik Özel Sayısı), 484-506.
- Daşdemir, S. (2020). Dijitalleşen ekonomide vergisel sorunlar ve sorunlara yönelik alınan önlemler: OECD ve bazı ülke çalışmaları. M. G. Kaya ve E. Öz (Editörler), *Bilişim Çağında Vergi Hukuku* içinde (s. 343-376), Ankara: Ekin Yayınevi.
- Davidsson, P., Hajinasab, B., Holmgren, J., Jevinger, A. and Persson, J. (2016). The fourth wave of digitalization and public transport: opportunities and challenges. *Sustainability*, 8 (12), 1-16.
- Deloitte Digital, (2022). Türkiye’de tahmini medya ve reklam yatırımları. *Deloitte*, 1-41. https://iabtr.org/UploadFiles/PageFiles/MedyaYatirimlariTahmini_2022H111102022114624.pdf (Erişim Tarihi: 24.03.2023)
- Deloitte, (2021). International tax Italy highlights 2021. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2021.pdf> (Erişim Tarihi 14.04.2023)
- Demirhan, H. (2020). Dijital hizmet vergisinin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye ile karşılaştırılmalı analizi. *The Journal Of Social Science*, 4 (7), 73-86.
- Dichelan, B. (2016). Matrah aşındırma yoluyla kar aktarımı ve Türkiye uygulamaları. *Kpmg*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/trsorumluvergicilikbasak-diclehan.pdf> (Erişim Tarihi 27.02.2023)
- Dijital Hizmet Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (2020). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.11.2022)
- Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (2019). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.11.2022).

- Duran, D. Ş. (2019). Türkiye'nin yeni vergi mimarisinde yeni bir vergi: dijital hizmetler vergisi. *Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi*'nde sunulan bildiri. İstanbul.
- Eker, A. (2009). *Kamu maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaa.
- Ekici, Ş. (2020). B2C elektronik ticarete sanal pazar yerinin hukuki durumu. *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5 (8), 207-227.
- Enache, C. (2021). Spain determined to cash in on digital services tax. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/> (Erişim Tarihi: 23.04.2023)
- Erdem, M. (1990). Türk vergi sisteminde matrah belirleme yöntemleri. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (1-2), 21-26.
- Ersöz, B. ve Özmen, M. (2020). Dijitalleşme ve bilişim teknolojilerinin çalışanlar üzerindeki etkileri. *Bilişim Teknolojileri Online Dergisi*, 11 (42), 170-179.
- European Commission, (2016). Directive of the european parliament and of the council. *Brussels*, 1-36. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2019/790/oj> (Erişim Tarihi: 01.12.2022)
- European Commission, (2017a). Tallin digital summit. *Estonia*. <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/node/3812/printable/pdf> (Erişim Tarihi: 04.12.2022)
- European Commission, (2017b). Communication from the commission to the European parliament and the council. *Brussels*, 1-11.
- European Commission, (2019). Digital contracts for Europe. *Luxembourg*, 1-27. https://commission.europa.eu/system/files/201710/digital_contracts_factsheet_en.pdf (Erişim Tarihi: 05.12.2022)
- European Council, (2017). European council conclusions. *General Secretariat of the Council Brussels*, 1-10.
- Ey, (2020). Italy's Digital services tax enters into force as of 1 january 2020. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020 (Erişim Tarihi: 14.04.2023).
- Fırat, M. (2020). Dijital hizmet vergisi üzerine bir değerlendirme. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3 (1), 28-33.
- Forsgren, C., Song, S. and Horvath, D. (2020). Digital services taxes: do they comply with international tax, trade, and EU law?. *Institute of International Economic Law-TradeLab – Tax Foundation*, 1-12.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2020). İşe başlama/bırakma ve değişiklik bildirimini. http://www.asmo.org.tr/tablolari/genel/20200616_isebaslamadegisbildirim.pdf(Erişim Tarihi: 01.04.2023)

- Gelir Vergisi Kanunu, (1961). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.12.2022)
- Gerçek, A. (2005). Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54 (3), 157-193.
- Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (1), 27-52.
- Giray, F. (2020). Küresel vergi sisteminin yeni politikası olarak dijitalleşme: AB ve Türkiye’de dijital hizmet vergisi. M. Kaya ve E. Öz (Editörler), *Bilişim Çağında Vergi Hukuku* içinde (s. 1-22), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gordon, R. J. (2000). Does the “new economy” measure up to the great inventions of the past? *Journal of Economic Perspectives*, 14(4), 49-74.
- Göçoğlu, V. (2020). Kamu hizmetlerinin sunumunda dijital dönüşüm: nesnelere interneti üzerine bir inceleme. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9 (1), 615-628.
- Helander, F. (2010). Mobile display advertising and consumer privacy. *Umea School Of Business*, Master Thesis. Student Umea, Sweden.
- HM Treasury, (2018a). Digital service tax. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf (Erişim Tarihi: 20.04.2023)
- HM Treasury, (2018b). Budget 2018. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf#page=41 (Erişim Tarihi: 20.04.2023).
- House of Common Library, (2023). Digital service tax. *Commons Library Research Briefing*, 1-116. https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP_8719/CBP-8719.pdf (Erişim Tarihi 20.04.2023)
- İsmmmmo, (2012). İşe başlama, mükellefiyetin tesisi, yoklama ve mükellefiyet terkinini. 1-16. <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/iseBaslamaMukellefiyetTesisi.pdf>(Erişim Tarihi: 01.04.2023).
- İTO, (2005). *İnternet reklamcılığı e-reklam*. İstanbul: Bilişim Teknolojileri ve E-ticaret Şubesi.
- Journal Officiel De La République Française, (2019). LOI n 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et. *République Française*. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588/> (Erişim Tarihi: 10.04.2023).
- Juswanto, W. and Abiyunus, Y. F. (2023). Taxing the digitalized economy an emerging markets perspective. N. Hendriyetty, E. Chris, K. Chul Ju and H. Farhad Taghizadeh

(Editörler), *Taxation in the digital economy* içinde (s. 56-81), Birleşik Krallık: Routledge.

Kânoğlu, M. E. (2020). *Dijital vatandaşlık nedir?*. İstanbul: Çikolata Yayınevi.

Kara, M. C. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yeni rabıta ve kar tahsisi kuralları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (49), 291-308.

Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). Dijital vergilendirmeye küresel bir bakış. *Vergi Dünyası*, 36 (424), 30-37.

Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: dijital hizmet vergisi. *Maliye Dergisi*, 178, 263-288.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (2014). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 05.11.2022)

Kaya, F. (2018). Reklam ve pazarlama stratejileri: bir reklamda olması gerekenler. *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (5), 99-111.

Kaya, Ö. M. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 447-478.

Kaya, R. ve Bayat, M. (2022). Çevrimiçi dünyada yükselen bir trend: display (görüntülü) reklamlar. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 21 (82), 711-722.

Kemp, S. (2022). Digital 2022: Turkey. *Datareportal*. <https://datareportal.com/reports/digital-2022-turkey?rq=turkey> (Erişim Tarihi: 25.03.2023).

Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2021). *Dijital ekonomide vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kim, Y. R. (2020). Digital service tax: a cross-border variation of the consumption tax debate. *University of Utah College of Law Research Paper*, (371), 132-185.

Koç, T. C. ve Teker, S. (2019). Industrial revolutions and its effects on quality of life. *Press Academia Procedia*, 9(1), 304-311.

Kpmg, (2020). Italian digital services tax. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/it/pdf/2020/02/WEB_Digital_Services_Tax_2020_v2.pdf (Erişim Tarihi: 14.04.2023)

Kpmg, (2022). Taxation of the digitalized economy. 1-154. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (Erişim Tarihi: 03.02.2023)

Kurtulmuş, N. (1995). Post-endüstriyel ekonomilerde kitle üretimine bir alternatif: esnek uzmanlaşma. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (40), 161-173.

Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 16.12.2022)

- Küpelı, C. (2021). Bir yıllık geçmişiyle dijital hizmet vergisi. *Kpmg*. <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170> (Erişim Tarihi 24.04.2023).
- Lowry, S. (2019). Digital service taxes (DSTs): policy and economic analysis. *Congressional Research Service*, 1-31.
- Murray, J. (2020). What is tax nexus? Definitions and examples of tax nexus. *The Balance*. <https://www.thebalancemoney.com/what-is-a-tax-nexus-398356> (Erişim Tarihi: 18.12.2022)
- Nellen, A. 2012. Internet taxation and principles of good tax policy. *Policy and Internet*, 4 (1), 1-21.
- Nişanyan Sözlük, (2017). Çağdaş Türkenin etimolojisi. <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/dijital> (Erişim Tarihi: 01.10.2022)
- OECD, (2008). Measuring user-created content: implications for the "ict access and use by households and individuals" surveys, *OECD Digital Economy Papers*, *OECD Publishing*, 139, 1-21.
- OECD, (2011). OECD guide to measuring the information society 2011, *OECD Publishing Paris*, 1-206.
- OECD, (2013). Action plan on base erosion and profit shifting, *OECD Publishing Paris*, 1-44.
- OECD, (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy – action: 1 2015 final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, *OECD Publishing Paris*, 1-285.
- OECD, (2018). Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018, inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, *OECD Publishing Paris*, 1-213.
- Oğuz, H. (2014). Elektronik ortamda kişisel verilerin korunması, bazı lke uygulamaları ve lkemizdeki durum. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 1 (3), 1-38.
- Olbert, M. and Spengel, C. (2017). Intertanional taxation in the digital economy: challenge accepted. *World Tax Journal*, 9 (1), 3-46.
- Organ, İ. ve avdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar. *Journal of Internet Applications and Management*, 3 (1), 63-84.
- Ormanlı, O. (2012). Dijitalleşme ve Türk sineması. *The Turkish Online Journal of Design, Art And Communication*, 2 (2), 32-38.
- Öz, S. (2016). Vergilerin sınıflandırılması. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Açık Ders Notları*, 1-12.

- Özcan, M. P. (2016). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar: BEPS 1 no'lu eylem planı kapsamında bir değerlendirme. *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, 6 (2), 73-82.
- Pehlivan, O. (2008). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pellefigue, J. (2019). The french digital service tax. *Deloitte*. 1-52. <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2023).
- Pinto, D. (2006). The need to reconceptualize the permanent establishment threshold. *Bulletin for International Taxation*, 60 (7), 266-279.
- Rödl and Partner, (2016). Türkiye açısından BEPS eylem planları. https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Turkey/Brochures/SRK2016_189.pdf (Erişim Tarihi: 10.11.2022).
- Russo, R. (2016). Base erosion and profit shifting. F. Boccia and R. Leonardi (Editörler), *The challenge of the digital economy, market, taxation and appropriate economic models* içinde (s. 39-54). Sweden.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi harcamaları ve iktisadi etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Schwartz, M. (2017). SMEs in Germany are slow to adopt e-commerce. *KfW Research Focus on Economics*, 161, 1-6.
- Spain Official State Gazette, (2020). The tax on certain digital services. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/sede/tema/normativa/otros_impuesto_s/law_4_2020-tax_on_certain_digital_services.pdf
- Şahin, M. (2020). Türkiye'de ve dünyada dijital hizmetlerin vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 40 (469), 39-48.
- Şamlı, E. ve Öztürk, Ö. (2019). Elektronik hizmet sağlayıcıları için özel KDV mükellefiyeti. *Rödl and Partner*, https://www.roedl.com.tr/tr/tema/yazilar/elektronik_hizmet_saglayicilari_icin_ozel_kdv_mukellefiyeti (Erişim Tarihi: 01.04.2023).
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2023). Merkezi yönetim bütçe istatistikleri. *Muhasebat Genel Müdürlüğü*. <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 01.11.2022)
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2007). Vergi harcamaları raporu. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2007-.pdf (Erişim Tarihi: 05.04.2023).

- T.C. Ticaret Bakanlığı, (2022). Elektronik ticaret bilgi sistemi 2021 yılı verileri. <https://www.eticaret.gov.tr/dnnqthgzvawtdxraybsaacxtymawm/content/filemanagerdosyalar/2021%20yılı%20e-ticaret%20bülteni.pdf> (Erişim Tarihi: 26.03.2023)
- T.C. Ticaret Bakanlığı. Elektronik ticaret bilgi sistemi (ETBİS) 2022 yılı ilk 6 ay verileri bülteni. *E-Ticaret Bilgi Platformu*, 1-16.
- Tapscott, D. (1996). The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence. McGraw-Hill'den aktaran Taymaz, E (2018). Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme. İstanbul: Tüsiad Yayıncılık, 133.
- Taymaz, E. (2018). *Dijital teknolojiler ve ekonomik büyüme*. İstanbul: Tüsiad Yayınları.
- Terada, A., Gonzales, K. and Wang, J. (2019). Taxation challenges in a digital economy – the case of the people's republic of China. *ADB Briefs*, 1-8.
- Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik, (2015). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 05.02.2023).
- Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik, (2015). <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 13.02.2023)
- Toker, A. ve Köksalan, M. (2017). *Accenture Türkiye dijitalleşme endeksi teknik rapor*. İstanbul: Türkiye Bilişim Vakfı.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016). *Vergi usul hukuku*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Uçar, O. ve Tosun, C. (2020). Dijital hizmet vergisinin anayasanın vergilendirmeye has ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 254, 22-41.
- Wade, M. (2015). Digital business transformation a conceptual framework. *Global Center For Digital Business Transformation*, 15, 1-15.
- We Are Social, (2022). Digital 2022 october global statshot. *Datareportal*, 1-280.
- World Bank, (2016). World development report 2016: digital dividends. *World Bank Group Washington*, 1-330.
- Yavaşlar, F. (2020). Dijital hizmet vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 9-20.
- Yıldız, B. ve Günay, H.D. (2018). Türk vergi hukuku ekseninden dijital ekonomiye genel bir bakış. III. *Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi*'sinde sunulan bildiri. Gaziantep, İKSAD International Publishing House.
- Yılmaz, G. H. (2015). Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS eylem planı. *Deloitte*. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consumerbusiness/hulyayilmaz_eylulkasim.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2023)

- Yoruldu, M. (2020). Dijital vergilendirme ve dijital vergilendirme araçlarının Türkiye açısından incelenmesi. Ş. Karabulut (Editör), *Vergi Anlayışı ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakterleri: Magna Carta'dan Günümüze Yaşanan Gelişmeler* içinde (s.225-239), İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Yoruldu, M. (2023). Türkiye’de dijital hizmet vergisi uygulaması ve vergilemede etkinlik açısından değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 42 (497), 31-45.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). Küreselleşme boyutunda elektronik ticaretin vergilendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, 24 (280), 1-12.
- Your Online Choices, 2014. Online davranışsal reklamcılık (ODR). 1-6. <https://www.youronlinechoices.com/tr/wp-content/uploads/2014/09/Consumer-guide-to-online-behavioural-advertising-tr.pdf> (Erişim Tarihi: 12.12.2022)
- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). BEPS eylemi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin alınan önlemler. *Akademik Bakış Dergisi*, (68), 105-123.
- Yüksel, H. (2012). Bulut bilişim el kitabı. *Wordpress*. <https://yukselis.files.wordpress.com/2012/01/bulutbilic59fimekitabc4b1.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2022).

