T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Merve AKÖZ

DANIŞMAN
PROF. DR. AHMET ÖZEN

2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Merve AKÖZ

DANIŞMAN
PROF.DR. AHMET ÖZEN

İZMİR – 2023

TEZ ONAY SAYFASI

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

…./…./……

Merve AKÖZ

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Merve AKÖZ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Dijitalleşme ve dijital dönüşüm, tıpkı tarım ve sanayi toplumlarının oluşması gibi insanlık medeniyetinin dönüm noktalarından biri olmuştur. Dijitalleşme yakın geçmişten günümüze ve geleceğe güçlenerek ilerlemektedir. Küreselleşmeyle koordineli olarak dijitalleşme, özellikle ekonomi alanında etkilerini göstermiştir.

Ekonomideki dijitalleşme doğrultusunda çok uluslu büyük şirketler oluşmuştur. Yüksek gelir elde etme, piyasaya olan giriş ve çıkışların kolaylığı, zaman ve mekanın sorun olmayışı şirketlerin sayısını arttırmıştır. Şirket sayısındaki artış vergi rekabetini getirmiştir. Dijital faaliyet alanlarının vergilendirilmemesi, ülkeler arasındaki artan ticari ilişki, dijitalleşmenin getirdiği avantajlara bağlı olarak yaşanan zararlı vergi rekabeti gibi sonuçlardan ötürü dijital hizmetler üzerine düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur.

Çalışmanın ilk bölümünde tarım- sanayi toplumları ile dijitalleşme-dijital dönüşüm ve dijital hizmet türleri gibi kavramlar ele alınmıştır. Ülkelerin dijital ekonomi üzerindeki artan ticari faaliyetler üzerine yapmış oldukları düzenlemelere ikinci bölümde yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde dijital hizmetlerinde Türkiye' de vergilendirilmesinin gerekçesi ve bu konudaki çalışmalar üzerine durulmuştur. Çalışmanın sonuç bölümünde ise geçmişten günümüze dijitalleşme, dijitalleşmenin etkileri ve ülkemize olan yansımalarının değerlendirme sonuçlarına ve önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme, Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet Vergisi

ABSTRACT

Master'sThesis

Taxation of Digital Services and Evaluation For Turkey

Merve AKÖZ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Financial Law Program

Digitalization and digital transformation have been one of the milestones of human civilization, just like the formation of agricultural and industrial societies. Digitalization is getting stronger from the recent past to the present and the future. In coordination with globalization, digitalization has shown its effects especially in the field of economy.

In line with the digitalization in the economy, large multinational companies have been formed. High revenue generation opportunities, ease of entry and exit from the market, and the fact that time and space are no longer a problem have increased the number of such companies. The increase in the number of companies has brought about tax competition. Regulations on digital services were needed due to the consequences such as non-taxation of digital fields of activity, increasing commercial relations between countries, harmful tax competition due to the advantages brought by digitalization.

When the first part of the study is examined, it is seen that concepts such as agriculture-industrial societies and digitalization-digital transformation and digital service types are discussed. The regulations made by states on the increasing commercial activities on the digital economy are included in the second part. The third part of the study is based on the justification of the taxation of digital services in Turkey and the studies on this subject. Finally, in the conclusion section, digitalization from past to present, the effects of digitalization and its reflections on our country were evaluated.

Keywords: Digitalization, Digital Economy, Digital Service Tax

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER viii
KISALTMALAR xi
TABLOLAR LİSTESİ xii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
SANAYİLEŞME, DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE DİJİTAL HİZMET TÜRLERİ

1.1. SANAYİLEŞME SÜRECİ VE DİJİTAL DÖNÜŞÜM 2
1.1.1. Sanayileşme Kavramı ve Gelişimi 2
1.1.2. Dijitalleşme Kavramı ve Dijital Dönüşüm Araçları 11
1.2. DİJİTAL HİZMET TÜRLERİ 15
1.2.1. E-Devlet Uygulaması 16
1.2.2. Dijital Eğitim Hizmetleri 18
1.2.3. Dijital Sağlık Hizmetleri 19
1.2.4. Dijital Bankacılık Hizmetleri 21
1.2.5. Dijital Reklamcılık Hizmetleri 22
1.2.6. Dijital Pazarlama 24
1.2.7. Dijital Girişimcilik 27
1.2.8. Dijital Muhasebe Hizmetleri 30

İKİNCİ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMALARI VE YAŞANAN TEMEL SORUNLAR

2.1. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ 32
2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri 32
2.1.2. Fransa 34
2.1.3. İtalya 36
2.1.4. Birleşik Krallık 37
2.1.5. İspanya 39
2.1.6. Çekya 41
2.1.7. Hindistan 42
2.1.8. Malezya 43
2.2. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMALARINDA YAŞANAN TEMEL SORUNLAR 44
2.1.1. Tercihli Vergi Rejimleri 47
2.1.1.1. Vergi Cenneti 48
2.1.1.2. Çifte Vergilendirme 50
2.1.2. BEPS Eylem Planında Dijitalleşme Kaynaklı Sorunlar ve Önerileri 53
2.1.2.1. Daimi İşyeri 54
2.1.2.2.1. İkametgah İlkesi 54
2.1.2.2.2. Kaynak İlkesi 55
2.1.2.2. Transfer Fiyatlandırması ve Matrah Aşındırma 56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

3.1. TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ ÇALIŞMALARI 61
3.1.1. Dijital Hizmet Vergisine Dayanak Teşkil Eden İlkeler 62
3.1.2. Dijital Hizmet İle İlişkili Alt Yapı Çalışmaları 64
3.1.3. Türkiye ile Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) 66
3.2. DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE ESAS 7194 SAYILI KANUN 73
3.2.1. Dijital Hizmet Vergisi Konusu 74
3.2.2. Dijital Hizmet Vergisinde Verginin Mükellefi-Sorumlusu 77
3.2.3. Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet-İstisna 78
3.2.4. Dijital Hizmet Vergisinde Matrah ve Oran 80
3.2.5. Dijital Hizmet Vergisinde Dönem, Tarh, Beyan, Tahsil ve Güvenlik Müessesesi 83

SONUÇ 85
KAYNAKÇA 96

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATM	Bankamatik/ Otomatik Vezne Makinesi
BEPS	Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı
EBA	Eğitim Bilişim Ağı
E-Ticaret	Elektronik Ticaret
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
GV	Gelir Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
MERNİS	Merkezî Nüfus İdare Sistemi
MHRS	Merkezi Hekim Randevu Sistemi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TL	Türk Lirası
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TVS	Türk Vergi Sistemi
UYAP	Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Cenneti Ülkeler s. .49
Tablo 2: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı s. .67
Tablo 3: Dijital Hizmet Vergisinden Sağlanan Gelirlerin Bütçe Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi s. .81

GİRİŞ

Güçlenen ve gelişen teknoloji sayesinde dijitalleşme küreselleşmenin de etkisiyle gün geçtikçe hayatımızın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Bireyi hedef alan dijital dönüşüm toplumları kültürel, sosyal ve ekonomik alanlarda önemli derecede etkisi altına almıştır.

Güçlü ve yaygın teknoloji sayesinde ortaya çıkan sanal dünyayla birlikte tüketim alışkanlıkları, yaşam şekilleri değişmiştir. Fiziksel bir işyeri olmadan, mal ve hizmet çeşitliliğinin arttığı, maliyetlerin minimize edildiği, büyüme hedeflerinin yatırım planlarının değiştiği yüksek kar beklentili yeni iş kolları oluşmuştur. Dijital ortamdaki yer ve zaman sınırını ortadan kaldıran, insan gücüne ihtiyacın azaldığı, piyasa giriş çıkışının kolay olduğu gibi avantajlar şirketler arasında rekabeti arttırmıştır. Yüksek kar güdüsü ile hareket eden çok sayıda faaliyet kolu ortaya çıkmıştır. Hasılanın yüksek olduğu bu faaliyet alanlarınınsa toplumsal adalet, elde edilmesi düşünülen yüksek potansiyelli vergi geliri ile artan uluslararası ilişkiler gibi sebeplere dayanılarak vergilendirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Bu çerçevede çalışmanın amacı dijitalleşmenin ekonomi üzerindeki yüksek gelirli faaliyet alanlarının vergilendirilmesindeki gerekliliği ve Türkiye üzerine bu vergilendirmenin yansımalarıdır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde toplumların dönüm noktası olan "Sanayileşme ve Dijital Dönüşüm" ele alınacaktır. Bu kısımda sanayileşme kavramı ile sanayileşme sürecinden ve dijitalleşmeyle ilgili kavramlar ve dijitalleşmenin etki ettiği hizmet türleri ele alınacaktır. "Çeşitli Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları" başlıklı ikinci bölümünde ise uyguladıkları vergi oranları, uygulama zamanlarındaki benzerlikleri ve farklılıkları olan rassal olarak seçilmiş bazı ülkelerin vergilendirilmesi ile vergilendirme kaynaklı oluşabilecek sorunlar ve bu sorunlara karşı yapılan düzenlemelerden bahsedilecektir. Çalışmanın son bölümü olan "Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi" başlığındaysa Türkiye'de dijital hizmet vergisinin neden uygulanmak istediğine, verginin uygulanmasındaki hazırlık evresine, vergilendirme sürecine yer verilecek olup sonuç kısmındaysa uygulamada karşılaşılan sorunlara ve çözüm önerilerine değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM
SANAYİLEŞME, DİJİTAL DÖNÜŞÜM SÜRECİ VE DİJİTAL HİZMET TÜRLERİ

1.1. SANAYİLEŞME SÜRECİ VE DİJİTAL DÖNÜŞÜM

Toplumdaki dönüm noktalarını tarım, sanayi ve gelişen bilgi toplumlarının teknolojiyle buluşması sonucu küreselleşmenin de etkisiyle yayılmasıyla meydana gelen dijitalleşme süreci oluşturmaktadır. Geçmişten günümüze gelen bu dönüm noktalarının her biri insan hayatını değiştiren ve geliştiren adımlar, buluşlar sonrasında ortaya çıkmıştır.

1.1.1. Sanayileşme Kavramı ve Gelişimi

Tarım toplumunda; iş bölümünün, uzmanlaşmanın ortaya çıkması güç dengelerini değiştirmiştir. Geçmişteki köleler ile sahipleri ayrımı yerini toprak sahipleri ve toprakta çalışanlar gibi ayrımlara bırakmıştır. Toprak sahipleri aynı zamanda tarım araç ve malzemelerinin de sahipleridir ve toprakta çalışanlara kullanılması için temin edilmiştir[1]. Tarım toplumundan farklı olarak insanların ihtiyaçları ölçüsünde doğayı dönüştürmesi, doğayı üretim sürecine sokarak hammadde gibi görmesi bu dönüşümde enerjiyi, emeği ya da makineleşmeyi kullanarak doğada olmayan yeni bir ürün elde etmesi ise "sanayileşme" olarak açıklanmaktadır[2]. Tarım ve sanayi toplumundan sonra ise erişilen ve kentsel nüfusun, yeniliklerin, refahın, talep ve hizmet çeşitliliğinin arttığı bilgi iletişim teknolojilerinin desteklendiği süreçse bilgi toplumu olarak ifade edilmektedir[3]. Yaşanan bu gelişmeler sonucu ortaya çıkan bilgi toplumu üçüncü sanayi devrimi

[1] Fahri Bilal Yankın, "Dijital Dönüşüm Sürecinde Çalışma Yaşamı", **Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt: 7, 2019, s. 5.
[2] Suat Aksoy, **Değişen Teknolojiler ve Endüstri 4.0: Endüstri 4.0'ı Anlamaya Dair Bir Giriş**, Marmara Üniversitesi-İktisat Fakültesi, SAV Katkı, 2017, s.36.
[3] Selim Şanlısoy ve Erdem Ateş, **Yeni Ekonomide Küresel Değer Zincirlerinin Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi**, Nobel Yayınevi, İzmir, s.337.

olarak da isimlendirilen endüstri 3.0 döneminde kendini göstermiştir. Şimdi aşağıda sırasıyla bu gelişmeleri ele alacağız.

Sanayi Devrimi; İngiltere de 18. Yüzyılda meydana gelmiştir. Yeni buluşlar sayesinde kaynağını insan gücünden alan buluşlar yerini makineleşmeye, artan fabrika sayılarına ve bu fabrikalarda ücret geliri elde etme karşılığı ile çalışan işçi kesimi almıştır. Ve tarım sektöründeki güç dengesini oluşturan toprak sahibi ve toprakta çalışanlar yerini bu dönemde işçi ve işveren kesimine bırakmıştır[4]. Sanayi devrimi üç kısımda incelenmektedir. İlk sanayi devrimi denilen dönem James Watt'ında icadı olan buhar makinesi ile anılmaktadır. Bu döneme buhar çağı da denilmektedir. Dokuma sanayi ile çelik üretimi artışı sonucu gemicilik ve demir yollarındaki sanayileşme artmıştır[5]. İkinci Sanayi Devrimine gelindiğinde; petrolün endüstriler ile ulaşım üzerindeki etkinliğinin fark edilmesi dikkat çekmiştir. Küreselleşmenin yaygınlaşması ile sektörler üzerinde de etkisini göstermiş olup üretimdeki verimliliğin artmasını sağlamıştır[6]. Üçüncü sanayi devrimi olarak anılan dönemse elektriğin kullanılması ile başlamış kabul edilmektedir. Elektrik alanındaki ilerlemeler, üretimde kullanılması dijital teknoloji ile birleşmesiyle beraber bilgi toplumları ile bilişim teknolojilerini ortaya çıkarmıştır[7]. Son olarak akıllı fabrikaların ortaya çıktığı robotların üretimi yönettiği siber-fiziksel sisteme dayalı üretime geçildiği dönemse dördüncü sanayi devrimi olarak da bilinen endüstri 4.0 sürecidir[8]. Görüldüğü gibi sanayileşme sürecinin başından bu zamana çeşitli sıçramalar yaşamış ve bunlar sanayi devrimlerini meydana getirmiştir. Aslında tüm bu dönemler endüstrinin yani ekonominin bir parçasıdır. Birinci sanayi devrimi denildiğinde endüstri 1.0 , ikinci sanayi devrimi endüstri 2.0 ve üçüncü sanayi devrimi ise endüstri 3.0 olarak bilinmektedir.

---

[4] Yankın, s.6.

[5] Ela Bulut, "Endüstri 4.0 Ve İnavasyon Göstergeleri Kapsamında Türkiye Analizi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Bölümü", **ASSAM Uluslararası Dergi**, Sayı:7, 2017, s.52.

[6] Bulut, s.52.

[7] Bulut, s.52.

[8] Naci Atalay Davutoğlu, "Üçüncü Ve Dördüncü Sanayi Devrimleri Arasındaki Temel Ve Sistematik Farklılıkların Determinist Bir Yaklaşımla Analizi". **Management and Political Sciences Review**, 2020, s.181.

Buhar gücünden elektriğin kullanıldığı makineleşmenin, teknolojinin ilerlemesine bağlı olarak dönemlerde sıçramalar yaşanmıştır[9]. Birbirlerinin tamamlayıcısı olan sanayileşme süreci ile endüstrileşme döneminin daha iyi anlaşılabilmesi için endüstri sürecine kısaca değineceğiz.

Endüstri 1.0' Acemoğlu ve Robinson'dan Rifkin'e, Rostow ile Deane'den Williamson'a kadar bir çok kişi tarafından tanımlanmaya ve açıklanmaya çalışılmıştır[10]. Endüstri 1.0 sürecinin başlangıcı olarak bir genelleme yapıldığında ortak kanı buhar makinesinin bulunması ve buhar gücünden faydalanılarak deniz yolu taşımacılığından, tekstil üretilmesine kadar ve hatta otomobillerin çalışmasına kadar faydalanılan süreçtir[11].

1860 yılları ile İkinci Dünya Savaşı'nın bitimine kadarki süreci kapsayan Avrupa, Japonya ve ABD 'de hızla yayılan ancak etkisinin en çok Almanya ile ABD de görüldüğü buhar gücüne ilave olarak kömür, petrol, demir, elektrik ve birçok kimyasal maddenin kullanıldığı hammadde ve enerjinin ön plana çıktığı dönemse endüstri 2.0 dönemi olarak kabul edilmiştir[12]. Özellikle demiryolu başta olmak üzere ulaşım ağındaki ilerleme ile beraber hammadde taşımacılığı ve temini sağlanmış aynı zamanda telefon, mikrofon, lamba, daktilo, bisiklet gibi eşyaların bu süreçte bulunması dönemin teknoloji devrimi olarak da bilinmesini sağlamıştır[13].

Endüstri 3.0 dönemi 1970 senesi sonrasında gelişme gösteren bilgisayar ve internet teknolojisinin ivme kazandığı, üretimin sayısallaştığı, sentetik malların, fiber optiklerin, telekomünikasyon hizmetlerinin haberleşme alt yapılarının geliştiği sanayi ve ticaretin küreselleştiği bilişim teknoloji dönemi olarak bilinen endüstridir[14]. Bu dönemde insanların görevlerini yerine getirmek için çeşitli programlanabilir

---

[9] Hicran Kasan ve Gözde Arslan, Endüstri 4.0 Kapsamında Teorik Bir Analiz Türkiye Örneği, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:76, 2020, s.1812.

[10] Oğulcan Uslu, **Endüstri 1.0'dan Endüstri 4.0'a Toplumsal Yapının Dönüşümü: Schumpeterci Yaklaşım**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara, 2022, s.8.

[11] Hande Kılıçaslan, **Endüstri 1.0**, (19 Eylül 2020), https://www.nedenolmasn.com/sanayi-devrimleri-endustri-1-0-2-0-3-0-ve-4-0/ , 13.11.2022.

[12] Benimühendisim, **Endüstri 2.0**, https://www.benimuhendisim.com/ikinci-sanayi-devrimi-endustri-2-0-nedir/ , 13.11.2022

[13] Buğcan Güvenol, Zafer Gündüz ve Mehmet Emre Güler, "Endüstriyel Devrimler Ve Toplumsal Gelişmelerin Işığında Turizm, Derleme"**, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergis**i, 2021, Cilt: 1, Sayı: 2, s.206.

[14] Davutoğlu, s.179.

mantıksal denetleyiciler ile otomatikleşmiş sistemler oluşturulsa da insan gücü ve müdehalesinden vazgeçilemezken bu süreç insan gücüne olan ihtiyacı azaltıp küçük ürünleri aletleri gündelik hayata dahil edip üretim sürecinde makineleşmeyi arttırmıştır[15].

Endüstri 4.0 sanayi devrimi ise bilgi toplumunun en son hali olarak nitelendirilmektedir. Endüstriyel internet ya da nesnelerin interneti gibi kavramları ile de bilinmektedir. Dijitalleşmenin ve teknolojinin son hali olan siber fiziksel sistemlerin kullanımına dayanan bir dönemdir. En çok öne çıkan unsurunu ise akıllı fabrikalar oluşturmuştur[16]. Endüstri 4.0 ile birlikte gelişen teknolojiye ayak uydurma konusunda ve ilerlemenin hız kazanması adına işgücü piyasasında şirketler üzerinde baskılar oluşmuş ve eğitimlerde, piyasalarda değişikliklere yeni becerilere ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır[17]. Makinelerin, cihazların, akıllı fabrikaların kendi kendini yönetebilmesinin hedeflendiği minimum insan gücü ancak maksimum emek verimliliğinin elde edilmesi planlanan bu endüstri yapısını; nesnelerin interneti, hizmetlerin interneti ile siber-fiziksel sistemler oluşturmaktadır[18].

Siber fiziksel sistemler, nesnelerin interneti endüstri 4.0 süreci gibi büyük gelişmeler "toplum 5.0" yapısını, yapay zeka ile donatılan robotların birey ve vergi mükellefi konumlarının oluşup oluşmayacağı hususundaki tartışmaları da beraberinde getirmiştir[19]. Endüstrileşme sürecindeki bu ilerlemede aktif rol oynayan bazı önemli kavramlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

Nesnelerin interneti; (lot) olarak da isimlendirilmekle birlikte farklı verileri bir araya getirerek, çoğaltıp ve koordine edilebilmesini sağlayarak akıllı fabrikaların, akıllı ürünler ile akıllı servislerin zeminini oluşturmaktadır[20].

Nesnelerin interneti, gömülü sistemler, nanoteknolojiler, öğe tanımlama ile kablosuz algılayıcı ağlar olarak 2005 senesinde Uluslararası Telekomünikasyon

[15] Biteg Bilgi Erişim, **Endüstri 3.0**, https://www.biteg.net/tr/blog/endustri-3-0 , 26.11.2022
[16] Bulut, s.53.
[17] Kasa ve Arslan, s.1813.
[18] Yankın, s.18.
[19] Şanlısoy ve Ateş, s.341.
[20] Ali Soylu, Endüstri 4.0 ve Girişimcilikte Yeni Yaklaşımlar, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:32, 2018, s. 46.

Birliği tarafından sınıflara ayrılmıştır[21]. Nesneleri etiketleme (öğe tanımlama), nesneleri hissetme (algılayıcı ve kablosuz algılayıcı ağlar), nesneleri düşünme (gömülü sistemler) ve nesneleri küçültme (nanoteknoloji) gibi kademelere ayırma işlemi ile hedeflenen standartlaşma-uyumlaştırmayı ve gizlilik-sosyal etik yönleri sağlamak olmuştur[22].

Nesnelerin interneti akıllı şehirlerden fabrikalara, zirai ve sağlık alanına kadar günümüzde hayatımızın birçok yönünde aktif olarak kullanılarak etkili olmaktadır. Mesela sağlık alanında kronik rahatsızlığı olan hastaların düzenli takibinin yapılabilmesi yine hastaların şeker, tansiyon gibi sorunların takip edilebilmesini kolaylaştırırken zirai açıdan da seralardaki sıcaklıklar, ürün çeşitlerinin takibi gibi kolaylıklar sağlar ki bir fabrika ya da akıllı bir evdeki verileri sistemine yükleyerek güvenlik arttırılmasında sıcaklık, nem verilerinin girilerek herhangi bir yangın durumunu takip etmede kullanılmaktadır[23]. Görüldüğü üzere nesnelerin interneti, temelde fiziksel ortamdaki nesnelerin içerisindeki verileri kablolu ya da kablosuz bağlantılar sayesinde internete aktarma, takip ederek koordine etme işlemidir[24].

Nesnelerin internetinin hayatımızda bu kadar aktif kullanılmasıyla birlikte insan gücünde azalma, makine ve robotlaşmaya ise bir eğilim oluşmakta, zaman açısından ve enerji ile alt yapı malzemelerinden tasarruf sağlanmaktadır ki bu durum bir işletme için kar ve gelir demektir. Ayrıca yine bir işletme için üretimi yakından takip etmeye olanak tanıdığı için ürünün üretiminden tedarik edilme sürecine kadar müdahaleye olanak tanımaktadır[25].

Siber fiziksel sistemleri; nesnelerin internetinin oluşmasında nesneler arasında bağlantının sağlanmasında etkili olan koordinasyonun, denetimin iletişim ve hesaplama ile harmanlanması sonucu oluşan teknoloji ile yönetimi şeklinde tanımlamak mümkündür[26]. Siber fiziksel sistemler sayesinde üretimin ihtiyaçları

[21] Ahmet Fazıl Özsoylu, "Endüstri 4.0", **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21. Sayı:1, 2017, s. 50.
[22] Özsoylu, s.50.
[23] Tuncay Ercan ve Mahir Kutay, "Endüstride Nesnelerin Interneti (IoT) Uygulamaları", **Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi**, 2016, s. 603.
[24] Soylu, s.46.
[25] Özsoylu, s.50.
[26] Soylu, s.46.

karşılaması ve sanayide verimlilik ile etkinliği sağlaması amaçlanır[27]. Tüm bunlara ilave olarak hizmetlerin interneti ile içyapıda ve örgütsel yapıda sunulan hizmetler kullanıcılar tarafından değerlendirilmeye alınabilecektir[28]. Tüm bunlar dijitalleşen yapının bir parçasıdır.

Dijitalleşme, bilgi teknolojisi geliştikçe küreselleşmenin etkisi ile yayılmakta ve sektörlere etki ettiği gibi bu sektörlerde güncel kalmayı modern çağa ayak uydurmayı yenilikleri takip etmeyi de zorunlu kılar bir hale getirmektedir.

Teknoloji alanında, dijitalleşmedeki ilerlemeler küreselleşmenin etkisiyle birlikte dünyada birçok sektörde faaliyet kolunda etkisini gösteren bir değişim dönüşüm sürecini başlatmıştır. Şüphesiz ki bu dönüşüm toplum ve ekonomiyi de etkilemektedir. Dijitalleşme süreci alışık olduğumuz yaşam biçimimiz, standartlarımızı değiştirmiş ve genişletmiştir[29].

Bilgi iletişim teknolojilerindeki değişiklik dijital ekonomi olarak ifade edilebilmektedir. İnternetin yaşamımızdaki yeri ile olan uyumuyla birlikte e-ticaretten sanal paraya, bulut bilişiminden internet reklamcılığına kadar birçok faaliyeti kapsayan bir kavram olmaktadır.[30] Bu kavramların anlaşılması dijital ekonominin daha iyi kavranması için oldukça önemlidir.

E- ticaret kavramı Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütünden (OECD) Birleşmiş Milletler Yönetim, Ticaret ve Ulaştırma İşlemleri Kolaylaştırma Merkezine, Avrupa Komisyonundan Japonya Elektronik Ticaret Merkezine, Dünya Ticaret Örgütünden Elektronik Ticaret Koordinasyon Kuruluna kadar pek çok teşkilat tarafından sayısız tanımı yapılmıştır. Hepsinin temelinde yatan e-ticaret kavramı ise ses, görüntü ile yazıların elektronik ortamda tutulması, kaydedilmesi, saklanması ve iletilmesi aracılığıyla verilerin kullanılması, mal ve hizmetlerin alım satımından teslimine kadarki tüm işlemleri kapsamaktadır. Malların sanal ortamda sipariş edilip ödemesinin geleneksel yolla yapılabilmesinin yanında sanal ortamda

[27] Aytaç Yıldız, Endüstri 4.0 ve "Akıllı Fabrikalar", **Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2018, s. 0549.
[28] Yankın, s.18.
[29] Sezin Unal Miçooğulları, Yeni Ekonomide Dijital Emek, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi**, Yıl 2018, Cilt 1, Sayı 1, 2018, s. 6.
[30] Miçooğulları, s.6.

sipariş ve ödeme yapılması aşamasına da olanak vermektedir[31]. Dijitalleşme ve internet kullanımının yaygınlaşması üzerine elektronik ticaret kaçınılmaz olmuş ve bu ticaret için telefondan faksa dijital televizyondan mobil telefonlara, ekonomik para sistemlerine kadar birçok elektronik eşya aracı olmuştur[32]. E-ticaret, internet ve dijitalleşmedeki yaygınlaşma ile 1990-2000'li yıllarda tüketim dijitalleşmesinin de başlangıcı kabul edilmiştir ki birçok araştırmada yer alan istatistiksel verilere göre de tüketimi büyük oranda arttırmıştır. Çünkü tüketimdeki dijitalleşme ile doğrudan pazarlama ve perakende satışta boyut atlanmış; bireyler evlerinden, işyerlerinden gece-gündüz, hafta içi hafta sonu demeden alışveriş yapabilir hale gelmiştir. Alışverişteki çoğu sınırlamanın kalkmasının yanında tüketimdeki çeşitlilik ve kişisel hizmetler ile uygun fiyatlı alışveriş de daha etkili ve güçlü bir tüketimi oluşturmaktadır[33]. Etkili ve güçlü tüketimdeki bu yaygınlaşma; 2022 senesi içerisinde e-ticaretin küresel boyutunu 6,54 trilyon dolar olarak oluşacağını beklemektedir. Ve bu küresel boyutta ciddi yer edinen e- ticaret ülkeler açısından ele alındığında küresel pazardaki liderliği sadece 672 milyar dolar olan çevrimiçi satışları ile Çin, hemen arkasından 340 milyar dolarlık çevrimiçi satışı ile ABD ve 99 milyar dolar ile İngiltere izlemektedir[34].

Dijital ekonomi aracı olan sanal para kavramı denince akla ilk gelen çoğunlukla Bitcoindir. Aynı zamanda; Kripto para birimidir. Gerçek para birimine bağlı olmadan arz ve talep koşullarına göre kuru değişiklik göstermektedir.[35] Dolar, Euro gibi birer para birimi yerine geçebildiği gibi para birimleri karşılığında alım satımı gerçekleştirilebilir ve hatta kabul görmüş işyerlerinde doğrudan karşılığında mal alım satımı dahi yapılabilmektedir. Ancak genel olarak bakıldığında dışarıdan görünen yönü ağlar aracılığı ile Bitcoin kullanıcılarının kendi arasında para transferi yapmasıdır. Bu transfer sırasında kullanıcıların kimlikleri bir nevi borsa sistemindeki

---

[31] Önder Canpolat, **E-ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**. T.C. Sanayi Ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, 2021, S.15.

[32]Aybala Demirci Aksoy, "Tüketimin Dijitalleşmesi, Gazi Üniversitesi", **Hacettepe Üniversitesi Tüketici-Pazar-Araştırma-Danışma Test ve Eğitim Merkezi Tüketici Yazıları IV**, 2014, s.58.

[33] Demirci Aksoy, s.58-59.

[34] Hüseyin Mert ve Erhan Bayar, **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Ülkeleri İle Karşılaştırılmalı Analizi Ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri**, Derleme Makale, Mali Çözüm İSMMMO, 2020, s. 75.

[35] Ayşe Esra Pirinççi, "Yeni Dünya Düzeninde Sanal Para Bitcoin'in Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2018, s.47.

gibi gizlidir. Kullanıcılar bu bilgileri paylaşmak zorunda değildir. Merkezi bir yapı olmadığından işlemlerin onanmasındaki işleyiş de Bitcoin kullanıcılarına ortak olarak bırakılmıştır.[36] Teknik bir aygıt üzerinde toplanıp internet aracılığı ile kullanılabilen Bitcoinler için eleştiri alan nokta ise vergilendirilmesinde yaşanan sorunlardır. Kullanıcı kimliklerinin çoğu zaman gizli olması sebebiyle elde edilen gelirin tespitine olanak bulunmamaktadır. Bitcoinlerin reel paraya dönüşerek bir banka hesabına geçmesiyle birlikte vergilendirilmesi mümkün hale gelebilmektedir.[37]

Bitcoin ve benzerleri gibi sanal paraların kullanımının yaratmış olduğu güvenlik sorunları Blockchain teknolojisinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Blockchain; sanal paranın dolandırıcılıkta kullanılmasının yani aynı sanal paranın iki ayrı alım satımda kullanılarak kullanıcıların sabote edilmesinin önüne geçilmeye çalışılan bir elektronik ödeme biçimidir. Bir çeşit dağınık bir veri tabanı olup basit bir şekilde erişime olanak sağlayan ve şifrelenebilen bir ağ güvenlik önlemidir[38]. Blockchain sistemindeki ağ yapısını diğer ağlardan farklı kılan bazı teknolojiler söz konusudur. Katılımcıların tamamının kayıtlarının olduğu ve bu kayıtların işlemcilere dağıtıldığı bir dijital hesap defteri yani dağıtılmış bir hesap defteri ile ağda bulunan her katılımcıda bir kopyasının olduğu, merkezi otoriteyi kaldırarak sistemdeki katılımcıları birbirine bağlayan eşler arası ağ teknolojisi gibidir. Ya da; katılımcıların verilerinin diğer kullanıcılar tarafından mutabakat sağlayarak verilerin sisteme kaydedilerek kalıcı olmasını sağlayan mutabakat mekanizması ile Kriptografi denilen dijital imzadır. Bu imza algoritma ile oluşmuş bir şifre olup, bu şifre sayesinde Blockchain sisteminde bloklar oluşturulmuştur. Ağa kayıtlı olanların kayıtlarını bozmadan ağda bulunan katılımcıların dijital hesap defterine eklenmektedir[39].

Blockchain sistemi çoğu kullanıcı tarafından yasalarla güvence altına alınmamış, sahibi belli olmayan ciddi güvenlik sorunları olan bir sistem olarak

---

[36] Merve Can Kuş Khalilov ve Mücahit Gündebahar ve İrfan Kurtulmuşlar, "Bitcoin ile Dünya ve Türkiye'deki Dijital Para Çalışmaları Üzerine Bir İnceleme", **Proceedings of 19. Akademik Bilişim Konferansı**, 2017, s. 3-4.

[37] Miçooğulları, s.7.

[38] Melih Sefa Yavuz, "Ekonomide Dijital Dönüşüm: Blockchaın Teknolojisi Ve Uygulama Alanları Üzerine Bir İnceleme", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2019, s.16.

[39] Yavuz, s.17.

görülse de merkezi olmayan ama kırılması zor şifreleri sayesinde tek ana bir birimde toplanmamış aksine başka başka yerlerde küçük bilgisayarlarda toplanmış veriler sayesinde kullanıcıları tarafından sağlanan güvenli bir yapıya sahiptir[40].

İnternet servis sağlayıcısında bulunan donanım ve yazılım kaynakları genel anlamda bulut bilişim sistemini oluşturmaktadır[41]. Ulaşılmak istenen kaynaklara erişimde zaman ve mekan sorunun ortadan kalkmasında katkısı büyüktür. Düşük maliyetli donanım ve yazılımı ile başka bir ülkede işyeri açmaya gerek olmaksızın, personel çalıştırmaya gerek olmaksızın sınırsız depolama yapma özellikleri sayesinde farklı ülke ekonomilerinde faaliyet gösterme imkanı sağlamaktadır. Sabit internet bağlantısına sahip olması ve uzak sunucularla çalışması sonucunda bağlantı hatası yaşanabilir, internet bağlantısı olmadan işlevini yitirebilir. Sistem güncellemeleri karşısındaki bu tür aksaklıklar ve güvenlik konusunda açıklar yaşanabilir olması yönleriyle dezavantajlarda ortaya çıkabilmektedir[42].Türkiye'de de bulut bilişiminin özellikle güvenlik açığına ilişkin dezavantajından ötürü uygulamada gecikmeler yaşanmıştır. Ancak dijitalleşmedeki hızlılıktan ötürü aktif olarak yayılan dijital pazarlardan ötürü kullanımda artış başlamıştır. Kamu ve özel kesimde iki ayrı bulut bilişim uygulamaları olarak ortaya çıkmıştır. Kamudaki ayrıma baktığımızda bulut bilişim sistemi ile hedeflenen standartlaşmayı sağlayabilmek adına kamudaki verileri tek bir çatı altında toplanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda da Adalet Bakanlığı ile ilgili ulusal yargı ağı projesi (UYAP), üniversitelerde araştırmalarda kullanılabilmesi için verilerin toplandığı TÜBİTAK ya da İçişleri Bakanlığındaki verilere erişimi sağlayabilmek ve vatandaşların çok daha iyi bir hizmet alabilmesini sağlamak için Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS) gibi uygulamalar yapılmıştır.[43].

Özel Bulut bilişim uygulamaları ise; Turkcell, TTNET müşterilere hızlı, kolay güvenilir hizmet seçenekleri sunma, depolama en önemlisi şeffaf ve düşük

---

[40] Soner Sayar, **Dijitalleşme İle Yeni Oluşturulmuş Kavramlar: Endüstri 4.0, Iot Ve Blockchain Uygulamaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul T.C Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.55.

[41] Pınar Göktaş ve Havvanur Baysal, "Türkiye'de Dijital İnsan Kaynakları Yönetiminde Bulut Bilişim", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4, 2018, s.1417.

[42] Miçooğulları, s.7; Göktaş ve Baysal, s.1419.

[43] Göktaş ve Baysal, s.1419-1420.

maliyetler sunabilme ile 7 gün 24 saat teknik destek sağlayabilme yolundaki bulut sistemlerindendir[44].

Elektronik ticaretten sanal paraya, sanal paradan bulut bilişim sistemine hepsi dijitalleşmeye zemin hazırlamış ya da var olan zemini geliştirmiştir. Bu sayede yaygınlaşan internet ve gelişen dijitalleşme ile internet reklamcılığı, internet pazarlamacılığı gibi alanlarda da ilerleme ve dijitalleşme başlamıştır. Mesela internet reklamcılığındaki artış geleneksel reklamcılıktaki artışa göre artmıştır. Çok daha fazla sayıda tüketiciye erişme imkanı, ürünün tanıtımının daha kolay yapılması, tüketicilerin tercihlerini yönlendirebilme ve onların şikayetlerini öğrenebilmek adına ve hatta kişiye dönük reklamlar imkanı ile tercih edilen bir yol olmuştur.[45] Gelişen bilgi teknolojisinin dijitalleşmeye ivme kattığı ortadadır.

1.1.2. Dijitalleşme Kavramı ve Dijital Dönüşüm Araçları

Dijitalleşmeyi, dijital dönüşüm sürecini ve dijital hizmet yapısını anlayabilmek için bazı kavramların bilinmesi gerekmekte olup bunlar şu şekilde açıklanabilir:

-Nesnelerin İnterneti: İnternet ağı üzerinden sistemler ile cihazların yazılım sistemleri ve veri paylaşımları gibi teknoloji içerikli olan fiziksel nesnelerin ağını tanımlamaktadır[46].

-Yapay Zeka: İnsan zekasına özgü olan öğrenme, problem çözme, algılama, hareket etme, akıl yürütme, planlama gibi bazı davranışların makineler, robotlar tarafından taklit edilebilmesidir[47].

-Bulut Teknolojisi: Online hizmet türü olan bulut teknolojisi, ağ, yazılım, analiz, sunucu, depolama, makine zekası gibi bilgi işlemlerin kullanıcılar arasındaki kaynak paylaşımını sağlamaktadır[48].

---

[44] Göktaş ve Baysal, s.1419.

[45] Tugay ARAT ve İmran Kazan, Geleneksel Reklamcılıktan Dijital Reklamcılığa Geçiş, **Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi** ,Cilt : 7 Sayı : 18, 2019, s.452.

[46] Oracle, **Nesnelerin İnterneti**, https://www.oracle.com/tr/internet-of-things/what-is-iot/, (27.11.2022)

[47] Innova, **Yapay Zeka**, https://www.innova.com.tr/tr/blog/dijital-donusum-blog/yapay-zeka-nedir , (27.11.2022)

-Büyük Veri: Daha çok Big Date ismiyle anılan, günlük kullandığımız bilgisayarlarla yöntemler ile analiz edilemeyen, Microsoft Excel gibi yazılımlar ile yönetilemeyen, Terebytelar ve Petabaytelar sayesinde ölçümü, analizi yapılabilen veri yığınıdır[49].

-Dijital İkiz: 2002 yılından günümüze hayatımızda olan bu kavram nesnelerin, fiziksel ürünlerin, hizmetlerin dünyadaki sonuçlarının sanal dünyaya yansımasıdır. Yani dijital ortam ile fiziksel ve dünya arasındaki köprüdür[50].

-Artırılmış Gerçeklik: Hayatımızın simülasyonu olarak da ifade edebileceğimiz bu kavram; video, ses, GPS gibi verileri bilgisayar aracılığı ile üretip duyusal girdiler yoluyla fiziksel dünyaya etki edebilen geleceğinde en önemli algılarından biridir[51].

Endüstrileşmenin ötesine dayanan makinelerin akıllı ve kendi kendine çalışabildiği insana bağlı olmadığı ve üretim faaliyetine katıldığı süreç dijitalleşmedir.[52] Dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları aynı gibi gözükse de aynı değildir. Dijital dönüşüm müşteriyi, bireyi doğrudan hedef alır. Dijitalleşme ile, iş süreçlerini dijitalleştirmekten sayısallaştırmaktan yani teknolojik ilerlemeden söz edilmektedir. Günlük yaşamda apartmanlarda yanan otomatik sensörlü ışıklar dijitalleştirmenin örneğiyken, kafeleri de kadınların tuvalette oyalanma sürelerine ilişkin bir sensörlü ışık ise müşteri odaklı olan dijital dönüşümün bir örneğini oluşturmaktadır[53].

Dijitalleşme bir tür sayısallaştırma işlemidir. Ama tamamen aynı anlama gelmemektedir[54]. Sayısallaştırma; analog olan bilgilerin bilgisayarlara kaydedilmesi, iletilmesi, bu bilgileri sıfırlamayı ya da bu bilgileri kodlamayı, şifrelemeyi ifade

---

[48] Hosting, **Bulut Teknolojisi**, https://www.hosting.com.tr/blog/bulut-teknolojisi-nedir-populer-bulut-servisleri/ , 27.11.2022

[49] Mustafa Bilik ve Üzeyir Aydın, "Finansal Hizmetlerde Dijital Dönüşüm Ve Etkileri", International *Congress on Economics, Finance and Energy*, 2018, s.28. ,

[50] Karel, **Dijital İkiz**, https://www.karel.com.tr/blog/dijital-ikiz-nedir-faydalari-nelerdir, (20.12.2022).

[51] Endüstri 4.0.,**Arttırılmış Gerçeklik**, https://www.endustri40.com/artirilmis-gerceklik-augmented-reality/, (20.12.2022).

[52] Yasin Yılmaz, "Dijital Ekonomiye Geçiş Süreci, Ölçümü ve Dijitalleşme Verimlilik İlişkisi", **İstanbul İktisat Dergisi**, Sayı:71, 2021, s.287.

[53] Aksu, Halil. **Dijital Dönüşüm Yolculuk Rehberi**, Pusula Yayıncılık, İzmir, 2018, s.30.

[54] Yankın, s.11.

etmektedir[55]. Dijitalleştirme ise yeni bir iş sürecine girme var olan bir iş modelinde değişikliğe gitme, yeni gelir elde etme fırsatı yakalamaya çalışma ve tüm bunları sağlamaya çalışırken yeni teknolojiden faydalanmadır. Analog bilgiyi dijital bilgiye dönüştürmedir. Bundan dolayı sayısallaştırma kavramı ile yakından ilgilidir[56]. Sayısallaştırma ya da dijitalleştirme aslında yeni bir olay değildir. Geçmişten günümüze hayatımızın içerisinde sayısallaşmayı, dijitalleşmeyi yaşamaktayız. Ahizeli telefonlardan günümüzdeki kameralı cep telefonlarına geçiş bu durumun en basit örneğini oluşturmaktadır. Yazı formatındaki analog bilgilerin fotoğraflara, seslere, videolara aktarıldığı sayısallaşmanın, gelişen teknolojiden faydalanılmasını dijitalleştirme olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Bu bağlamda sayısallaştırma ile dijitalleştirmeyi birbirinden ayrı düşünmek pek mümkün olmayacaktır.

Literatürde dijital ekonomi kavramına ilk olarak Tapscott tarafından 1995 yılında "The Digital Economy: Promiseand Peril in the Age of NetworkedIntelligence" ismi ile yayımlanan kitapta yer verilmiştir. Kitapta, verilerin bilgisayarda depo edilmiş olup ağlar aracılığı ile ışık hızında yarışarak dijitalleşmesinden ve oluşan yeni imkanların temeli fiziksel etkileşimlere dayanan dilin icadı kadar önemli olduğu anlatılmıştır[57].

Türkiye' de endüstri 4.0 ve teknoloji çalışmalarının gündeme alınmasına özellikle 2016 senesinde Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından başlanmıştır[58]. Çağdaş dünyaya ayak uydurmak ve ilerlemeyi takip ederek bu gelişen yeni sistemin bir parçası olabilmek adına bu toplantı önemli bir adım olmuştur. Ülkemizde endüstri 4.0 çalışmaları ilk olarak hızla otomotiv sektöründe etkisini göstererek ürünlerin piyasaya çıkış sürelerini ciddi oranda minimize etmiştir[59]. Diğer sektörlerde de yansımasını görebilmek için kamu ile özel sektörün iş birliğine, yeni

[55] Yankın, s.9.
[56] Yankın, s.9.
[57] Betül Altay Topcu, "Dijital Ekonomi ve Göstergelerinin Sürdürülebilir Kalkınma Üzerindeki Etkisi: AB Ülkeleri Örneği", **Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, 2021, s.456.
[58] Zeki Yüksekbilgili ve Gözde Zeynep Çevik, "Endüstri 4.0 Bağlamında Türkiye'nin Yerine İlişkin Güncel ve Gelecek Eksenli Bir Analiz", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2018, s.428.
[59] Yüksekbilgili ve Çevik, s.428.

teknolojik alt yapıların oluşturulmasına ve bunlar için uzman kadroların oluşturulmasına ihtiyaç vardır ki ancak bu sayede bu yeni piyasanın içerisinde kalmaya devam edilebilsin[60]. Endüstri 4.0 çalışmalarına devam edebilmek içinse dijitalleşme sürecinin içerisinde yer alabilmek büyük önem taşımaktadır.

"Kapsamlı olarak dijital hesaplama teknolojilerine dayanan ekonomi" ise dijital ekonomi olarak 2018 senesinde ülkemiz tarafından Kalkınma Bakanlığınca ifade edilmiştir[61]. Türkiye'nin bu süreçte bulunma gerekliliği ortadadır. Çünkü dijital dönüşüm kaçınılmaz bir noktadadır. Aksi takdirde ülkemiz yeni sanayi devrimini kaçırmaya dolayısıyla dünya pazarının dışında kalmaya ve ekonomiyi düşüşe götüren bir süreci yaşamaya mahkum olacaktır[62].

Dijitalleşme denildiği zaman değinilmesi gereken bir diğer nokta da sosyal ağlar, sosyal medya kullanımı gibi konulardır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1969 senesinde internetin hayata dahil olmasıyla birlikte bir ihtiyaç sonucu sosyal medya ortaya çıkmıştır[63]. İçerikler konusunda anlık destek sağlayabilme ve eleştirilme ihtiyacı sonucunda ortaya çıkan kişisel bloklarda karşılıklı iletişim olmaması kaynaklı bir ihtiyaç ortaya çıkmıştır[64]. İlk blok kurma fırsatı veren sosyal medya ağ sistemi ise 1994 yılında Geo Cities adıyla kurulan ağ sitesi olmuş ve zamanla kullanıcılara profil oluşturma imkanı veren, anlık durum bildirimi, yer bildirimi sağlayan, videolar fotoğraflar paylaşmaya imkan veren bugünkü siteler oluşturulmuştur[65].

Sosyal ağlar; web tabanlı hizmetlerin tamamını kapsamakta olup kullanıcıların diğer kullanıcılara bağlantılarını gösterebildiği açık profiller oluşturulan iletişim odaklı bir veri tabanıdır[66]. İletişim amacıyla başlayan ve internetin web 2.0 sayesinde paylaşım ortamına dönmesiyle Amerika Birleşik Devletleri'nde Barrack Obama'nın sosyal ağları seçim propagandasında

---

[60] Yüksekbilgili ve Çevik, s.429.
[61] Yılmaz, s.287.
[62] Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **Onbirinci Kalkınma Planı (2019-2023),** https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/SanayideDijitallesmeCalismaGrubuRaporu.pdf, s.17.
[63] Adile Çelik, **Tüketim Toplumunda Dijitalleşen Gösteri ve Gösterişçilik Alanı Olan Instagram**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi, 2020, s.49.
[64] Çelik, s.49.
[65] Çelik, s.50.
[66] Ercüment Büyükşener, **Türkiye'de Sosyal Ağların Yeri ve Sosyal Medyaya Bakış, Türkiye'de İnternet Konferansı Bildirileri**, İstanbul Bilgi Üniversitesi, 2009, s. 19.

kullanmasından büyük şirketlerin ticaret yaparak cirolarını genişletmesine kadar kullanım alanı giderek yayılmıştır[67]. Anlık durum bildirimlerinin yapılabilir olduğu, çeşitli fırsatlar sunan ve fotoğraf, ses, video, metin gibi alternatifli zengin içeriklere sahip alanlar olarak tanımlanmış sosyal medya ise bireylerin düşüncelerini, görüşlerini özgürce ifade edebildiği her yaştan ve eğitimden insanın bulunduğu geniş kitleleri kapsan bir platformdur [68]. 2017 senesinde Wearesocial ve Hootsuit tarafından 238 adet ülkenin baz alınarak yapıldığı çalışmaya göre dünyanın yarısından fazlasının akıllı telefon sahibi olduğu ve bunların büyük bir çoğunluğunun bu telefonu aktif olarak kullandığı tespit edilmiştir[69]. Gün geçtikçe ilerleyen teknoloji ve bu teknolojinin kullanımı sayesinde internet ile sosyal medya kullanımı ve bu sosyal medya kullanımının da amaçları çeşitlenerek artmaktadır.

1.2. DİJİTAL HİZMET TÜRLERİ

Dijital çağ; insan hayatının teknoloji merkezli olması, teknolojinin küresel çapta yayılması ve geçmişten gelen alışkanlıklarda kalıcı ve gelişen değişiklikler yaşanmasıdır[70]. Bu çağ günümüzde internet çağı, elektronik çağ, bilgi çağı gibi isimlerle anılsa da tarihteki önemli olayların köklü değişikliklerin yaşanmasından sonra eski bir çağın kapanması ve yeni bir çağın başlamasının kabul görmesi ve o köklü değişikliğin bu yeni çağa adını vermesi gibi gelecekte de farklı bir isimle anılabilecektir[71].

Dijital çağ hayatımızda ekonomiden sosyale tüm yaşamımızda hızla etki etmeye başlamış ve birçok hizmet türünde kullanılmaya başlamıştır. Özellikle Covid-19 Pandemisi ile birlikte dijitalleşmeyi ve dijital hizmetlerin gerekliliğini çok daha fazla hissettik. Okul hayatımızdan, sağlık hizmetlerine, iş yaşantımıza ve hatta pandemi sürecinde eksikliğini çok fazla hissettiğimiz sosyo- kültürel etkinliklerden

---

[67] Ercüment Büyükşener, s. 19.
[68] Sümeyya Olcay, "Sosyalleşmenin Dijitalleşmesi Olarak Sosyal Medya Ve Resimler Arasında Kaybolma Bozukluğu: Photolurkıng", **Yeni Medya Elektronik Dergi**, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sayı:2, Cilt:2, 2018, s. 93.
[69] Olcay, s.93.
[70] Furkan Çelebi, **Dijital Çağda Liderlik Ve Girişimcilik**, İksad Yayınevi, Ankara, 2021, s. 25.
[71] Çelebi, s.25.

olan sanal müze ve sergi gezi gibi çoğu ihtiyacımızı dijitalleşme sayesinde karşılayabildiğimizi öğrendik. Bu dijital süreçte bazı aksaklıklarda yaşadık. Ancak ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesinin ve hayatımıza etki eden hizmetlerde gelişerek olmasının gerekliliğini yaşayarak da deneyimlemiş olduk. İşte bu hizmetlerden bazıları aşağıda ele alınacaktır.

1.2.1. E-Devlet Uygulaması

E-Devlet en yalın biçimiyle devletin vatandaşlara, vatandaşlarınsa devlete karşı görevlerini elektronik ortamda kesintisiz sürekli olarak koordineli şekilde yerine getirmesidir[72]. Bilgi teknolojisindeki ilerlemelerin yapay teknoloji ile birleşmesi Türkiye'deki 80'li yıllardaki şahsi bilgisayarlardaki yaygınlıkla birlikte e-devlet ortaya resmen çıkmıştır[73]. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin topluma işlemesi, sosyo-ekonomik hayata dahil olmasıyla devletin e-devlete dönüşmesi de zaten kaçınılmazdı. İlk olarak ağ sistemleri aracılığı ile kullanıma sunulmuştur. Evrak takibindeki hız ve kolaylık sayesinde resmi kurumlar arasında giderek yaygınlık kazanan bir uygulama haline dönüşmüştür. Kendi içerisinde devletten vatandaşa ve devletten devlete uygulama olmak üzere bölünmüştür ki bu sayede vatandaşlara tek platformdan hizmet vermeye bakanlıklar arasında ise bilgi kirliliği ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır[74]. E-devlet ile birlikte daha az maliyetli daha hızlı bireylerin taleplerini karşılayabilen bir sistemde oluşmuş oldu. E-devlet aynı zamanda şeffaflığı, aktif devlet aktif vatandaş ilişkisini, bürokrasideki azalmayı, kurumlardaki verimlilik artışını, her yerden hizmet alabilme kolaylığını da beraberinde getirmiştir[75]. Bu sayede oluşan tasarruflar, ülke ekonomisini olumlu yönde de desteklemektedir.

2008 yılında E-Devlet uygulaması kamu alanındaki ilk dijital dönüşüm adımı olarak değerlendirilmektedir. Bu uygulamayı koordine eden, teknolojik ilerleme ile

[72] Oğuzhan Çarıkçı, "Türkiye'de E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, 2010, s.98.
[73] Çarıkçı, s.98.
[74] Avaner ve Fedai, s.159.
[75] Çarıkçı, s.101.

değişen sosyo-ekonomik koşullara uyum sağlamasını kolaylaştıran Dijital Dönüşüm Ofisi 2018'de Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle birlikte kurulmuştur[76].

Dijital dönüşüm ofisi cumhurbaşkanlığına bağlı olan dört ofisten birisidir. Biri başkan olmak üzere yedi üyeye sahiptir. Kırtasiyecilik, bürokrasi hantallıkları ile mücadele etme misyonluğu dışında bakanlıklar ile ilgili çalışmalar yapmak ve cumhurbaşkanlığını bilgilendirmekle yükümlüdür[77]. Ancak dijital dönüşüm ofisi ile hedeflenen 2018 senesinde de ifa edildiği gibi siber güvenlik sistemlerinden yerli otomobil üretimine, uydu ve uçak projelerine kadar "Dijital Türkiye" kapsamında çalışmalar yapmaktır[78].

Dijital dönüşüm temelde yapay zeka ile geleceğe nasıl yön verileceği, şekilleneceği ile ilgilenmektedir. Yapay zeka ülkenin kalkınma planı ile uyumlu olan dijitalleşmenin ileri teknolojisine dönük bir unsurudur ve bu unsur sayesinde devletleri, toplumları ve kuruluşları dönüştürücü niteliktedir[79].Yapay zeka kavramı kelime olarak insan tarafından üretilmiş şey olarak bilinmekle birlikte bilgisayarın hareketleri, akıllılığı ve bilgisayar kaynaklı sorunların akıllıca sorun çözümü ile ilgilenen Endüstri 4.0'ın öne çıkan unsurlarından olmuştur[80]. Yapay zeka çoğu kaynak tarafından insan tarafından üretilmiş, bilgisayarlara ya da makinelere genelleyen çeşitli tanımları yapılmıştır. Ve bu tanımlardan yola çıkarak da dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur ki bunlardan ilk ikisi reaktif makineler ve sınırlı bellek mekanizması olarak ele alınmış yani yine makineler ve makinelere sonradan ilave olunan özellikler gibi. Fakat diğer ikisi doğrudan zihin teorisi ve şahsi bilgiye dayanan fakat makine bilinci olarak nitelendirilen özellik olmakla birlikte 2019 senesinde yapılan bu çalışmaya göre uygulamasına rastlanılmamıştır[81].

---

[76] Tekin Avaner ve Recep Fedai, "Türk Kamu Yönetiminde Ofis Sistemi: E-Devlet Uygulamalarından Dijital Dönüşüm Ofisine", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:2, 2019, s.151.

[77] Avaner ve Fedai, s.156.

[78] Ayaner ve Fedai, s.156.

[79] Halil Yasin Tamer ve Barış Övgün, "Yapay Zeka Bağlamında Dijital Dönüşüm Ofisi", **Ankara Ünivesitesi SBF Dergisi**, Cilt:75, 2020, s.777.

[80] Anıl Gacar, "Yapay Zeka ve Yapay Zekanın Muhasebe Mesleğine Olan Etkileri: Türkiye'ye Yönelik Fırsat ve Tehditler", **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, 2019, s. 390.

[81] Gacar, s.390.

1.2.2. Dijital Eğitim Hizmetleri

Dijitalleşmenin özellikle kişisel bilgisayarların ortaya çıkması ve internet ile birlikte hızla hayatımızın her alanına yayılması 21. yy'ı dijital çağ olarak nitelendirmemize sebep olmuştur. Dijital çağın en büyük devrimlerinden birisini ise eğitim alanında yapılan dijitalleştirme oluşturmaktadır[82]. Gelişen teknoloji sayesinde gelecek nesillerin kitaplar deflerler yerine tabletler, bilgisayarlar kullanması kaçınılmaz bir durumdur ki yetişecek nesillerin bu teknolojinin içerisinde olması bu yeni çağa uyum sağlaması eğitimdeki dijitalleşmeyi zorunlu bir gereklilik haline de getirmektedir. Eğitimdeki bu dijitalleşme, sanayi devrimindeki gibi benzer süreçlerden geçmiştir. Tarım toplumuyken ihtiyaç karşılama odaklı ezbere dayanan sistemden, bilgi toplumuyken üretime ve yeniliklere açık bir hal almış endüstri.4.0 de ise tam anlamıyla yeni teknolojiye uyum sağlamaya çalışan inovasyonları yakından takip eden bir sistem benimsenmiştir[83]. Dijitalleşme sadece bilgisayar üzerinden sayısız ve kolay kaynak erişiminden ibaret değildir. Bu süreç eğitimin temel taşları olan öğretmen ve öğrenciye de roller kazandırmıştır. Öğretmenler yeniliklere açık her bilgiyi bilen ve paylaşan değil de bir danışman, yol gösterici konumuna gelmiş, öğrenciler ise geleneksel yöntemlerle ders gören öğrencilere göre teknolojinin içine doğmuş birer nesil olarak daha araştırmacı, dijitalleşmenin getirdiği yeniliklere hakim, teknolojileri kullanabilen farklı düşünebilen, bakış açıları çok yönlü olan roller edinmişlerdir[84]. Ülkemizde de 2011 senesinde Milli Eğitim Bakanlığı'nca Eğitim Bilişim Ağı (EBA) uygulaması kullanılmaya başlanmıştır. Bu program bazı kullanıcılar tarafından internet kesintisi sebebi ile tercih edilmese de çevrimiçi çevrimdışı özelliği, ses, video, slaytlar gibi görsel ve duyusal zenginliği hatta oyunlar aracılığı ile eğitim sistemi ile çok daha motive edici cazip bir hale gelmiştir.[85] Her an ve her yerde kullanıcıların erişebilmesi, verileri depolama özelliği öğrenci ile

[82] Bekir Parlak, "Dijital Çağda Eğitim: Olanaklar ve Uygulamalar Üzerine Bir Analiz", **Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, 2017, s.1743.

[83] Aslıhan Kocaman Karoğlu ve Kübra Bal Çetinkaya ve Ercan Çimşir, "Toplum 5.0 Sürecinde Türkiye'de Eğitimde Dijital Dönüşüm", **Üniversite Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 3, 2020, s.149.

[84] Aslıhan Kocaman Karoğlu ve diğerleri, s.150.

[85] Emin Özen, "Eğitimde Dijital Dönüşüm Ve Eğitim Bilişim Ağı", **Açıköğretim Uygulamaları Ve Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, 2019, s.7.

öğretmeni aktif bir sürecin içine yerleştirmesi açısından oldukça önemlidir. Ancak bazı kullanıcılarında düşündüğü gibi internet kesintisi yaşanması, bilgisayarlardaki donanım sorunları, öğrencilerin her birinde bilgisayar ve internet bulunamaması, interneti var olanlarınsa internetlerindeki çekmeme problemleri sebebiyle tam anlamıyla öğrencilere eşitlik sağlayamaması yönleriyle de eleştirilebilir.

Dijital kütüphanecilik eğitimdeki dijitalleşmenin faaliyet gösterdiği diğer bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Kütüphaneler geçmişteki kültür mirasını günümüze taşıyarak gelecek kuşaklara aktarılmasındaki en önemli araçtır ki teknolojik ilerlemeler sayesinde kitap raflarındaki gelenekselliğinin yanı sıra karşımıza duvarsız kütüphane olarak da isimlendirilen sanal boyutu ile çıkmaktadır[86]. Dijital kütüphaneler sayesinde kültürün korunması ve yayılması hız kazanmakla kalmayıp aynı kaynaktan çok daha fazla kişinin faydalanmasına olanak sağlamış internet sınırları içerisinde her yerden ulaşımı kolaylaştırmış, eserin telif hakları çerçevesinde kopyalanması ile eserdeki korunma oranının artmasını sağlamaktadır. Dijitalleşmenin eğitim içinde zorlu yanları da olsa genel olarak amaca gitmeyi kolaylaştırmakta, zamandan, mekandan ve maddi açıdan ciddi şekilde tasarruf sağlamaktadır[87].

1.2.3. Dijital Sağlık Hizmetleri

Dijitalleşen bir başka kamu alanı ise sağlık hizmetleridir. Kamu hizmetleri arasında en geç dijitalleşmeyi yaşayanlardan da olsa hızla uyum sağlamıştır. Hızla artan nüfus hızı ve buna bağlı artan sağlık ihtiyaçları ilerleyen bilgi iletişim teknolojisi ile birleşen sağlık sektörü köklü bir değişime girerek dijitalleşmesi kaçınılmaz bir hal almıştır[88]. Dijitalleşme sağlık sektörüne giyilebilir teknoloji, E-yazıcılar, Tele tıplar, M-sağlık gibi çeşitli uygulamalar kazandırmıştır.

---

[86] Yalçın Yalçınkaya, "Dijital Kültür ve Dijital Kütüphane", **Türk Kütüphaneciliği**, Cilt:30, 2016, s.609.

[87] Yalçınkaya, s.611.

[88] Betül Akalın ve Ülkü Veranyurt, Sağlıkta Dijitalleşme ve Yapay Zeka, **Sağlık Yönetimi Dergisi**, Cilt:, , 2020, s.133.

Giyilebilir teknolojiler akıllı telefonlar ve bilgisayarların gördüğü birçok özelliği içerisinde barındıran teknolojiler olmakla birlikte insan hayatına ciddi kolaylıklar getirmiştir. Hekim kontrollerinin yanı sıra kişilerin akıllı saatler, bileklikler aracılığıyla kendi tansiyon, nabız gibi ölçütlerini kontrol altında tutabildiği teknolojilerdir[89]. Yine video gözlükler, fiber optik data eldiven gibi sanal gerçeklik ismi verilen teknolojiler ile aynı anlar tekrar tekrar kişilere yaşatılarak sorun tespiti sağlanabilmekte ve kişilerin sağlıkları kontrol altında tutulabilmektedir[90]. Sağlık Bakanlığı'nın Microsoft, Oracle gibi büyük teknoloji firmaları ile işbirliği yaparak Merkezi Hekim Randevu Sistemi(MHRS)'ni geliştirmiş ve bu sistem sayesinde kişilerin hastanelere gelmeden ya da telefon etmeden randevu alması, yine uygulanan e-nabız sistemi ile hekimlerin rapor düzenleyebilmesi ve hastaların hastalıklarını, tedavilerini ve kullanması gereken ilaçlarını kolayca öğrenebilir hale gelmesi sağlanmıştır[91] . 5510 sayılı kanunca tüm sağlık kuruluşlarında kullanılması zorunlu hale gelmiş olan MEDULA sistemi ise, kamu ve özel kurumların Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) üzerinden devletten sağlık hizmetlerini tahsil etme şeklidir. Faturalama, raporlama gibi işlemlerde kullanılan düşük maliyetli bir uygulamadır[92].

Sağlıkta dijitalleşmenin olması en başta maliyetleri düşüren bir uygulama olarak görülse de hastaların daha hızlı daha kolay randevu alabilmesi, reçetelerini, kullanılan tedavilerini görebilmesi, sağlık çalışanlarının sistemde toplanan raporlama işlemi sayesinde hastalar ile ilgili önceden konulan tanıyı ve yapılan tedavileri görerek ona göre bir yol belirlemesi açısından önemlidir. Hastane çalışanlarının kendi aralarında ve hastalar ile koordinasyonun sağlanması açısından etkili bir yöntemdir[93]. Yine son zamanlarda tele tıp sayesinde kamera üzerinden yapılan görüntülü muayeneler de özellikle hastalar açısından büyük kolaylık sağlamaktadır. Elbette ki internet erişimi olmaması, bireylerin maddi olanaksızları sebebi ile gereken donanıma erişememesi, okur-yazarlık seviyesinde düşüklük ile yaş sınırının

[89] Şenol Demirci, "Sağlığın Dijitalleşmesi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:10, 2018, s.712.
[90] Demirci, s.713.
[91] Akalın ve Veranyurt, s.135.
[92] Akalın ve Veranyurt, s.134.
[93]Demirci, s. 717.

yüksek olan kesimin bu uygulamaları tercih etmemesi ya da edememesi durumları sağlık alanının dijitalleşmesinde de negatif yönleri oluşturacaktır. Yine de sağlık alanındaki dijitalleşmenin kazanımlarının çok fazla olması tüm bu olumsuzlukları göz ardı etmeyi sağlayacaktır.

1.2.4. Dijital Bankacılık Hizmetleri

Dijitalleşmenin internet bankacılığı sektörüne etki etmesi ilk olarak 1950 yılında kredi kartı ve elektronik ödemelerin piyasada kullanılmasıyla başlamıştır [94]. Bu teknolojik gelişmeleri 1960 senesindeki bankamatiklerin (ATM) kullanılmasından doksan sonrası bilgisayar ve internet kullanımındaki artış izlemiştir. Bununla dijitalleşme adımları da olsa, esas dijitalleşmenin hız kazanması 2000'li senelerde başlayıp günümüze uzanmaktadır[95]. Bankacılık sektöründe 2000 sonrası veri tabanından, müşteri ilişkilerine, çevrimiçi fatura ödenmesinden akıllı telefon uygulamalarına çok taraflı verilikten müşteri merkezli işlemlere kadar gelişmeler yaşanarak günümüze erişmiştir[96].

Türkiye'de nasıl ki sağlık sektörü dijitalleşmesi en geç gerçekleşen sektörlerden biri olduysa bankacılık sektörü de bir o kadar en hızlı dijitalleşmiştir ki bunun esas sebebi; dijitalleşmenin oluşturduğu rekabetteki avantaj, karlılık ile verimlilikte yaşanacak olan artış, müşterilerin taleplerine hızlı dönüş, makroekonomik faktörler ve mevzuattan kaynaklanan koşulları saymak yanlış olmayacaktır[97]. Dijital bankacılık uygulamaları sayesinde müşteriler; vergi, ceza, fatura gibi ödeme yapmak, para çekmek, hisse senedi almak gibi işlemler için banka şubesine gitmekten kurtulmuş zaman ve mekandan dolayısıyla hisse senedi- altın, dolar alım satımlarında maddi anlamda da ciddi tasarruf elde ederken bankalarsa, daha az personelle daha çok iş yapma hacmine kavuşmuş, yaygınlaşan mobil uygulamalar sayesinde de her geçen gün müşteri portföylerini

[94] Esra Bulut ve Gülay Çizgici Akyüz, "Türkiye'de Dijital Bankacılık Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", **Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:42, 2020, s.228.
[95] Bulut ve Çizgici Akyüz, s.228.
[96] Bulut ve Çizgici Akyüz, s.229.
[97] Tahsin Bakırtaş ve Kübra Ustaömer, "Türkiye'nin Bankacılık Sektöründe Dijitalleşme Olgusu", **Ekonomi İşletme ve Yönetim Dergisi**, Cilt:3, 2019, s. 9.

genişletebilmektedirler[98]. Yine bu sektörde de internet ağından kaynaklı sorunlar, özellikle yaş ortalaması yüksek kişilerin geleneksel bankacılıktaki ısrarı, internet kaynaklı güvenlik sorunları ve bazı işlemler ile çözülemeyen sorunlar için müşterilerin şubeye gitme zorunluluklarının olması gibi olumsuzluklar mevcuttur[99].

2019 ile birlikte bankalardaki dijitalleşme hususu daha çok dikkat çekmeye başlamış ve üzerindeki çalışmalar da artmıştır. Telefon bankacılığı, internet bankacılığı, mobil bankacılık, ATM bankacılığı uygulamalarına ilave olarak yeni çalışmalar yapılmıştır. Facebook, Kripto para birimi ile destek bulan, sosyal ağlarda tüketim karşılaştırması imkanı sunan Facebook Bank uygulamasını getirmiş, açık bankacılık hizmetlerinin verildiği uygulamaları başlamıştır. Açık bankacılık uygulaması İngiltere bankacılık piyasasını olumsuz etkilemiştir. Bununla beraber Amazon firmasının da POS finansman alternatifleri olan, Amazon Go şubelerine erişim olanağı tanıyan çek hesabı üzerine de çalışmaları vardır[100].

Dijital bankacılığın, müşteriye de bankaya da olan avantajlarının dezavantajlarından üstün olduğu bir gerçek olmakla birlikte genelde mikro açıdan değerlendirmeler yapılmıştır. Aslında sağlanan bu avantajlar, yenilikler, imkanlar doğrultusunda özellikle de para akışında yaşanacak olan artışların ekonomik büyümeyi de olumlu etkileyeceği ortadadır.

1.2.5. Dijital Reklamcılık Hizmetleri

Reklamlar düşünce ve imgelerden oluşan kamu yararını aşılayan, markaların, ürünlerin tanıtımını yapan işletmelerin prestij yapmasını sağlayan bir ileti dizisi iletişim şeklidir[101]. Geçmişten günümüze reklamcılık alanıda değişerek, gelişerek şekil değiştirmiştir. Reklamcılık, 16.yy da kapı önlerinde yer alan tabelalardan 19.yy ve sonrasına uzanan daha çok sanatsal olarak hem göze hem kulağa hitap eden

[98] Bakırtaş Ve Ustaömer, s.11.
[99] Serkan Demirel, "2. Covid-19 Pandemisinin Kredi ve Mevduata Etkisi 2019- 2020" **Bankacılık Ve Sermaye Piyasaları Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, 2021, s. 54.
[100] Demirel, s.53.
[101] Nabi Sarıbaş ve BabürhanCörüt, "Markaların Hedef Kitlelere Ulaşmasında Dijital İletişimin Rolü Ve Göstergebilimin Önemi", **İstanbul Aydın Üniversitesi**, Cilt:2, Sayı:3, 2018, s. 170.

reklamlardan oluşmaktadır[102]. Web sayfalarının, internetin yaygın kullanımı çoğu tüketici ve üreticinin teknolojiyi ağırlıklı olarak tercih etmesi sonucu internetin, sosyal medyanın, oyunların ve çoğu film ile alışveriş sitelerinin reklam aracı olarak kullanımı kaçınılmaz bir hal almıştır[103].

Dijital reklamcılık tüketicilere çok sayıda reklam sunabilmekte, detaylı içerik verebilmektedir. Bunun yanında gerçek zamanlı olmakla birlikte mekan ve zaman kavramını ortadan kaldırarak tüketicilere ulaşımı kolaydır ve bu sayede çok sayıda tüketiciye ulaşılabilmektedir. Aynı zamanda düşük maliyetli yapısı sayesinde de dijital reklamın bir türü olan çevrimiçi reklamcılığa da zemin oluşturmaktadır[104]. Bu reklam türünde ise işler kullanıcıların herhangi bir ağ üzerinden web sitesine giriş yapması ile birlikte takip sürecini getirmektedir. Yani kısaca özetlediğimizde, internet kullanıcılarının ne zaman, nereden bu web sitelerine bağlandığı ile ya da sosyal medya aracılığı ile elde edilen verilerin internet ortamına sunulması şeklinde bir uygulamadır[105]. Dijital reklamcılık mobil ve internet tabanlı olarak karşımıza sıklıkla çıkmaktadır. Temelinde ikisi de her ne kadar çok benzer niteliklere sahip olsalar da farklı yönleriyle de dikkat çekmektedir. Dijital reklamlar mobil aracılığı ile de olsa internet tabanlıda yapılsa, etkili sesler, videolar, resimler aracılığı ile yapılmakta olup sadece internet tabanlıda sabit hat ihtiyacı aranmaktadır. Ancak mobil tabanlı reklamların hepsinde telefonların kişilerin erişimine olanaklı olması yeterlidir[106]. Tüm bu internet tabanlı reklamlar ya da mobil reklamlarda tüketici ile satıcıya iletişim olanağının kurulması imkanı vermesi ve giderek yaygınlaşan internet kullanımı, kişilerin gazete, radyo yerine sosyal medya kanalları, web sayfaları aracılığı ile iletişime yönelmesi dijital reklamcılığı popüler hale getirmiştir[107].

Günümüzde arama motorlarından yapılan aramalar, sorgulamalar, takip edilen sayfalar, benzer ya da takip edilen konu ile ilgili olan içerik çeşitlerini de

---

[102] Tugay Arat Ve İmran Kazan, "Geleneksel Reklamcılıktan Dijital Reklamcılığa Geçiş", **Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:18, 2019, s.450.
[103] Arat Ve Kazan, s.450.
[104] Mustafa Akdağ Ve Nilay Akan, "Dijital Reklamcılık Bağlamında Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık Ve Üniversite Gençliğinin Çevrimiçi Reklam Algısı", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:11, 2017, s. 3.
[105] Akdağ ve Akan, s. 3.
[106] Arat ve Kazan, s.452.
[107] Arat ve Kazan, s. 452.

karşımıza çıkarmaktadır. Tüketicilerin ilgilerine, kişilik özelliklerine ve hatta cinsiyetlerine kadar içerikler oluşmaktadır. Bunlardan birisini de dijital alandaki oyunlar oluşturur. Bazen takip edilen sosyal medya sayfalarında, reklamların içerisinde çıkan dijital oyunlar tüketicinin dikkatini çekerken bazen de dijital oyun oynayanların oyunlarının başlangıcında ya da oyun esnasında ortaya çıkan reklamlar dijital oyun kullanıcılarının ilgisini çekmektedir. Yani dijital reklamlar ile dijital oyunlar arasında da sıkı bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür.

Dijital oyun; üreticileri tarafından gelir elde etme hedefi ile oyunu oynayanları eğlendirerek, sosyo- kültürel bir etkinliğe dahil ederken bir yandan da isteyenlerin sosyalleşmesini sağlayan bir platformdur[108]. Bu dijital oyunlar her döneme uygun olarak gelişen ve uyum sağlayabilen oyunlardır. İnternetin yaygınlaşmasından, oyun konsollarına oyun konsollarından mobil iletişim araçlarına kadar hepsi ile var olmuş ve var olan teknoloji ile birlikte sürekli gelişme göstermiştir.

Dijital oyunlar sosyalleşme, eğlence gibi faktörlerinin yanında bir istihdam kapısı da oluşturmuş olup dijitalleşmenin ilerlemesine ve yayılmasına öncül etmiştir. Dijital oyunların kurgulanması, programlanması, ses- efektler, video, fotoğraf gibi görsellerle desteklenmesi için her birisi adına ayrı ayrı departmanlar oluşturulmuş ve ilgililerine iş alanı oluşmasına katkı sağlamıştır[109].

1.2.6. Dijital Pazarlama

Pazarlama; bir ürünün denenmesinden, etki alanının belirlenmesine ya da sadece satışına kadar bulunduğu piyasada tutunmasına ve yeni pazarlara da yayılmasına kadar tüm aşamaları ifade eden bir süreçtir[110].

---

[108]Hidaye Aydan ve Şehriban Kayacan ve Onur Tos."Oyun Kültürünün Dijital Medyada Yansıması: Advergaming İçeriklerine Yönelik Bir Analiz", **Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 2020, s.84.

[109] Emek Barış Kepenek, "Türkiye Dijital Oyun Sektöründe Nitelikli İşgücü Sorunsalı: Sosyo-Ekonomik Bir Bakış", **Politik Ekonomik Kuram, Araştırma Makalesi**,Cilt:4, Sayı:2, 2020, s.298.

[110] Yener Lütfü Mert, "Dijital Pazarlama Ekseninde InfluencerMarketıng Uygulamaları", **Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2018, s.1301.

Dijital dönüşümün simgesi olan internet ile birlikte küçülen dünyada pazarlama da dijitalleşmiştir. Müşteri çevresi genişlemiş, maliyetler düşmüş, düşen maliyetler tüketicilere fayda sağlayarak daha uygun fiyattan almalarına olanak sağlamıştır. Ayrıca sabit bir zaman dilimi ile sabit bir mekan kavramına son vererek tüketici ile satıcının buluşmasını sağlamış, tüketici ile üreticinin ya da satıcının iletişimini de kuvvetlendirmiştir[111]. Bu sayede tüketici ürün hakkında daha detaylı bilgi sahibi olabilmekte, ürün hakkındaki şikayet ve önerilerini dile getirebilmektedir. Aynı şekilde üretici açısından da ürünü çeşitlendirerek müşteri çevresini genişletme, şikayetlerin telafisini sağlayarak müşteri çevresini koruma gibi imkanlar elde etmesine olanak sağlamaktadır. Son dönemlerde internet ile birlikte popüler hale gelmesiyle birlikte müşteriler ile satıcı ve üretici kesimi büyük kolaylık sağlamış olsa da bazı belirgin dezavantajlarından da söz etmek gerekmektedir. Dijitalleşme sürecindeki satılan mal ve hizmetlerin el ile tutulamamasından, dokunulamamasına alışveriş sırasında yaşanan bağlantı kopukluklarından, donanım bozukluklarına ve ödemelerde yaşanan nakit transferlerindeki güven sorunları ile özellikle ileri yaştaki bireylerin geleneksel yöntemleri tercih etmek istemesi ya da geleneksel yöntemleri tercih etme zorunluluğunda kalması gibi ciddi problemlerde meydana gelebilmektedir[112].

Dijital pazarlama yapmaya en önemli desteklerden biri sosyal medyadır. Sosyal medyanın bir iletişim ağı olması ve pazarlamanın kişiler arasındaki iletişime dayanması ve kişilerin birbirine duyacağı güven ortamının sağlanması açısından çok önemlidir. Sosyal medyadaki soru cevap, tanışma ve geniş hızlı ulaşılabilir müşteri çevresi sayesinde bu iletişim kolayca sağlanabilir[113]. Yine sosyal medyanın zaman kavramını ortadan kaldırması, firmaların tanıtımını kolaylaştırması ve bu tanıtımı yaparken de maliyetleri geleneksel şekilde yapılan pazarlamaya kıyasla çok daha minimize etmesi dijitalleşen pazarlamaya büyük destek oluşturmaktadır[114].

---

[111] Mert, s.1303.

[112] Alev Koçak, Alan Ebru Tümer Kabadayı ve Tuğbay Erişke, "İletişimin Yeni Yüzü: Dijital Pazarlama Ve Sosyal Medya Pazarlaması", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:17, Sayı:66, 2018, s.496.

[113] Koçak Alan ve diğerleri, s.497.

[114] Koçak Alan ve diğerleri, s.497.

Web uygulamaları da aynı endüstriler gibi dönemlere ayrılmıştır. Teknik bilgi işlemi gerektiren web 1,0, teknik bilgiye gereksinim duyulmaksızın içerik oluşabiliyor olması web 2.0 tabanını ve mobil araçlarında katıldığı dönem web 3.0 tabanlı döneme işaret etmektedir[115]. Sosyal medya hareketliliği teknik bilgiye ihtiyaç duyulmadan kolayca ve hızlıca içerik üretilebilen web 2.0 döneminde başlamıştır[116].Web 2.0 döneminde kullanılan Facebook, Twitter, Youtube gibi sayısız içerikli uygulamalar düzenlenmiştir. Facebook; iletişim odaklı olması uygulama geliştirmeye uygun yapısı sayesinde alım satımı kolaylaştırmıştır ve alım satıma konu olan mal ve hizmetlerin reklamının yapılmasında rol almıştır. Youtube; kullanıcıların pazarlamadaki tanıtımlarını kullandıkları çok fazla reklam içeriği ile zenginleşmiş bir uygulamayken Twitter daha çok prestij odaklı bir uygulama olmuştur[117]. Link edin ve e-mail gibi uygulamalarda dijital pazarlama ve reklamda kullanılsa da doğrudan anlık iletişime odaklı kişilerin sosyal amaç uğruna ya da alışveriş namına bilinçli olarak kullandıkları uygulamalar kadar ses getirememiştir. Bu uygulamalar üzerinden yapılan reklamlarda ya da pazarlama çalışmaları tüketici üzerinde olumsuz etki oluşturabilmektedir[118]. Bu sayfalarda kişilerin profiline uygun olarak içerikler belirlenmekte, kişilerin sosyal medyada kullandığı uygulamaların birinde bir ürün aratması sonucu diğer uygulamalarda da benzer ürünlerin reklamının gelmesi, kişilerin ürün detaylarına anlık soru-cevap yolu ile erişebilmesi, tüketicinin varsa şikayetini ifade etmesi sonucu çözüm alabildiği ölçüde memnuniyeti açısından önem arz etmektedir.

Dijital pazarlama yapabilmek için elde etmek, kazanabilmek, ölçebilmek ve büyütmek olmak üzere dört temel adımı izlemek gerekmektedir[119]. İlk olarak müşteri potansiyelinin arama motorlarında, sosyal medyada, ilgili alanlara girmesi beklenir, gelen müşterilerin ilgisini çekmek için reklamlar, animasyonlar, videolar yoluyla kazanılmaya çalışılır. Ve yapılan çalışmaların ölçülebilir olması önem taşır ki ancak bu sayede firmanın başarı elde edip edemediği görülsün, varsa hatalar düzeltilsin,

[115] Mert, s.1304.
[116] Mert, s.1304.
[117] Muhammet Altındal, "Dijital Pazarlamada Marka Yönetimi ve Sosyal Medyanın Etkileri", **XV. Akademik Bilişim Konferansı** Bildirileri, Akdeniz Üniversitesi, 2013, s. 1089.
[118] Altındal, s.1089.
[119] Emin Kaya, **Dijital Pazarlama Ve Ölçümleme**, Doktora Ders Notları, Isparta, 2017, s. 4.

eksikler giderilsin rakipleri ile kıyaslanabilsin ve son adım olarak büyüyebilsin. Firmaların var olan müşterilerini korumanın yanı sıra içerisinde bulunduğu pazarda tutunabilmesi için daha fazla müşteriyi hedef alarak müşteri çevresini büyütmesi de beklenir. Ancak bu sayede sağlıklı bir dijital pazarlama yapabilmek mümkün olmaktadır[120].

1.2.7. Dijital Girişimcilik

Fırsatları idrak edebilen, kar güdüsü olan ve bu kar güdüsü uğruna risk almaktan kaçınmayan gerekli kaynakları bir araya getirebilen kişilere girişimci denilmektedir[121]. Bu girişimcilik kavramının bilgi teknolojisi ile buluşması sonucunda dijital girişimcilik kavramı doğmuş olup sayısız tanımı yapılmıştır[122]. Dijital girişim; Yeni teknoloji ile satış yapılması, elektronik ortamdaki satış, dijital mal ve hizmetlerin dijital ortamlarda satılması ve dağıtılması yani bilgi ve iletişim teknolojisi ile dijital medyanın bir araya gelmesindeki fırsat arayışı gibi şekillerde ifade edilmiştir[123].

Bir girişimin tamamı dijital de olabilir ya da olmayabilir ya da bir kısmı sadece dijital olabilir. Bu koşullarda dijital girişim sadece geleneksel girişimin tamamlayıcısı rolünü üstelenerek hafif dijital girişimciliği oluşturabilir. Ana ürünlerin üretiminde, dağıtımındaki çoğunluğu dijitalleşme üstlenerek orta dijital girişimciliği oluşturabilir veya üretim sürecinden müşteriye teslim sürecine kadarki tüm işlemler dijital olarak gerçekleştirilerek aşırı dijital girişim türleri ortaya çıkabilmektedir[124].

Dijital girişim geleneksel girişime kıyasla avantajlı bir seçenek olmuştur. Dijital girişimle birlikte ilk etapta piyasaya giriş çıkışlar çok daha kolay ve hızlı hale

---

[120] Kaya, s.4.

[121] Eylem Bayrakçı ve Serpil Köse, "Kadın Girişimciliğinde "Bir Tık" Ötesi: Kadın Dijital Girişimciler Üzerine Nitel Bir Araştırma", **Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi**, 2019, s. 96.

[122] Cafer Şafak Eyel ve Hande Sağlam, "Dijital Dönüşüm Ve Girişimcilikteki Değişim: Dijital Girişimcilik", **Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:6, 2021, s.8.

[123] Cafer Şafak Eyel ve Hande Sağlam, s.8.

[124] Nermin Kişi, "Dijital Çağda Yeni Bir Girişimcilik Yaklaşımı: Dijital Girişimcilik", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,**Cilt : 19, Sayı: 2, 2018, s. 392.

gelmiştir. Ürünlerin bozulma hızları azalmış depolanması kolaylaşmış hatta bazı durumlarda depolama sistemine gereksinimi bile ortadan kaldırmış olup müşterilere olan teslimat daha hızlı hale gelmiştir. Tüm bunlar maliyetleri minimize ederken aynı zamanda işyeri kavramına dijital girişimde gereksinim olmaması farklı ülkelerden ortaklarla işbirliği yapılabilir oluşu ve mekan sınırının daha da geniş alanlara yayılabilir olması sayesinde ihracat gelirlerini arttırarak dış ticaret açığının kapanmasına destek vererek ekonomiye de ciddi katkı sağlamaktadır[125]. Ticaretin ülkeler bazında yayılabilir oluşu ihracat gelirinin yanında diğer ülkelerle olan koordinasyon ve iletişimin gerekliliği ile ortak çıkarlar doğrultusunda dış ilişkileri de kuvvetlendirmektedir.

Dijital girişimin basit ve kolay olması yeni bir teknolojik buluş gerektirmemesi, yüksek kar marjı, web sitelerinin yaygınlık kazanması, bireylerin boş vakitlerinin oluşu ile teknolojiye, sosyal medyaya, web sitelerine olan ilgisinin alışveriş güdüsü ve maceracı yapısı ile birleşmesi dijital girişim kavramının sıklıkla gündeme gelmesine sebep oluşturmaktadır[126].

Dünyadaki dijital girişimlere bakıldığında 1994 yılındaki ABD' de dünyadaki satış hacmi açısından en büyük alışveriş sitesi olan Amazon'un, 1997 senesinde çıkmış olan ve bugün bile 190'dan fazla ülkede hala hizmet veren zamanın ilk sinema yayın firması olan bugün gelişmiş dizi-film platformuna sahip olan Netflix'e uzandığı bilinenler arasındadır.[127] Yine bugün bile gelişmiş internet ağının vazgeçilmezi olan Google uygulaması 1998 yılında ABD 'de kurulmuş olup milyarlarca web sitesini, reklam ve çevrimiçi bilgi paylaşımına olanak tanımaktadır. Ve yine sırasıyla; 2004 ve 2006 senelerinde ABD'de ortaya çıkmış olan ve hala aktif olarak kullanılan hem iletişime hem de e-ticaret ile reklamlara olanak sağlayan Facebook ve Twitter'da dijital girişimin vazgeçilmezleri arasında yerini almıştır.[128] Hiç parası olmayan ve dünyanın en büyük bankası olma özelliğine sahip "Societyone" Avustralya'da 2013 senesinde kurulan kişisel krediler sağlayan bir kuruluşken 2015 senesinde Çin'de yer alan dünyanın en büyük online satış pazarı

[125] Nermin Kişi, s.393.
[126]Eyel ve Sağlam, s.8.
[127]Eyel ve Sağlam, s.11.
[128] Kişi, s.394.

marketi olan "Alibaba" ise hiçbir stok bulundurmayan site olarak öne çıkmış olup 2017 senesinde ise dünyanın en büyük taksi şirketi kurulmuştur.[129] Günümüzde de bilgi teknolojisinin gelişmesi tüm bu küresel girişimcilik uygulamalarının gelişerek hayatımızda olmasında etkili olmaktadır. Özellikle bilgisayarların gelişmesi, tabletler ve mobil telefonlar sayesinde dijital girişimcilik uygulamaları olan alışveriş sitelerine rağbet artmıştır. Taksicilik mobil uygulamaları (UBER) sayesinde kullanıcıların hangi taksi şoförü hangi araç ile hangi yoldan gideceğine ve ne kadar ücret ödeyeceklerini öğrenebilmeleri açısından dünya çapında tercih edilen bir sistem olmaktadır.

Küresel dijital girişim uygulamalarının ülkemiz açısından da bir geçmişi, bugünü var olup teknolojideki gelişim süreci ve dünya pazarında var olma isteği olduğu müddetçe geleceği de olacaktır.

Ülkemizdeki uygulamalara baktığımızda özellikle bugün dahi aktif kullanılan 1998 senesindeki her çeşit ürünün satışı ve teslimatını içerisinde barındıran "Hepsiburada" uygulaması ilk göze çarpanlardandır[130]. "Hepsiburada" uygulamasını 2000 senesindeki ülkemizde ilk aktif online yemek sipariş uygulaması olan yemek sepeti ile yine aynı sene kurulan ücretsiz ilan verilebilen gayrimenkul, taşıt gibi çeşitleri içerisinde barındıran emlak sitesi takip etmektedir[131]. Ayrıca bugün modanın ötesinde geniş çaplı alışveriş siteleri, haberlerin paylaşıma açık olduğu siteler ile işçi ve işvereni bir araya getiren sitelerin varlığı da ülkemizde 2000'li senelere dayanmaktadır[132]. Gelecekte de girişimdeki dijitalleşmenin ilerleyeceği geleneksel girişimcilikten ziyade dijital girişimciliğin tercih edileceği aşikardır. Dolayısıyla girişimde dijitalleşmenin devlet teşvikleri ile desteklenmesi, dijital girişim hakkında bilgilendirmeler, yönlendirmeler yapılması bir gereklilik oluşturmaktadır.

[129] Kişi, s. 394.
[130] Eyel ve Sağlam, s. 12.
[131] Kişi, s. 395.
[132] Kişi, s. 395.

1.2.8. Dijital Muhasebe Hizmetleri

Endüstri 4.0 ile birlikte dijitalleşmenin birçok sektöre etki etmesine ve dijitalleşmenin içerisinde sayısallaştırmayı barındırmasına dayanarak muhasebe mesleği üzerinde de ciddi etkisi olduğunu görmek mümkündür.

Muhasebe kaydetme, sınıflandırma, özetleme gibi işlevlerinden ziyade bilgi üretmesi ile öne çıkan bir meslektir[133]. Üretilen bilginin doğru zamanda, eksiksiz, hatasız, anlaşılabilir olması işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir ki bunun sağlanabilmesi içinde teknolojiden uzak kalmak imkansız bir durum olmaktadır[134] . Teknoloji ve içerisinde yer aldığı endüstri 4.0 süreci muhasebe alanının sadece kaydetme ya da sınıflandırma fonksiyonunda değil muhasebe sisteminin hatta insan hayatında birçok alanda etkili olmaktadır. Muhasebe alanındaki dijitalleşme; muhasebe alanında etkili olan emek gücünü daha çok robotlaştırmaya döndürmüştür. Bu robotlaşma muhasebe mesleğine birçok avantaj da dezavantaj da sağlamıştır[135]. Başlangıçta dijitalleşmenin ilk bıraktığı izlenim çoğu çalışan tarafından kötümser bir tablo olarak algılanmıştır. Robotlaşmanın devreye girmesi ile birlikte insan gücüne olan ihtiyacın azalacağı ve işsizliğin ortaya çıkması muhtemel kabul edilmiştir[136]. Fakat robotlaşmadaki artış atıl bir duruma düşen insan ihtiyacının farklı alanlarda değerlendirilebilmesine olanak tanımıştır ki bunun en büyük örneği bankalarda kurulan sistemlerdir. Dijitalleşmedeki artış ile birlikte veznedarların görevi başka alanlara kaydırılmıştır. Kredi kartındaki gelişme, temassız ödemeler, puan biriktirmeler gibi çeşitli alanların oluşması geleneksel bankacılık işlemleri yapan banka çalışanlarını bankada başka departmanlara yönlendirmiştir.

Muhasebe alanındaki dijitalleşme etkilerini maliyede kullanılan araçlar sayesinde gözlemlemek mümkündür. Elektronik faturadan elektronik irsaliyeye, elektronik belgeye kadar çeşitli uygulamalarla vergi denetimi sağlanmaya çalışılmış ve muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi için gereken uygulamaların

---

[133] Göksel Yücel ve Burcu Adiloğlu, "Dijitalleşme-Yapay Zeka Ve Muhasebe Beklentiler", **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:17, 2019, s. 55.

[134] Yücel ve Adiloğlu, s. 55.

[135] Mithat Rasgenve Seçkin Gönen, "Endüstri 4.0 Ve Muhasebenin Dijital Dönüşümü", **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 2019, s. 2907.

[136] Rasgen Ve Gönen, s.2907.

anlaşılabilmesi için, 2018 senesinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından bir e-kitap düzenlenmiştir[137]. Bu çalışmalar ve genel anlamda dijitalleşmenin kayıtdışılığın önüne geçmesi, işlemlere hız kazandırması, doğru ve şeffaf olması insan gücünü başka alanlarda değerlendirmeye yönlendirmesi ile önemlidir[138]. Muhasebe mesleğinin dijitalleşmesi insan gücüne olan ihtiyacı tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü teknolojik ilerlemeler sayesinde sipariş takibi, stok durumu, ürün güncellemeleri hatta ödeme şekillerinin nakitten kredi kartı ya da banka hesabına havale gibi ödemelerin değişimlerinin takibi bilgisayarlar tarafından çok daha kolay ve hızlı yapılabilmektedir. Ancak doğruluğunun değerlendirilmesi, bu takiplerin yapılma vakitlerinin belirlenmesi çıkan sonuçların listelenmesi ve ilgili kişilere sunulabilmesinde yine insana ihtiyaç duyulmaktadır[139].

Muhasebe mesleğinde dijitalleşme sürecine ivme kazandıran adım, 2000 senesindeki uluslararası finansal raporlama dilinin dünya çapında muhasebe mesleğinde ortak bir dil haline gelmesidir. Bu sayede teknolojik ilerlemeler, yapay zekalar, programların oluşması hız kazanmıştır ve hatta yapılan raporlama ile sadece vergisel denetim değil bilgi vermede ortak amaç haline gelmiştir[140].

Dijitalleşme süreci muhasebe mesleği için genelde olumlu bir tablo çizse de bazı dezavantajlı durumları da oluşturmuştur. Sistemsel sorunlar, alt yapı eksiklikleri, alt yapılarının tamamlanabilmesi için gereken maliyetin fazla olması, sisteme uyum sağlayacak meslek mensuplarının gerekli eğitimi almamış ya da eksik almış olması gibi başlıca sorunlar ile karşılaşılabilir. Bu sorunlar işlemlerin aksamasına, personellerin performanslarında düşüşler yaşanmasına, yapılan işte etkinlik ve verimlilik kaybı gibi olumsuz etkilere sebep oluşturmaktadır[141].

[137] Yücel ve Adiloğlu, s.56.
[138] Rasgen ve Gönen, s.2907.
[139] Mahmut Yardımcıoğlu ve Murat Karahan ve Ali Yörük, "Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, 2019, s. 43.
[140] Yücel ve Adiloğlu, s.56.
[141] Rasgen ve Gönen, s.2909.

İKİNCİ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMALARI VE YAŞANAN TEMEL SORUNLAR

Bu bölümde teknoloji ve küreselleşmenin getirdiği dijital sürece kayıtsız kalamayan, bu alanda çalışmalara başlamış ya da başlama isteği içerisinde olan ülkelere değinilecektir. Dijital hizmetlere tek taraflı ya da çok taraflı olarak yaklaşabilen, gerek geleneksel vergilendirme sistemleri içerisinde reformlara giderek düzenleme yapabilen gerekse bu konu üzerinde yeni bir vergiye ihtiyaç duyarak yeni vergi getiren, bu alanda çalışmalara öncülük eden yeni katılan ve katılma niyetinde olan ülkeler ele alınacaktır.

2.1. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Dijital hizmet vergisini daha iyi anlayabilmek için bazı ülke örneklerini ele alıp incelemek faydalı olacaktır. Vergilendirmedeki ortak yönleri ve birbirlerini takip eder bir biçimde hemen hemen aynı dönemlerde bu vergiyi uygulamaları sebebiyle aşağıda açıklayacağımız ülkeler diğer ülkeler arasından rassal olarak seçilmiştir. Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri'ne ise ilk zamanlarda diğer ülkelere nazaran dijital hizmet vergisine karşı oluşturduğu sert tutum ve aldığı önlemlerden ötürü yer verilmiştir.

2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri Matrah Aşındırması ve Kar Aktarım (BEPS) eylem planı kapsamında 2017 senesinde Temel Erozyon ve Kötüye Kullanım Vergisi kısaca BEAT olarak isimlendirdiği vergi ile Amerika Birleşik Devlet'inde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yolu ile kazanç aktarmaya gitmesi durumunda yeni bir vergi alması Amerika Birleşik Devletleri'nin dış karlar üzerinden elde edebileceği gelirleri azaltacağı düşüncesi üzerine bu vergi

üzerinde bir reformu gerektirmiştir[142]. Aynı zamanda yine BEPS eylem planı kapsamında 2018 yılı içerisinde çok taraflı vergi anlaşmaları ile uluslararası vergi kurallarındaki boşlukların kapatılması, uyuşmazlıkların giderilmesi amaçlanmıştır[143].

Yaşanan dijital gelişmeler dijital içerikli mal ve hizmet alışverişindeki yaygınlık sonucu diğer ülkelerde olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri içinde de gelişmeler söz konusu olmuştur. Her ne kadar Amerika Birleşik Devletleri'nde ciro üzerinden alınan federal düzeyde bir vergi bulunmamakla birlikte eyaletten eyalete değişkenlik gösteren 30 eyaletteki dijital hizmetler ile elektronik hizmetler üzerinden alınan farklı vergiler ile yaklaşık 16 eyalette bu konuları vergiden muaf tutan yasalar vardır [144]. Yani dijital içerikli vergi uygulayan her eyaleti kendi içinde ayrıca değerlendirmek gerekmektedir. Genel olarak Amerika Birleşik Devletleri için ortak olan nokta ise Amerika Birleşik Devletleri ilk başlarda doğrudan dijital hizmet vergisi adı altında vergilemeye giden içlerinde Türkiye'nin de bulunduğu Fransa, İtalya, İngiltere Hindistan gibi ülkelere karşı çok uluslu Amerika Birleşik Devletleri şirketlerinin adaletsiz vergilendirildiği gerekçesine dayanarak haklarında inceleme başlatmıştır[145]. Örneğin dijital hizmet vergisinin Avrupa ülkeleri içerisinde öncüsü olan Fransa'ya karşı yaklaşık 1,3 milyar dolar değerindeki Fransız mallarına karşı %25 oranında gümrük vergisi uygulaması kararı almış olup Fransa'nın 2019 senesi için düşündüğü vergiyi 2020 senesine öteleyeceğini duyurması üzerine gümrük vergisi de Amerika Birleşik Devletleri tarafınca ötelenmiştir[146]. Türkiye'deki dijital hizmet vergisi bölümünde Amerika Birleşik Devletleri'nin Türkiye'ye karşı bürokratik tutumundan da bahsedilecektir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi BEPS Eylem Planının 1 numaralı hareketini oluşturmuş ve Amerika Birleşik Devletleri'nin bu tutumu diğer ülkeler

---

[142] Akkaya ve Gerçek, s.172.

[143] Yüce ve Akbulut, s.117.

[144] Avalara, **US digitalServices Sales Tax**, https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/north-america/us-sales-tax/us-digital-services-sales-tax.html, (03.03.2022).

[145] Vergiport, **Amerika Birleşik Devletleri Dijital Hizmet Vergisi Uygulayan Ülkelere İnceleme Başlattı**, https://vergiport.com/blog/the-united-states-of-america-launched-an-investigation-to-the-countries-applying-digital-services-tax, 03.03.2022

[146] Arzu Akçura, **Dijital Hizmet Vergisi… Ülkeler Nasıl Uyguluyor… ABD Nasıl Değerlendiriyor?** https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx, 03.03.2022

tarafınca vergiyi öteleme, kaldırma ya da uygulama gibi çeşitli farklılıklara sebebiyet vermiştir[147].

2.1.2. Fransa

Fransa AB komisyonuna dijital hizmet vergisi önerisi için sunduğu çalışmalarla ve bu alanda ön plana çıkmıştır. Fransa, AB ve OECD de ortak bir dijital hizmet vergisi elde edilememesi üzerine yapmış olduğu bireysel çalışmalar neticesinde hatta bu verginin ABD'nin verginin doğasına uygun düşmediği iddası üzerine açmış olduğu davaya ve ABD'nin dijital hizmet vergisine karşılık Fransa'dan ithal edeceği ürünlere yüksek gümrük vergisi uygulayacağına rağmen dijital hizmet vergisi kapsamında diğer ülkelere öncülük etmiştir[148].

Fransa'da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'nca 6 Mart 2019'da bazı şirketlerce elde edilen kazançlara %3 oranında bir vergi uygulanmasını içeren yasa tasarısı sunulmuş ve bu yasa tasarısı aynı yıl Fransız parlamentosunca bazı değişikliklerle kabul edilmiştir[149]. Yürürlük tarihi 1 Ocak 2019 olarak kabul edilen bu vergi Eylül 2019' da "21.yy vergisi" ismi ile Fransız devletince kabul edilip geriye yürümesi ile öne de çıkmıştır[150]. Yürürlüğe giren verginin içeriği ise şöyledir;

Yıllık küresel hasılatı 750 Milyon Euro'yu ve sadece Fransa'da elde edilen hasılatı 25 Milyon Euro'yu aşanlar için %3 oranında vergi uygulanırken bu sınırların altında kalanların vergiden muaf tutulması söz konusu olmuştur[151].

Reklam verenler ile aracılarına, kullanıcılar tarafından elde edilen verilerle Fransa'da yer alan hedefli reklamla ile dijital ara yüzlerdeki reklam alanlarını satın alma faaliyetlerindeki hizmetler ve elektronik ortamda özellikle doğrudan mal-

[147]Vergiport 03.03.2022

[148] Meral Fırat, "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme", Ü**nye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2020, s.30,

[149] United States Trade Representative, Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974, https://ustr.gov/sites/default/files/Report_-On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf, 03.03.2022

[150] Habip Demirhan, Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi, **Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt:4, Sayı:7, 2020, s.80.

[151] Erkan Kılıçer ve İmran Peker, **Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.105.

hizmet satışı, iletişim sağlayan ara yüz faaliyetleri doğrudan dijital hizmet vergisine tabii olan alanlardır[152].

Tüm bunlar baz alınarak hazırlanan dijital hizmet vergisinin, vergilendirmeye konu olan hizmetlerin Fransa'da gerçekleşmiş olması ve doğacak olan verginin mükellefleri tarafından Ekim ile Nisan aylarında taksitler şeklinde ödeneceği belirtilmiştir Dijital hizmet vergisinin dünya çapındaki gelirlere uygulanması sonucu matrahına ulaşmak içinde Fransa'ya ait dijital hizmetlerin payının temsili yüzdesine ihtiyaç duyulmaktadır[153].

Dijital hizmetlerin temsili payı hesaplanırken ara yüz faaliyetleri için; Fransız hesap sayısının toplam hesap sayısına oranlanması ya da en az bir Fransız kullanıcı içeren işlem sayısının yine toplam işlem sayısına oranlanması şekli ile bulunmaktadır. Dijital hizmetlerin temsili payının reklam faaliyetleri için hesaplanması ise; Fransa'da yer alan çevrimiçi hedefleme kullanıcılarına yerleştirilen reklam sayısının toplam reklam sayısına oranlanması ya da Fransız kullanıcı sayısının toplam kullanıcı sayısına oranlaması yolu ile gerçekleştirilmektedir[154].

Fransa'nın başka ülkelere öncülük ettiği dijital hizmet vergisi için genel bir değerlendirme yapıldığında karşılaşılan tablo şu şekildedir. Öncelikle uluslararası alanda büyük ses getirdiği aşikardır. Başta ABD'nin tepkisini çekmesi ve buna karşılık olarak çalışmanın başında da değinildiği üzere ABD'nin Fransa mallarının ithalatında yüksek vergi oranı uygulaması bu durumun anlaşmaya varılabilmesi için karşılıklı olarak vergileri 2020 senesine ötelemeleri sonucunda 2019 senesindeki faaliyetler için Fransa'nın geriye dönük vergi uygulaması yaptığını belirtmiştik. Fransa tarafından uygulanmış olan bu dijital hizmet vergisinin ABD ile olan sorunundan ötürü geriye dönük uygulanması, yeni gelen bu verginin getirmiş olduğu ek külfetler ile maliyetler, dijital hizmet vergisi ile yapılan düzenlemede sınırlı sayıda şirketin bu vergiye tabi olması, uluslararası vergileme prensiplerine uygun düşmediği yönünde eleştirilere konu olmuştur[155].

[152] Demirhan, s.81.
[153] Kılıçer ve Peker, s.106.
[154] Demirhan, s.81.
[155] Akçura, (08.03.2022).

2.1.3. İtalya

Dijital hizmet vergisini Fransa'yı takip ederek uygulayan bir diğer ülke, 2019 senesinde resmi gazetede yayımlayarak 2020 senesinde uygulamaya koyan İtalya olmuştur[156].

Uygulanan dijital hizmet vergisi aynı Fransa'da olduğu gibi %3 üzerinden bir vergiye tabi olmakla birlikte Fransa'da uygulanan vergiden farkı herhangi bir kurumlar vergisi matrahından indirilmemesidir ki Katma Değer Vergisi ile diğer dolaylı vergilerden muafiyet söz konusudur[157]. İtalyan hükümetinin uygulamış olduğu dijital hizmet vergisi takvim yılını esas alan üçer aylık periyodlarda ödenen ve küresel anlamda 750 milyon Euro ve ulusal anlamda 5,5 milyon Euro üzerinde gelir elde eden şirketlerin mükellefi olduğu ve verilen hizmetin İtalya'da sunulduğu işleme dayalı bir vergidir[158]. Ayrıca İtalya'da daimi bir yeri olmayanlar için katma değer vergisi numarası ile işlem yapılmakta olup KDV numarası da olmayan tüzel kişiler içinse dijital hizmetin vergilendirilmesi koşullarını sağladıkları takdirde İtalyan vergi dairesinden talep ettikleri kimlik numarası ile işlem yapılırken yerleşik olmayıp İtalya'da bağlı şirketi olanlarsa dijital hizmet vergisinden müştereken sorumlu tutularak işlemlere dahil olabilecektir[159].

İtalya'da uygulanan dijital hizmet vergisi İtalya' da yer alan kişi ile kurumların internetten sağlamış oldukları fayda üzerine kurulan ve gerçekleştirilen işlem sayısı üzerinden elde edilen dolaylı bir vergiden oluşmaktadır[160]. Alınacak olan verginin işlem bazlı olması sebebi ile vergi işlem değerine uygulanacak olup stopaj yolu ile tahsil edilmesi uygun görülmüş ve 3000'nin altında işlem sayısına sahip olan işletmeler için istisna getirilmiştir[161]. Konusu dahilinde olan işlemler ise daha çok

---

[156] Ulun, s.235.

[157] Muhammet Durdu, "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi Ve Türkiye Uygulaması", **İstanbul Hukuk Mecmuası Araştırma Makalesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 2020, s.1969.

[158] Erkan Kılıçer ve İmren Peker, s.104.

[159] Bird and Bird, Digital Services Tax in Italy, https://bit.ly/3PQLbOJ, 11.03.2022

[160] Şeyma Demirel, **İnternet Reklamcılığı ve Türkiye' de İnternet Reklamcılığının Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2020, s.59.

[161] Ersin Nazali, "Daimi İşyeri" Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği, https://www.mondaq.com/turkey/withholding-tax/816814/daimi-304351yeri-konseptinin-dijital-hizmetlerde-304351levselli287i, (11.03.2022).

doğrudan mal ile hizmet tedarikini gerçekleştiren dijital platformların kullanımı ve kullanıcılar tarafından oluşturulan arabirim sayesinde veri iletimleri, reklamcılık gibi işlemler oluşturmaktadır[162]. İtalyan dijital hizmet vergisindeki düzenlemeler arasında verginin konusu işlemler çifte vergilendirme kapsamına alınmaması ile beraber uluslararası boyutta bir dijital hizmet vergisinin kabul edilmesi söz konusu olduğunda İtalyan dijital hizmet vergisinin kaldırılacağına yönelik düzenlemeler de yer almaktadır[163].

2.1.4. Birleşik Krallık

BEPS projesinde öncülük eden ülkelerden birisi olan, uygulamış olduğu ve kapsamı dijital işlemlerle sınırlı olmayan yönlendirilmiş kar vergisi ile işletmelerin sebep olduğu kar değiştirmenin önüne geçmeye çalışarak dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusuna ilişkin ilk adımı 2015 senesinde atan ülke İngiltere'dir[164]. 2018 senesinde, muhafazakar partinin bütçe teklifinde yer vermesi ile beraber dijital hizmet vergisi 19 Mart 2020' de İngiltere hükümeti tarafından dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin tasarıyı yayınlaması ile dijital işlemleri vergilendirmeye ilişkin süreç devam etmiştir[165].

Dijital hizmet vergisine tabii tutularak Birleşik Krallığın vergilendirilebilir hudutlarıysa işletmelerin küresel gelirleri açısından 500 milyon sterlin (yaklaşık 550 milyon Euro) ile yurtiçi gelirlerinin vergilendirilebilir sınırı ise 25 milyon sterlindir. (yaklaşık 28 milyon Euro)[166]. Vergilendirilebilir gelir için uygulanan oran ise günümüze kadar bu vergiyi uygulamış ülkelere kıyasla daha düşüktür ve aynı zamanda vergilendirme politikaları içerisinde küçük işletmeleri korumak için elde edilen gelirin ilk 25 milyon sterlinini vergiden muaf tutmak ve zarar eden şirketlere sıfır vergi oranı uygulamak gibi tedbirler bulunmaktadır[167]. Ayrıca finans ve ödeme

[162] Akkaya ve Gerçek, s.176.
[163]Bird and Bird, 11.03.2022
[164] Akkaya ve Gerçek, s.173.
[165] Kılıçer ve Peker, s.118.
[166]Muhammet Şahin, "Türkiye' de ve Dünyada Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi", **Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergis**i, Sayı:469, 2020, s.43.
[167] Çelikkaya, s.178.

hizmetleri sağlayıcılarına da muafiyet tanıyan, çifte vergilendirme anlaşması kapsamında olmayan, yıllık olarak ödenecek ve raporlanacak olan bir vergidir de[168].

Birleşik Krallık'ın uyguladığı dijital hizmet vergisinin konusu, arama motorlarından, sosyal medya hizmetlerine, çevrimiçi pazarlar tarafından kazanılan her türlü gelire dayandırmış olup işletmelerin nasıl para kazandığı ile ilgilenmez ve eğer ki bu gelirler ticari ya da başka bir faaliyete dayandırılarak elde edilmişse geliri adil bir şekilde pay edilebilecek şekilde düzenler[169]. İngiltere'nin uygulamış olduğu bu vergi ile örneğin sosyal medya platformları ile İngiltere'deki kullanıcılara yönelik olan reklam üzerinden gelir elde etmek ya da İngiltere'de yer alan kullanıcıların pazarlar sayesinde işlem yapılmasını kolaylaştırarak gelir elde edilmesini sağlamak gibi misyonları olmakla birlikte hedefledikleri çevrimiçi mal satışını vergilendirmekten ziyade aracılık faaliyetlerini, oluşan komisyon hizmetlerini vergilendirebilmek de hedeflenmiştir[170].

Elde edilen gelirlerin işleme dayalı olması uygulanan bu verginin dolaylı bir vergi olduğunu gösterirken aynı zamanda gerçekleştirilen işlemin İngiltere'de oluşturulmuş olması üzerine yapılan bir düzenleme olduğu için işleme dayalı geliri elde edenlerin tam ya da dar mükellef olmaları önemli kılınmamıştır[171]. Matrahının tespiti yönüyleyse brüt tutar üzerinden vergilendirilmesi yönü ile gelir/kurumlar vergisinden ayrılan, spesifik olmayan bir vergi olup gelir ve kurumlar vergisindeki mahsuplara yer vermeyen nitelikte bir vergidir[172].

Birleşik Krallık tarafınca uygulanan dijital hizmet vergisinin de yapılan düzenlemede işlemin İngiltere'de oluşmasının baz alınması kaynaklı bazı nitelikli durumlarında oluşması söz konusu olmuştur. Mesela; çevrimiçi pazarlarda işlemin kullanıcısının Birleşik Krallık olması durumunda elde edilen gelirin tamamının Birleşik Krallığa ait olması ya da reklamların Birleşik Krallık kullanıcısı tarafından görüntülenmesi ile elde edilen gelirin yine Birleşik krallığa ait kabul edilmesi gibi

---

[168] Kılıçer ve Peker, s118-119.

[169] Cookies on GOV.UK, **Digital Services Tax**, https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax, (21.03.2022).

[170] Işıl Orkunoğlu Şahin, **Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilemeye Etkisi**, https://www.researchgate.net/publication/340210322_dijitallesme_ve_uluslararasi_vergilemeye_etkisi, ss. 109 -121, (12. 06. 2022)

[171] Demirel, s.60.

[172] Akçura, 21.03.2022

nitelikli durumlar yer almaktadır. Ayrıca pazar yeri kullanıcılarının normalde aynı vergi kaynaklı başka bir ülkede bulunmaları durumunda elde ettikleri gelirlerin yarısını Birleşik Krallıkta elde ettikleri gelirlerinden düşmeleri gibi sonuçları da mevcuttur[173]. İngiltere de temellerini 2015 senesinde attığı fakat vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar doğrultusunda ve başka ülkelerdeki uygulama örnekleri kaynaklı dijital hizmet vergisinin temellerini 2018/2019 senesinde atmış ve 2020 senesinde de uygulamaya koymuştur. Ancak İngiltere dijital hizmet vergisi konusunda yaptığı bu düzenlemeyi AB, OECD gibi kuruluşlarca ortak bir vergilendirme çalışması olmadığı için yapmış olsa da, 2025 senesinden önce ortak bir düzenleme yapıldığı takdirde bu vergiyi sonlandıracağını da belirtmiştir[174].

2.1.5. İspanya

Fransa ve diğer dijital hizmet vergisini uygulamış olan ülkeleri takip ederek onların yolundan giden İspanya, yürürlüğe girmemesi istenen vergi önlemlerini onaylamayı beklemektedir. Bu sürece kadar da küresel bir dijital hizmet vergisi uygulayacağını beyan etmiştir[175]. Çünkü başından itibaren İspanya hükümeti uluslararası geçerliliği olan bir vergi uygulamayı istese de geçerliliği olan ortak bir vergi yapılmadığı için ayrıca İspanya'daki vergisel düzenlemelerde adaleti sağlayabilmek ve yeteri kadar önemsenmemiş dijital alanlarında vergiye tabi tutabilmek amacıyla geçici görünen dijital hizmet vergisini 2020 senesinin üçüncü çeyreğinde uygulanmak üzere kabul etmiştir[176]. İspanya aslında 2018 senesinde önerilen bu vergiyi gelecekte uluslararası çapta ortak bir vergi uygulayabilme ihtimaline dayandırmıştır. Bu sebeple verginin 2020 senesinde uygulanmasını

[173] Cookies on GOV.UK, 21.03.2022.
[174] Orkunoğlu Şahin,(21.03.2022) .
[175] Renu Zaretsky, **Daily Deduction**, https://www.taxpolicycenter.org/daily-deduction/transaction-taxes-digital-taxes-and-tax-compliance, (22.03.2022).
[176] Miguel Perez, **İspanya Dijital Hizmet Vergisi: Gün Batımı Şartı Olmayan Başka Bir Geçici Önlem**, https://www.europeantax.blog/post/102g0cc/spanish-digital-services-tax-another-interim-measure-without-a-sunset-clause, (22.03.2022).

planlasa da Ocak 2021 senesinde ancak uygulanmakla beraber uygulayacağı bu vergiden de ek olarak 968 milyon Euro elde etmeyi hedeflemiştir[177].

Uygulanan İspanya dijital hizmet vergisi çevrimiçi reklamcılık, Pazar yerleri ile veri aktarımı yani doğrudan ara yüzler vasıtasıyla sağlanan çevrimiçi mal ve hizmet satışları verginin kapsamına alınmıştır[178]. Vergi kapsamı dışında doğrudan bırakılan konularda vardır. Örneğin; finansal kuruluşlarca sağlanan finansal hizmetler, çevrimiçi platformlardaki temel mal ve hizmet tedariki sağlama faaliyetleri ya da satıcının kendi web sayfası üzerinden yapmış olduğu elektronik ticaretler gibi[179].

Küresel çapta 750 milyon Euro'yu aşan ve toplamda İspanya da 3 milyon Euro'nun üzerinde gerçekleşen cirosu olan şirketlere % 3 oranında uygulanmaktadır. Tek taraflı gelir ve servet üzerinden alınmayan, KDV ile uyumlu olan ve üç ayda bir ödenecek şekilde düzenlenmiş dolaylı bir vergidir[180].

Dijital hizmet vergisinin uygulanacağı yer konusunda ise kullanıcılardan herhangi birinin İspanya'da olması yeterli kabul edilmiş olup kullanıcıların hizmeti aldıkları telefon, tablet, bilgisayar gibi hizmet sağlayıcıları neredeyse IP(Internet Protocol Address) adresinden bulunarak verginin alınacağı yerin tespit edileceği konusunda düzenlemeye de yer verilmiştir[181]. Şirketler İspanya'da kurulmamışsa ve verilen hizmetin tespiti için kullanılması gereken IP adresini de gizlemişse, şirketlerin önceki dönem brüt gelirleri üzerinden 15.000 Euro'dan 400.000 Euro'ya kadar para cezasına tabi olabileceği de yine yapılan düzenlemede yer almıştır[182].

---

[177] Wts Global, **Spanish Digital Services Tax**, https://wts.com/global/publishing-article/20200304-spanish-digital-service-tax~publishing-article?language=en, (22.03.2022).

[178] Sean Lowry, **Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis, Congressional Research Service**, https://sgp.fas.org/crs/misc/R45532.pdf, 2019, s.7.

[179] Wts Global, (24.03.2022).

[180] Europeantax, **Spanish Digital Services Tax: Another İnterim Measure Without A Sunset Clause**, https://www.europeantax.blog/post/102g0cc/spanish-digital-services-tax-another-interim-measure-without-a-sunset-clause, 24.03.2022

[181] Sean Lowry, s.7.

[182] WTS, 25.03.2022

2.1.6. Çekya

Çekya ya da eski adıyla Çek Cumhuriyeti, dijital hizmet vergisini 2020 senesinde taslağını hazırlayarak bu vergi için bir takvim yılını esas almış ve dijital hizmet vergisi oranı içinse %7 gibi bir oran amaçlamış olup OECD-AB gibi kuruluşlar tarafından ortak bir dijital hizmet vergisinin oluşturulması halinde 2024 senesinde bu vergiyi sonlandıracak şekilde planlamıştır[183].

Çekya' nın hazırladığı dijital hizmet vergisi hedefli reklamlar, kullanıcılardan veri sağlanışı ile çok yönlü dijital ara yüz kullanımını kapsayan ve dijital ara yüz olarak kullanıcıların erişim sağlayabildiği her türlü web sitesi, uygulaması vergiye tabi olacak hizmetleri kapsamaktadır[184].

Elde edilen gelirin vergiye tabi olması için dijital hizmet vergisi uygulanan diğer ülkelerde olduğu gibi Çekya içinde bazı koşullar söz konusudur. Küresel çapta elde edilen gelirin 750 milyon Euro'yu aşması, bireysel çapta reklam kampanyalarından elde edilen gelirlerde yıllık 5 milyon Euro gibi geliri aşmak gibi koşulları vardır[185]. Ayrıca vergilendirilebilir gelir için ara yüzde bulunan kayıtlı kullanıcı sayısının 200.000'i aşması gerekirken, şirketlerin dijital hizmetler üzerinden elde edilen toplam gelirlerinin Avrupa'daki toplam gelirlerinin %10 ve altında kalmış olması sonucu vergiden muafiyeti gibi özellikli başka koşulları da bulunmaktadır[186]. Avrupa'daki gelirlerin %10'unu aşmayan şirketlere tanınan muafiyette vergi alınmayacak olması bildirimde bulunma zorunluluğunu ortadan kaldırmamakla birlikte vergiye tabi olacak mükelleflere takvim yılı esas alınan vergi için aylık

[183] Orbitax, **Final Draft Bill for Digital Services Tax Submitted in Czech Parliament — Orbitax Tax News & Alerts**, https://www.orbitax.com/news/archive.php/final-draft-bill-for-digital-s-40704, 28.03.2022

[184] Tax and Legal Update, **Digital Services Tax Aproval On The Horizan Digital Services Tax Aproval On The Horizan**, https://danovky.cz/en/news/detail/861, 28.03.2022

[185] Zdeněk Kučera, **Czech Government Proposes A Seven Percent Digital Services Tax**, https://www.mondaq.com/tax-authorities/900616/czech-government-proposes-a-seven-percent-digital-services-tax, 28.03.2022

[186] Kılıçer ve Peker, s.110.

taksitler şeklinde ödeme kolaylıkları getirilmiş ve hazırlanacak olan beyannameler için bireysel teslimat sıralamasına göre bir vergi kaydı tutulması belirtilmiştir[187].

2.1.7. Hindistan

2016 senesinde Hindistan'da yerleşik olmayanlara uygulanmak üzere %6 oranında uygulanan özellikle çevrimiçi reklamcılık ve ilgili olan benzer hizmetlerin vergilendirilmesi için tek taraflı bir önlem olan denkleştirme vergisi getirilmiştir[188].

Denkleştirme vergisi ile yapılan düzenleme dijital iş modellerine yönelik olarak dar mükellefiyet çerçevesinde yapılmış olup 100 bin Hindistan rupisini aşmayan ödemeleri vergiden muaf tutacak şekilde gerçekleştirilmiştir[189].

2020 senesinde getirilen yeni bir yasa ile %6 oranında olan denkleştirme vergisi %2 'ye çekilmiş ve bu yasa dijital platform hizmetlerinden, dijital içerikli satışlara, veri hizmetinden şirketin kendisine ait olan ürünlerinin dijital ortamda satışına kadar çeşitli dijital konuları kapsamına almıştır[190]. 2020 senesinde yeni bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulmasındaki sebepse, 2016 senesindeki denkleştirme vergisinin vergi rekabet ile uluslararası ticareti engelleyici unsur olan şirket karlarını da olumsuz etkileyebilen maliyetlerin sözleşmeye dayalı olan anlaşmalarda reklam hizmeti alan alıcıya aktarılması ve genç kökenli şirketlerin sözleşme yetkisindeki kısıtlılığından kaynaklı her daim altından kalkamamasından kaynaklıdır[191].

2020 senesindeki denkleştirme vergisi 2016 senesindeki denkleştirme vergisinin kapsadığı konulardan, yapılan e-ticaretin Hindistan'da sabit bir işyeri olması durumunda ve e-ticaretten elde edilen ciro ya da brüt tutarların 20 milyon INR'den az olması durumlarında muaf tutulmuştur[192]. Ayrıca 2020 senesindeki bu

---

[187] Tax and Legal Update, **Government Approves Digital Tax**, https://danovky.cz/en/news/detail/492, 28.03.2022

[188] BDO, **Taxing the Digital Economy: Indian Equalisation Levy 2.0**, https://bit.ly/3PPHY1S, 29.03.2022

[189] Nagihan Birinci, "Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler", **Maliye Dergisi**, 2019, s. 517. (2019).

[190] Akçura, (29.03.2022).

[191] Birinci, (2019), s. 517.

[192] Demirel, s.68.

denkleştirme vergisi için bir muafiyet de Gelir Vergisi üzerinden yapıldığı için tevkifat da söz konusu değildir[193].

2.1.8. Malezya

Malezya 1 Ocak 2020 senesi için uygulamış olduğu %6 oranındaki dijital hizmet vergisi ile Güneydoğu Asya'da yer alan ülkeler içerisinde öncü konumunda yer almıştır[194]. Dijital hizmet kavramı Malezya için de diğer ülkelerde olduğu gibi elektronik ortam üzerinden ya da internet üzerinden sunulan bilgi teknolojisi olmadan kullanımına olanak olmayan bazı koşullarda abonelik de gerektiren e-kitap, video oyunları, internet tabanlı telekomünikasyon ve çevrimiçi kurslar gibi çeşitli hizmetlerdi[195].

Dijital hizmet vergisine tabi olabilmek için diğer ülkelerde olduğu gibi Malezya içinde bir alt sınır söz konusudur. Bir takvim yılı içerisinde 500.000 Malezya Ringgiti'ni (yaklaşık 120.000 ABD Doları) aşması gereken hizmet değeri içermeli ve tüketicisi tarafından muhasebe edilmelidir[196]. Malezya'da hizmet sunulan tüketici olabilmek için Malezya'da yaşıyor olmak, Malezya'da bulunan IP adresi kullanıyor olmak ya da Malezya'ya ait olan uluslararası cep telefonunu kullanıyor olmak şartlarından en az ikisini taşıyor olmak gerekmektedir[197]. Kısaca dolaylı bir yapıya sahip tüketim vergisi olan dijital hizmet vergisi için Malezya'da yaşayan kayıtlı kişilerin sunduğu dijital hizmet, yabancı kayıtlı olan kişinin sunmuş olduğu dijital hizmet ile Malezya içerisinde faaliyette bulunan kişilerin ithal vergiye tabi olan hizmetlerini kapsamaktadır[198]. Malezya' da yaşayan kayıtlı olan yabancı kökenliler, Malezya'da yer alan herhangi bir finans kurumu, borçlandırma sistemini kullanarak dijital hizmet ödemesi yapanlar ile Malezya'daki uluslararası cep

[193] BDO, 29.03.2022
[194] International Tax Review, **The Evolving World Of Malaysia's Digital Services Tax,** https://bit.ly/3FUtDN4, (01.04.2022).
[195] EY, **What Foreign Digital Service Providers Need to Comply with in Malaysia**, https://www.ey.com/en_my/tax/what-foreign-digital-service-providers-need-to-comply-with-in-malaysia, 01.04.2022
[196] International Tax Review, 01.04.2022
[197] EY,, 01.04.2022
[198] PWC, **Service Tax**, https://www.pwc.com/my/en/publications/mtb/service-tax.html, 01.04.2022

telefonun kodunu ya da IP adresini kullanarak dijital hizmete katılanlar Malezya müşterisidir. Ve sistemde kayıtlı olan yabancı hizmet sunucuları için üç aylık vergilendirme döneminin sonunda beyanname verilmesi gerekmektedir[199].

2.2. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMALARINDA YAŞANAN TEMEL SORUNLAR

Gelişen teknoloji farklı türlerdeki faaliyet kollarında, sektörlerde dijital dönüşümü meydana getirmiş dijital dönüşüm ise dijital ekonomiyi oluşturmuştur. Ekonomideki bu dijitalleşme ise fiyatlarda şeffaflığı, verimliliği ve maliyetlerdeki düşüşü de beraberinde getirmiştir[200]. Geleneksel şirketlerin aksine dijital ulusal şirketlerde artışlar meydana gelmiştir. Az kişi ile maddi sermaye yerine yazılım, patent gibi gayri maddi sermaye ile daha çabuk büyüyebilen şirketler tercih edilmiştir[201]. Ancak şirketlerde fiziksel varlık şartı aranmaması, geleneksel şirketlerin dijital şirketlerin büyüme hızının çok altında kalması gibi temel sorunlar üzerine Avrupa Birliği bir çözüm üretmek, ortak bir paydada birleşebilmek adına dijital hizmetler üzerinden bir vergi alınmasını teklif etmiştir[202]. AB'nin hazırlamış olduğu dijital hizmet vergisi yanında; Fransa, İspanya, İtalya, Avusturya, Macaristan ve İngiltere'nin kendilerine ait olan uygulamada olan bir dijital hizmet vergileri zaten mevcuttu. Fakat her ne kadar İngiltere'nin ki hariç diğer ülkelerin vergi düzenlemeleri arasında bir uyum görülse de, genel anlamda AB'nin önerdiği dijital hizmet vergisi ile de kendi içlerinde uyguladıkları dijital hizmet vergilerinde de olan uyuşmazlıklarda sorun oluşturmuştur. Gerek AB tarafından gerek diğer ülkelerin kendi içerisinde hazırladıkları vergi taslakları, yasaları ile artan dijital içeriklerin ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi gerekliliği konusunda yapılmış düzenlemeler çeşitli sorunları da beraberinde getirmiştir.

---

[199] Kılıçer ve Peker, s.112.

[200] Ayşegül Bilgiç Ulun, "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde Oecd Uygulamaları Ve Türkiye Karşılaştırılması", Mali Çözüm, Cilt: 31, Sayı: 163, ss. 223-242.

[201] Ali Çelikkaya, Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi, **International Journal of Public Finance**, Sayı :6, 2021, s.177-181.

[202] Çelikkaya, s.178.

Ülkelerin vergisel anlamda yaptıkları düzenlemeler kendi içlerinde politikaları ile olan uyum sorununu ve fiziksel varlığı belli bir ülkede konumlanmak zorunda olmayan işyerlerinden büyük kazançlar elde edilmesi ve kimin nasıl vergilendireceği çifte vergilendirme gibi konular baş göstermiştir. Ayrıca çifte vergilendirmeyle birlikte alıcı- satıcı ilişkisindeki ve işyeri merkezinin belirsizliğindeki durumlar da baz alındığında oluşabilecek uyuşmazlıklar, sorunlar doğrultusunda yapılması gereken yargılamanın kim tarafından nerede yapılacağı hususunda da problemler oluşabilmektedir[203]. Uluslararası vergilemede hala kaynak ülkenin temel alınacağından hareket edildiğinde çok uluslu şirketlerden vergi geliri elde edebilmek için o ülkede daimi ya da kısmi ticari faaliyet gösteren daimi bir işyerine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca yapılacak vergilemenin dışında ticari faaliyetin gerçekleştiği ülkelerdeki şirket ortakları tarafından istenecek kar payı da ayrı bir sorun teşkil etmektedir[204]. Ortaya çıkan bu kar dağıtımı ve daimi işyeri konusunda OECD çeşitli düzenlemeler yapmıştır.

Geçmişten günümüze küreselleşme olgusu çerçevesinde malın, hizmetin ve paranın kolay transferleri sayesinde ülkeler daha fazla gelir, daha fazla ticaret ve daha fazla yatırım için çeşitli uygulamalar yapmıştır. Özellikle çok uluslu şirketleri hedef alan kurumlar vergisi kapsamında yeniliklere gitmişlerdir. Kurumlar vergisinde indirime gidilerek, muafiyet ve istisnalarda genişlemelere yer veren reformlar ile matrahda artış yaşatmayı hedefleyen bu uygulamalar 1980 senesinde İngiltere'de yapılan vergi reformlarına kadar dayanmaktadır[205]. Bu reformları takiben OECD ülkelerinin kurumlar vergisi ortalamasında bir düşüş yaşanmakla birlikte 2008 senesindeki ekonomik krize kadar vergi yükünde azalma olmamakla birlikte kurumlar vergisi gelirinde artışlar yaşanmış, fakat 2008 senesinden sonra kurumlar vergisi açısından ülkelerde kaynağa olan ihtiyacın artması doğrultusunda bu reformda da yeniden değişikliğe gidilmesi durumu gündeme gelmiştir. Özellikle çok uluslu şirketlerin, artan teknolojik fırsatlar ile küreselleşmenin hız kazanan bir ivme

---

[203]. Mert ve Bayar, s.76.

[204] Çelikkaya, s.180.

[205] Pelin Mastar Özcan, "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar :BEPS 1 No'lu Eylem Kapsamında Bir Değerlendirme", **Electronic Journal of Vocational,** Colleges, 2016, s. 76.

ile yayılmasından faydalanarak gelirlerini olduğundan daha düşük göstermesi ve faaliyetlerini farklı ülkelere kaydırmak suretiyle esas faaliyet gösterdiği ülkenin vergi gelirlerini büyük ölçüde düşürmesinden kaynaklı sorunlar için çalışmalara başlanmıştır. OECD tarafından 19 Temmuz 2013 senesinde de Matrah Aşındırması ve Kar Aktarım Eylem Planı (BEPS) ortaya konulmuştur[206].

OECD tarafından ortaya konan matrah aşındırması ve kar aktarım eylem planı ile ülkelerin kendi içlerinde uyguladıkları adaletsiz duruma gelen vergi sistemlerinde de reform yapılması istenmiştir aslında. Çünkü teknolojik gelişmeler bazında faaliyetler ve faaliyet alanlarının, sermayenin kolayca yer değiştirmesi ve vergi gelirlerindeki düşüş ülkelerin bu yaşadıkları vergi kaybını telafi etmek için kendi sınırları içerisindeki diğer dolaylı ve dolaysız vergilerde artışlara, muafiyet ve istisnalarda sınırlamalar getirmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu durumdan ötürü küçük ve orta ölçekli işletmeler ve diğer mükelleflerin vergi yükleri artmakta, yeni yapılacak ulusal kaynaklı yatırımlar azalmakta ve hatta küçük çaptaki işletmelerin ticaretten çekilmesi sonucu istihdamın azalması ve GSMH' da dahi küçülmeler ile karşılaşılabilmektedir. Ayrıca ulusal açıdan yaratılan adaletsizlik bir yana ülkelerin bu esnek sermayeyi kendi sınırlarına çekebilme yarışı zararlı vergi rekabetini ve bu esnek sermayeyi vergilendirme arzusu da çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmıştır[207]. Zararlı vergi rekabeti ve ortaya çıkardığı sorun olan çifte vergilendirme konuları sırasıyla ele alınacaktır.

Vergi Rekabeti; Teknolojik gelişmeler sayesinde sermayenin, mal ve hizmetin ülkeler arasında hızlı yer değiştirebilir olmasından ötürü, ülkelerin yatırımcıları kendi ülkelerine çekebilmek adına yatırımcıların lehine olan daha çok vergisel düzenlemeler üzerinden yapılan çeşitli çalışmalardır[208]. Vergi rekabeti kendi içerisinde yararlı ve zararlı olmak üzere ayrılır. Yararlı vergi rekabeti ile düşük vergi oranları sayesinde artan karın, yapılan tasarrufların yatırıma dönüşmesi, yatırımların istihdam yaratması, düşük vergi oranları neticesinde hem ülkedeki yatırımcının vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere çıkışının önüne geçilmesi hem de yabancı

[206] Özcan, s.76.
[207] Özcan, s.2.
[208] Volkan Yurdadoğ ve Murat Albayrak, OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı:25, 2017, s. 122.

yatırımcıyı ülkeye çekmek ve ülkenin kalkınmasını sağlayabilmek amaçlanmıştır[209]. Ülkeler her ne kadar yapmış oldukları vergi oranlarındaki düşüşler, tanımış oldukları istisna ve muafiyetler ile ülkelere çeşitli vergisel kolaylıklar tanınmış ve bu sayede yabancı yatırımcıları kendi ülkelerine çekerek ülkelerini kalkındırmayı, GSMH'yı arttırmayı hedefleseler de her daim başarılı olamamışlardır. Hedeflenenin aksine dünya çapında kaynak dağılımında etkin olmayan bir dağılıma sebep olan ölçüsünün üzerinde uygulanan vergi oranları sonrası vergilendirilmesi gereken matrahın vergi dışı kalmasına sebep olan rekabet zararlı vergi rekabetini oraya koymuş ve zararlı vergi rekabetinin uygulanmasının sonucu olarak da tercihli vergi rejimleri ile vergi cennetleri ortaya çıkmıştır[210].

2.1.1. Tercihli Vergi Rejimleri

Bu vergi rejimi ile diğer ülkelerin vergi tabanlarında tahribat meydana gelmekte olup tercihli vergi rejiminin genel özellikleri OECD tarafından yayımlanan bir raporda 1998 senesinde ortaya konmuştur. Bu yayımlanan rapora göre; ülkelerin birbirlerine mükellefler hakkında bilgi vermemesinden kaynaklanan eksik bilgi alışverişi, sıfır ya da çok düşük oranlı vergi uygulanması sonucu ödenen verginin gelirin çok küçük kısmının oluşmasına sebebiyet veren düşük veya sıfır oranlı vergi sistemi mevcuttur. Ve mükellefler arasında adaletsizliği ortaya çıkaran şeffaflık eksikliği ile başka ülkelere tanınan vergi imtiyazlarının kendi ülke vatandaşlarının yararlanmasının önüne geçen tedbirler oluşmasına olanak sağlayan rejimin konuluş amacının korunmasını sağlayan özellikler ön plana çıkmıştır. Yine ülkelerin kendi aralarında yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası transfer fiyatlandırma uygulamaları ile yine ülkelerin yurtdışı kaynaklı gelirlerini vergiden istisna etmesi gibi çeşitli yan uygulamalarda zararlı vergi rekabeti uygulaması olan tercihli vergi rejimlerinin oluşmasındaki özelliklerdendir[211].

---

[209] Veli Kargı ve Tacim Yayğır, Küreselleşme Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü, **International Journal of Public Finance,** Sayı:1, Cilt:1, 2016, s.6.
[210] Kargı ve Tacim Yayğır, s.7-8.
[211] Kargı ve Yayğır, s.8.

2.1.1.1. Vergi Cenneti

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının bir başka sonucu olarak değerlendirilen bir diğer durumsa vergi cennetleridir. Vergi cennetleri; mükellefiyette faaliyet zorunluluğu aranmayan, şeffaflığın olmadığı, verginin ya minimal ya da sıfır oranlı uygulandığı ve enformasyonun yetersiz olduğu yerler olarak OECD raporlarında ifade edilse de kesin olarak tanımı yapılamayan yerlerdir[212]. Vergi cenneti olan ülkelerin listesi tam olarak bilinmemekle birlikte yine OECD tarafından hazırlanan raporda kendisi ile işbirliği ve uyum içinde olan ülkeler ile uluslararası vergi standartlarına uymayı kabul eden ve etmeyen ülkeleri kendi içerisinde beyaz, gri ve kara liste olarak belirlemiştir[213]. Beyaz listedeki ülkeler tam anlamıyla uluslararası vergi standartlarına uymayı kabul eden ve uygulayan ülkelerken, gri listede yer alan ülkeler uluslararası vergi standartlarını kabul edip tam uygulayamayan ülkeler olmuşken kara listedeki ülkeler uluslararası vergi standartlarını dahi kabul etmeyen ülkelerden oluşmuştur. Bu sıralamada beyaz listede yer alan ülkelerin kesinlikle vergi cenneti ülkeleri kapsamında yer almadığı bilinmekle birlikte gri ve kara listedeki ülkeler içinde vergi cenneti ülkelerinden demek doğru kabul edilmemiştir. Ayrıca 2009 senesinde OECD 'nin hazırladığı rapordaki kara listede yer alan dört ülke ise, zamanla yaşadığı baskılarla da birlikte uluslararası vergi standartlarını kabul etmiş ve kara listeden çıkmıştır[214]. OECD ile birlikte çeşitli sivil toplum örgütleri, Avrupa Konseyi gibi kuruluşlar tarafından 2000 senesinden itibaren yayımlanmaya başlayan vergi cennetleri ülkeleri Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'ye bağlı bölgelerde yoğunlaşmaktadır[215].

---

[212] Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:9, Cilt:3, 2016, s.121.

[213] Öztürk ve Ülger, s.121.

[214] Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, s. 122-123.

[215] Abdunnur Yıldız ve Murat Demir, "Vergi Cennetleri Ve Küresel Gelir Eşitsizliği", **Maliye Dergisi**, 2019, s.335.

Tablo 1: Vergi Cenneti Ülkeler

Bahama
Andorra
İngiliz Virgin Adaları
Bermuda
Panama

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu ülkeler bilinen vergi cennetleri olmakla birlikte, çeşitli kuruluşlarca belirli aralıklarla güncellendiği için hangi ülkenin vergi cenneti ülkesi olduğuna dair tam anlamıyla bir kesinlik mevcut değildir[216].

Vergi cenneti ülkeler taşınan paranın, ihraç edilen sermayenin merkezi olmuş tanınan vergisel kolaylıklar ile birlikte karları yüksek çıkan şirketlerin aynı zamanda paralarını başka ülkelere kolayca transfer edebilirliğinden kaynaklı vazgeçilmez bir cazibe bölgesi olmaktadır. Her ne kadar vergi cenneti olan ülkelere yoğun baskılar yapılıp uluslararası vergisel işbirliğine gidilmesi hususunda ısrarlar olsa da, sayılarının gün geçtikçe arttığı ve var olanlarınınsa kendilerine daha güçlü bir yer edindiği de bilinenler arasındadır. Vergi cenneti olan ülkelerde yaşanan aşırı gizlilik ve paranın kolay transferinden ötürü en büyük sorun ise vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma durumlarıdır. Ülkelerin özellikle gelişmekte olan ülkelerin vergilendirmesi gereken gelirin vergilendirilemeyen kısmının çok daha fazlası yatırım maksatlı ya da borç ödenmesi maksatlı dış ülkelerden alınmasına sebebiyet vermiştir[217]. Bu durum ülkelerin kalkınmasının da önüne geçen ayrı bir sorunu doğurmuştur.

[216] Yıldız ve Demir, s.335.
[217] Yıldız ve Demir, s.336-342.

2.1.1.2. Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme; aynı vergi yükümlüsünden aynı vergilendirme dönemi içerisinde, aynı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesi olup ulusal ve uluslararası düzeyde ortaya çıkabilmektedir[218]. Çifte vergilendirmeyi önlemek için de çeşitli çözümler üretilmiştir.

Vergi oranlarının düşürülerek yabancı sermayeyi ülke sınırlarına çekmek isteyen ülkelerde aşırı düşen vergi oranları sonrasında oluşabilecek matrah aşındırmalarının önüne geçmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına gidilmiştir[219].

- Ülkeler genel ulusal ve uluslararası çözümler üretmiştir. Tek taraflı alınan önlemler, daha çok matrahtan indirim, istisna ve mahsup gibi ülke içi vergisel düzenlemeler olup dışa kapalı ülkelerin tercih ettiği bir çözümdür[220]. Matrahtan indirim; Yurtiçi ile yurtdışında elde edilen kazançların tamamından elde edilen matrahtan yurtdışında ödenmiş olunan verginin indirildikten sonra elde edilen tutarın vergilendirilmesi yolu ile bulunmaktadır[221]. İstisna yöntemi kabaca tabirle bazı konuların vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna yöntemi ile uluslararası çifte vergilendirilme tek taraflı olarak ulusal sınırlar içerisinde yapılan düzenlemeler ile yabancı ülkelerde vergilendirilen konuların ulusal sınırlar içerisinde vergilendirilmemesine ilişkin yapılan düzenlemelerdir[222]. Tek taraflı yapılan düzenlemelerde son olarak mahsup yöntemini değerlendirecek olursak; mahsup yöntemi matrahtan indirim yöntemine benzemekle birlikte aralarında ciddi bir fark vardır. Mahsup yöntemi diğer deyişle vergiden indirim yöntemi ise, matrahtan

---

[218] Gökhan Terzi, Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:12, 2018, s.75.

[219] Tamer Aksoy, **Vergileme Rekabeti**, https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmaninadanisin/makaleler/vergi/vergirekabeti.html, 21.01.2022

[220] Gökhan Terzi, s.79.

[221] İstanbul Yeminli Mali Müşavir Odası, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları,** https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_12aralik/201812_cifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1.pdf , (24.01.2022)

[222] İstanbul Yeminli Mali Müşavir Odası, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları**, https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_12aralik/201812_cifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1.pdf, 24.01.2022

indirimde olduğu gibi yurtiçi ve yurtdışındaki kazançların tamamın toplanması ile bulunurken, matrahtan indirimin aksine yurtdışında ödenen verginin toplam matrahtan değil, hesaplanmış olan toplam vergiden düşülmesi durumudur[223].

- Birden çok ülkenin vergilendirme yetkisi ile ilgili olan uluslararası çözümlere baktığımızdaysa; iki taraflı, çok taraflı vergi anlaşmaları, karşı düzeltmeler ile güvenli limanlar gibi yöntemler söz konusu olmaktadır. Çift taraflı uluslararası vergi önleme anlaşmalarında iki ülke arasındaki vergiden kaynaklı yetki uyuşmazlığından ötürü karşılıklı vergilendirme yetkilerine bir sınırlandırma getirilirken, çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında daha çok OECD gibi genel kabul gören anlaşmalar dışında birçok ülkenin bir araya gelerek yaptığı anlaşmalardır. Ancak ikili anlaşmalara nazaran daha az tercih edilmektedir. Çünkü iki taraflı anlaşmalarda yapılan sözleşmeler, uzlaşmalar dahi çok süreler gerektirirken çok taraflı anlaşmalarda her ülkenin vergi düzenlemesi, mali-ekonomik yapısı gibi farklılıklarından ötürü uzlaşması kolay olmamakla birlikte ciddi sürelere ihtiyaç duymaktadır[224].

Son olarak uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme kapsamında; Mükellefe karşı transfer fiyatlamanın yol açtığı ek vergi yüküne karşı öteki ülkenin ödediği verginin indirilmesi ya da kaldırılması konusunda talep edilen karşı düzenleme mevcuttur. Ayrıca güvenli liman alanlarını ikili ya da çok taraflı uygulayarak çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmıştır. Çünkü güvenli alanların ülkelerde tek taraflı uygulanması belli şartları sağlayan mükelleflerin bazı transfer fiyatlandırma uygulamalarından muaf kalmasıdır ki vergi gelirlerini arttırmak isteyen ülkelerde güvenli alan için belirlenen kriterlerin emsal fiyatın çok üzerinde ya da altında kalması sonucu mükelleflerin vergi kaçırma yoluna gitmesi çok olasıdır. Ülkelerin bu güvenli alanları çift ya da çok taraflı anlaşmalar ile uygulaması sonucu yapılan her işlem, fiyatlandırma ve mükellefiyet ile vergisel işlemler idareye beyan edilmektedir[225].

Özellikle çok uluslu şirketlerin karlarını başka ülkelere kaçırarak vergilendirilebilir gelirin bir kısmını ya da tamamını ortadan kaldırması, dijital

[223] İstanbul Yeminli Mali Müşavir, (24.01.2022).
[224] Terzi, s.81.
[225] Terzi, s.82.

ekonomideki gelirin payının artmasına bağlı ülkelerce vergilendirilebilir gelir ile vergilendirme isteğinin artması sonucu OECD çeşitli düzenlemeler yapmıştır ve bu düzenlemelerin vergisel noktalarını ele alan çalışma BEPS'dir. (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarım Eylem Planı) . Bu plan Temmuz 2013 senesinde ve 15 madde kapsamında hazırlanmış olup tespit edilen sorunlar ve bu sorunlara bulunan çözüm önerileri 2014 ile 2015 senesinde tamamlanmıştır[226].

BEPS Eylem planı hazırlanırken şeffaflık, uyum ve özün önceliği ilkeleri doğrultusunda hareket edilmiştir. Şeffaflık kapsamında; zorunlu beyan kurallarının olması, ülkeler bazında raporlamalar oluşturma, transfer fiyatlandırma ile uyuşmazlıkların çözümü ve BEPS ölçümünün takip edilmesi gibi hususlar üzerinde durulmuştur[227]. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı, hibrit uyuşmazlıklar, zararlı vergi mücadeleleri ile faiz indirimlerine gelen sınırlandırmalarsa eylem planının uyum ilkesini oluştururken son olarak özün önceliğinde ise vergi anlaşmalarının kullanılması yoluyla vergiden kaçınmaların önlenmesi, transfer fiyatlandırma ile yaratılan değerler arasında uyum oluşturulması ve yapay işyeri uygulamalarından kaçınmak gibi esaslar üzerinde durulmuştur[228]. Bu üç temel ilkeden yola çıkılarak on beş maddelik BEPS oluşturulmuştur. BEPS Eylem Planı incelendiğinde; vergilendirmede karşılaşılan sorunların şiddetine yönelik şekil alma, aynı işlemleri yapan mükelleflere karşı aynı şekilde vergilendirme uygulayabilme, alınacak vergilerin basit anlaşılır olması ile doğru zaman ve uygun olan miktarda uygulamak gibi özelliklere sahip olduğu görülmektedir[229]. Ayrıca vergilendirmeden elde edilecek faydanın vergi reformlarındaki maliyetlerden yüksek olması ile vergilendirmenin gelecekte yaşanabilecek olaylara göre şekil alabilecek bir yapıda olmasını sağlamak gibi nitelikleri de içeren yani vergilendirmenin temel ilkeleri olan;

---

[226] Biçer ve Erginay, s.55.

[227] Başak Diclehan, **Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf-/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf, (12.09.2022), s.153.

[228] Diclehan, s.153.

[229] Mehmet Yüce ve Nilay Akbulut, "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler", **Uluslararası Hakemli E-Dergi**, Sayı:68, 2018, s.114-115.

orantılılık, tarafsızlık, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet, verimlilik, esneklik ve sürdürülebilirlik ilkelerine bağlı kalarak oluşturulmuştur[230].

On beş maddelik BEPS' e genel olarak baktığımızda bu maddeler içerisinde dijital ekonomi adına şu sorunlar ele alınmıştır.

2.1.2. BEPS Eylem Planında Dijitalleşme Kaynaklı Sorunlar ve Önerileri

İlk olarak BEPS Eylem Planında dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunların tespiti ve tespite ilişkin doğrudan ve dolaylı vergileri içeren bütüncül bir rapor hazırlanmasının gerekliliği söz konusu olmuştur. Çifte vergilendirmeyi önlemeden, kontrol altında tutulan yabancı kurum kazançlarını kuvvetlendirmeyi, gider indirimlerinde kullanılan faiz ödemeleri ile diğer mali ödemelerden kaynaklı olan matrah aşındırmalarını önlemeyi ve bu oluşmuş olan matrah aşındırmalarının tespiti için gerekli tedbirleri almayı, daimi işyerinden sanal yollarla olan kaçınmanın önüne geçmeyi sağlamak gibi önlemleri mevcuttur. Ayrıca transfer fiyatlandırma üzerinde de durulmuştur. Transfer fiyatlandırmanın diğer gayrımaddi varlıklar ve diğer riskli yüksek işlemler ile yaratılan değerlerle uyumlu olması, transfer fiyatlandırmayı belgelendirmeye yönelik olan yükümlülüklerin gözden geçirilmesi gibi sorunlar üzerinde durulurken çözüm olaraksa transfer fiyatlandırması rehberi ile OECD model vergi anlaşmalarında değişiklik yapmak önerilmiştir[231].

Bu öneriler içerisinde dijitalleşme kapsamında ele alındığında daimi işyeri ile kar dağıtımı sorununa ilişkin ele alınmış olan önerilerin öne çıktığını söylemek mümkündür.

[230] Yüce ve Akbulut, s.114-115.
[231] Biçer ve Erginay, s.5-6.

2.1.2.1. Daimi İşyeri

OECD vergi anlaşmasında yer alan tanıma göre Daimi işyeri; sabit bir yer aracılığıyla teşebbüsün işlemlerinin tamamen ya da kısmen yürütüldüğü yerdir[232]. Küreselleşme sonrasında ülkeler arasında alışverişin, ticaretin özetle ilişkilerin artması ülkeler arasında vergilendirme sorununu doğurduğu için işyeri kavramının uluslararası boyutunun önemi ortaya çıkmaktadır. Uluslararası ilişkide en önemli ayrım ikamet ülke ve kaynak ülke ayrımını oluşturur. Çünkü işyeri kavramını kullanmaya iten nokta aslında yabancı bir teşebbüsün elde etmiş olduğu kazancı elde eden ülkenin vergilendirme isteği üzerinedir[233]. Ancak ülkelerin ikametgahı ya da kaynak ilkesi kriterinin hangisini baz alacağının değişmesi üzerine yine vergilendirme istemi üzerinde sorunlar oluşmaktadır. Kabaca ikametgah ve kaynak ilkesine değinecek olursak;

2.1.2.2.1. İkametgah İlkesi

Mükellefin vergiyi doğuracak olan gelirinin yerleşmiş bulunduğu ülkede vergiye tabi tutulması durumudur[234]. Türkiye tam mükellefiyet kapsamında yerleşme ikametgah ve oturma süresi olarak ele alınmakla birlikte; Gelir Vergisi Kanununun 4. Maddesine göre " İkametgahı Türkiye'de bulunanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. "Türk Medeni Kanununun 19.maddesine göre " Bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir." İfadesindeki ikametgah ile birbirini tamamlamıştır[235]. Oturma süresinin ise bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla sürekli olarak Türkiye'de oturanlar Türkiye'ye yerleşmiş kabul edilmekle birlikte bu altı aylık süre içerisinde geçici ayrılmaların süreyi kesmediği ve mekanın önemli olmadığı konut, otel gibi yerlerin de yerleşim yeri kabul edileceğine değinilmiştir. İkametgah ilkesi ile oturma

---

[232] Yalçın Alganer ve Öznur Yılmaz, "Daimi İşyeri İle Transfer Fiyatlandırması İlişkisine OECD Model Vergi Anlaşması Ve BEPS Bağlamında Bir Bakış", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:38, Sayı:2, 2016, s. 47.

[233] ALganer ve Yılmaz, s.48.

[234] Sude Can, "Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", **Hukuk Gündemi**, 2018, Cilt: 1, s. 49.

[235] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, 2019, s.28, (TVS).

süresi birbirinin tamamlayıcısı olarak kabul edilmiş ve bu tamamlama vergilendirmedeki güvenlik ile belirliliği gerçekleştiren ölçüt olarak öne çıkmaktadır[236].

2.1.2.2.2. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi yabancı yerli ayrımını kaldırarak ülke sınırları içerisinde gelir elde eden herkese karşı uygulanmasıyla öne çıkan bir ilkedir[237].

Türkiye açısından ilke ele alındığında tam mükellefiyette bulunan kişilerin ikametgah ilkesi yani şahsilik ilkesi ile değerlendirildiği dar mükellefiyette bulunan kişilerinse mülkilik ilkesi ile değerlendirildiği açıktır. Dar mükellefiyette tam mükellefiyetteki gibi kişi baz alınmadığı için sübjektif kabul edilmemiş yani kişilerin Türk vatandaşı ya da yabancı vatandaş olmalarının önemi bulunmamakla birlikte bu dar mükellefiyet için Türkiye dışında yerleşmiş olunması gerekmektedir. Özetle kaynak ilkesinde vergilendirme Türkiye' de kaynağı bulunan her türlü geliri vergilendirme şeklindedir[238].

Uluslararası vergilendirmede daimi işyeri kavramı önemlidir ki vergilendirmenin konusunu oluşturan ticari kazançların büyük bir çoğunluğu için ikamet ülke ilkesi baz alınırken bazı durumlarda kaynak ilkesi de benimsenmiştir. Kaynak ülkede vergilendirme yapılabilmesi için daimi bir işyerinin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Kaynak mı ikamet ilkesi mi benimsenecek bu ayrım için işyeri kavramının önemi ortaya çıkmış olup birçok uluslararası model anlaşmalarının konusunu oluşturmaktadır. Ticari kazançların kaynak ilkesine göre vergilendirilebilmesinin ana koşullarının başında daimi işyeri kavramı gelmektedir ve sabit bir işyerine ihtiyaç vardır. Fakat dar mükellefiyette sabit bir yer koşulu her zaman yeterli olmamakla birlikte belirli bir ofis, büro, devamlılık gibi bazı koşullara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu koşullar ne kadar geniş kapsamlı tutulursa kaynak ilkesine göre vergilendirilme durumu daha çoktur[239].

---

[236] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.29.
[237] Sude Can, s.50.
[238] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.32.
[239] Alganer ve Yılmaz, s.49.

OECD modelinde dijital içeriklerde değer yaratma ve aktif katılıma bağlı olarak bir pazar gücü ve marka yaratılmasının özellikle sosyal medya, çevrimiçi pazarlar ile arama motorları için önemi ortaya konmuş ve yine özellikle bu grupları içerisine alan öneri getirilmiştir[240]. Bu öneriye göre kaynak ülkede katılımcı sayısının çokluğuna ve kayda değer ölçüde faaliyet gösterip göstermediği baz alınarak değerlendirilir. Yani fiziksel olarak ya da yerel bir varlık oluşturup oluşturmadığı bu kaynak ülkenin çok önem arz etmez. Fiziksel zorunluluk, yerel varlık gerektirmeyen kaynak ülkelerde yerleşik bir teşebbüsün ticari ve kar maksatlı etkileşimini ispatlayan ekonomik durumlarda vergilendirilmesi gereken durumlar ortaya çıkmakta olduğundan kaynak ülkedeki dar mükellefiyeti yalnızca gelir ile bağlamak doğru olmaz. Gelirin yanında ekonomik varlıktan söz edebilmek için faturalandırmalar ile yerel para birimleri ile ödemeler, teslimattaki sorumluluk, yerel dile sahip bir web tabanı ve bu kullanıcı tabanı ile alakalı veri girişi ile etki alanındaki dijital içerik gibi unsurlarda aranmaktadır[241].

BEPS Eylem Planındaki bir diğer nokta ise matrah aşındırmasıdır. Matrah aşındırması için getirilen önerilere değinmeden önce kısaca transfer fiyatlandırması ve matrah aşındırmasına değinmekte fayda vardır.

2.1.2.2. Transfer Fiyatlandırması ve Matrah Aşındırma

Transfer fiyatlandırması; İşletmelerin coğrafi koşullar ve benzeri sebeplerden ötürü bölünmesi sonucu birbirine bağlı olan diğer işletmelere karşı vergi yükünü azaltmak, karı maksimize etmek maksadıyla rekabetten uzak olan bir ortamda maddi, gayrımaddi mal ve hizmet satışı, ödünç alım ve kiralamalarının fiyatlandırılmasıdır[242].

[240] Demirhan, s.77.
[241] Demirhan, s.77-78.
[242] Ahmet Kemal Çelebi ve Pelin Mastar Özcan, Yönetim ve Ekonomi, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt:24, Sayı:2, 2017, s.278. (2017).

Vergilendirmeden kurum dışına çıkarılan kurum kazancı ise örtülü kazanç dağıtımı olarak ifade edilmektedir[243]. Vergilendirilmenin ardından ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden ayrıca uygulanan gelir vergisi sonrası kazanç üzerindeki vergi yükünü arttırdığı için bu durumun önüne geçerek bazı hukuki yollar aracılığı ile elde edilen kurum kazancının kurumlar vergisi dışında bırakılarak ortakların yararına aktarılması sonucu örtülü kazanç doğmuştur. Örtülü kazancın önüne geçilerek matrah aşındırmasını engellemek içinse bir nevi vergi güvenlik müessesesi işlevi yerine konan transfer fiyatlandırılması uygulaması söz konusu olmuştur[244].

Yükselen seviyedeki matrah aşındırmalarına baktığımızda gelişerek yayılan bilgi teknolojisi çağı içerisinde reforma uğramamış geleneksel yapıda ısrarcı olunan vergi yapısı ve büyüyen ancak karmaşık bir yapı içerisinde olan şirketler gelmektedir[245]. Ayrıca bilgi iletişim teknolojisinin içerisinde bulunduğu küresel yapı vergi arbitrajını sadece kolaylık olarak sağlamayıp bununla birlikte elde edilen karlar ve düşük vergi yükü sayesinde cazip halede getiren bir süreci de getirmektedir[246].

İşletmeler matrah aşındırmalarına yapmış oldukları çeşitli vergisel düzenlemelerdeki vergilerde aşırıya kaçan indirimlere, çeşitli muafiyet ve istisnalara, tercihli vergi rejimleri ile hibrit uyumsuzlukları oluşturulması yolu ile sebebiyet vermektedir[247].

BEPS Eylem Planı; dijitalleşmenin ekonomiye kazandırdıklarının yanında ekonominin vergilendirilmesinden kaynaklı sorunları çok daha kapsamlı ele aldığı için vergilendirmeden kaynaklı sorunlara özellikle de vergilendirilebilir karın yerini belirleyerek ekonomik faaliyetler ile katma değer arasındaki ilişkiyi kurarak kar aktarımı ve matrah aşındırmasına çözüm bulabilmesi açısından önem taşımaktadır[248].

Dijital ekonominin kapsamına bakıldığında içerisinde elde edilen ticari kazançtan, serbest meslek kazancına çeşitli gelir unsurlarının yer almasıyla birlikte

---

[243] Döndü Kara ve Ahmet Vecdi Can, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi", **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, s.17.

[244] Döndü Kara ve Ahmet Vecdi Can, s.17.

[245] Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser, Vergi Kayıp Ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı Ve Değerlendirilmesi, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2017, s.452.

[246] Birinci ve Eser, s.452.

[247] Mert ve Bayar, s.77.

[248] Yüce ve Akbulut, s.115.

yapılan vergisel düzenlemelere göre hepsine tek bir vergi uygulanmaya çalışılması da oluşturulmaya çalışan yeni vergi düzenlemesinde karşılaşılan sorunlardan birisi olmuştur[249].

Dijital hizmetlerin vergilendirilebilmesi için OECD'nin BEPS Eylem Planını hazırlaması ya da AB kendi üye ülkeleri içerisinde düzenlemelere gitmesi gibi çalışmalara rağmen ortak bir uzlaşı sağlanamamıştır. OECD kısa vadeli bir çözüm önerisi olarak satış üzerinden vergilendirme yapmayı önermiştir[250].

Avrupa Birliği içerisinde yer alan ülkeler birlik içerisinde vergisel düzenlemelere gitmiştir[251]. Ancak Avrupa Birliğinde yer alan ülkelerin vergisel yapılarındaki farklılıklar, fiziksel işyerine ihtiyaç duymayan farklılıklar ülkeleri avantajlı – dezavantajlı olarak ayırdığından ve her bir değişikliğin üye ülkelerin onayına tabi olmasından kaynaklı uzlaşma sağlanması çok daha zorlaşmaktadır[252]. Ayrıca 21 Mart 2018'de Avrupa Birliği komisyonunca Avrupa Birliğinin büyümesi ile adil olarak vergilendirilebilmesi için çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalarla kurumlar vergisi reformları ile geçici vergi olmak üzere iki öneride bulunulmuştur[253]. Bu önerilerden ilki olan kurumlar vergisi reformları ile ülkelerin kendi sınırları içerisinde üretimlerinden elde edilen kazancın fiziksel bir şirket varlığı olmamasına rağmen vergilendirilmesini baz almakla birlikte komisyonun uzun vadeli olan bir çözüm önerisidir[254]. Kurumlar vergisi reformları önerisi ile AB üyelerinden birinin yıllık hasılatın 7 milyon Euroluk sınırı aşması, vergiye tabi iş kullanıcıları ile şirketler arasında dijital hizmetler kapsamında 3000'den fazla iş sözleşmesi olması ve vergiye tabi olan üye ülkenin 100.000'den fazla kullanıcıya sahip olması gibi koşullar oluşturulmuştur. Ve bu koşullardan bir tanesinin bile karşılanması üye ülkenin vergilendirilebilir dijital işyeri ya da dijital varlığa sahip olmasını ifade

---

[249] Mert ve Bayar, s.77.

[250] Hüseyin Akkaya ve Adnan Gerçek, OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, **International Journal of Public Finance**, Sayı:4, 2019, s.180.

[251] Akkaya ve Gerçek, s.180.

[252] Özge Mutlu Kaya, Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2020, s.453.

[253] Europa Commission, **Fair Taxation of the Digital Economy**, https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en, 23.02.2022

[254] Europa Commission, https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en, (23.02.2022)

edecektir. Bu sayede dijital ortamda nasıl katma değer yaratılacağı ve bunun yansımasının nasıl olacağı ile bu durumun karların üye devletlere nasıl paylaştırıldığına etkisini görmek de mümkün olacaktır[255].

Komisyonca sunulan ve Fransa'nın öncülük ettiği ikinci öneri ile dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için çalışmalara devam edilmiştir. Bu önergede yer alan çözüme göre dijital hizmet vergisi için gerekli olan ve fiziksel olma şartı aranan işyeri kavramında "dijital varlık" kapsamında tanınması gereken esnekliğe ülkelerce elde edilecek olan gelirin yıllık bazda belli dijital faaliyetleri hedef alması ve dünya çapındaki toplam yıllık hasılatın 750 milyon Euro, Avrupa'daki toplam hasılatınsa 50 milyon Euro üzerinde olması gibi şartlara bağlanmıştır[256]. Bu koşulları sağlayanlar için toplam hasılata %3 oranında uygulanacak tek oranlı geçici bir vergi belirlenmiş ve bu vergilendirmenin hedefinde AB içerisinde yer alan 150 adeti bulacak olan yarısı Amerika Birleşik Devlet şirketleri, kalanları ise Asya ve Avrupa kökenli olan büyük şirketler bulunmaktadır[257].

Avrupa Birliği içesinde 2018 senesinde AB komisyonunca uzun vadeli çözüm önerisi olan kurumlar vergisi reformları ile kısa vadeli çözüm önerisi olan geçici vergi ile dijital hizmetler namına öneriler sunulmuş ancak bu öneriler birliğin üyesi olan Danimarka, İrlanda, İsveç ve Finlandiya tarafından reddedilmiştir[258]. Yönergenin yirmi yedi ülkeye karşı dört ülke ile reddedilmesi; "gerçekten kazanç elde edilip edilmediğine bakılmadan sadece hasılat üzerinden alınacak olan verginin vergilendirmenin temel olan ilkelerine ters düşeceği" hususunda görüş bildirilmesi ile noktalanmıştır[259]. Bu önergenin reddedileceğini anlayan Fransa ve Almanya ülkelerince yalnızca reklam gelirleri ile sınırlandırılacak olan yeni bir vergi önerisine yönlendirmiş olsa da ilk önergeye karşı çıkan ülkelerce Fransa ve Almanya'nın bu önerge de yine reddedilmiştir[260].

---

[255] Europa Commission, (23.02.2022)

[256] Balca Çelener, Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım : Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2019, s.39.

[257] Çelener, s.40.

[258] Kaya, s.454.

[259] Balca Çelener, s40.

[260] Çelener, s.40.

Özetlemek gerekirse; ilerleyen ve yayılan teknoloji sayesinde çok büyükler, devler diye de nitelendirilen Google, Apple, Facebook, Youtube, Spotify, Linkedin, Microsoft, Amazon, Netfilix, Twitter gibi dijital faaliyetler gerçekleştiren, hizmetler sunan ticaret yapan ve minimal maliyetler içerisinde ciddi büyüklüklerde gelir elde eden şirketler meydana gelmektedir[261]. Bu şirketlerin büyük gelirler elde etmesi fiziksel daimi bir işyerinin olmayışı ve faaliyet gösterdikleri alanlarda değişiklik yapabilmeleri üzerine az ya da hiç vergi vermemelerinden ötürü kaynak ülkeleri de faaliyette bulunulan ülkeleri de rahatsız etmekte bu ülkelerde önemli miktarlarda vergi kaybına sebebiyet vermekte olup vergilendirilmesi ihtiyacını doğurmuştur[262]. İşte bu gereklilik doğrultusunda da ülkeler bu dijital platformların vergilendirilmesine karar vermiştir. Ancak her ne kadar bu konu özellikle uluslararası bir boyutta yer alsa da ve alınacak kararlarda bir birlik aransa da gerek OECD gerek AB gibi birçok kuruluş ne kendi içlerinde ne de bir araya gelerek tam manasıyla bir sonuca varamamıştır. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar, hukuki ve ekonomik yapılarındaki farklılıklar, siyasi ilişkiler gibi faktörler fikir birliğine gidilememesindeki temel sebepleri olarak öne çıkmaktadır. Özellikle söz konusu süreç verginin hukuki boyutta ele alınması bakımından ülkelerin egemenlikleri ile ilgili olması hususu da ortada olduğundan her ne kadar ortak ve uzun süreli bir çözüm üretilmesi gerekliliği istense de kısa zaman zarfı içerisinde ülkeleri kendi içlerinde kısa vadeli çözümler üretmeye itmiştir[263].

[261] Kaya, s.450.
[262] Kaya, s.450.
[263] Kaya, s.453.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

3.1. TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ ÇALIŞMALARI

Bu bölümde 2019 senesinde Türkiye'de uygulanması beklenen ancak 2020 senesi Mart ayına ötelenerek yeni bir vergi olarak uygulanmaya başlayan dijital hizmet vergisini ele alınacaktır.

Ülkemizde dijital hizmet vergisine yönelik çalışmalar 2016 senesinden itibaren e-ticaret ile online faaliyetler üzerinden gerçekleşen ödemeleri de içerisine alan stopaj yükümlülüğünün gelmesi, elektronik işyerinin genişletilmesi ile internet ve reklam sağlayıcılarının vergi idarelerine bilgi vermeleri ile alakalı kuralların düzenlenmesine dayanmaktadır[264]. Dünya çapında Google, Amazon, Facebook ile Apple gibi küresel internet büyüklerinin baş harflerinin kısaltılmasından oluşarak GAFA ismiyle bilinen dijital hizmet vergisi 24 Ekim 2019 'da meclise taslak olarak gelmiş ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yürürlüğe girmiştir[265]. Dijital hizmet vergisinin bir gelir mi yoksa harcama vergisi mi olduğu literatürde tartışmalı bir durum olsa da ülkemizde harcama vergisi olarak inşa edilmiştir[266]. 2019 yılında meclise taslak olarak gelen harcama temelli bu verginin yine aynı yıl gündeme yeniden gelmesi ve yürürlüğe girmesinde yüksek potansiyelli vergi geliri oluşu, kayıtdışılığı azaltma düşüncesi ve Anayasada da yer verilen vergilendirmede adalet ilkesi esas oluşturmuştur[267].

---

[264] Deniz Şahin Duran, "Türkiye'nin Yeni Vergi Mimarisinde Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi", **Uluslararası Yönetim, Ekonomi Ve Politika Kongresi**, 2019 Güz İstanbul, s.672.

[265] Özgün Hukuk, **Dijital Hizmet Vergisinde Ödeme**, https://www.ozgunlaw.com/makaleler/turkiye-de-dijital-hizmet-vergisine-iliskin-yasal-duzenleme-408 , (19.12.2022).

[266] Sabri Erdem, Güzin Özdağoğlu ve Ahmet Özen, The Use of Blockchain in Taxing Digital Productsand Services: A Conceptual Model Proposal, **Block Chain Technology and Applications**, (ss. 1-10), 2021, s.10.

[267] Şebnem Ekeryılmaz, "7194 Sayılı Kanun İle Vergilemede Yapılan Değişikliklerin İncelenmesi", **Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 8, ss. 84 – 94, S.90.

3.1.1. Dijital Hizmet Vergisine Dayanak Teşkil Eden İlkeler

Dijital hizmet vergisinin getirilmesinde elbette vergileme ilkeleri esastır. Ve bu ilkeler içinde adalet, genellik, kanunilik ve ölçülülük gibi ilkeler dikkat çekmektedir. Bu kısımda bu ilkeler üzerinde durulacaktır.

Adalet kavramı üzerine yıllardır farklı tanımlar olmakla beraber Sokrates zamanından günümüze adalet üzerine mutabık olunabilen konu adaletin denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere ayrıldığıdır[268]. Matematiksel eşitlik düşüncesi ile hareket edilen herkese hiçbir ayrım gözetmeksizin eşit olanın verilmesi görüşüne dayanan adaletin denkleştirici yönünü ifade ederken, orantılı eşitliği dikkate alan ve adaletin kişilerin yeteneklerine, imkanlarına, ihtiyaçları gibi faktörlere göre dağıtılması dağıtıcı adalet kolunu oluşturmaktadır[269]. Vergilemedeki adalet de Anayasamızın 73. Maddesindeki;

> *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir* [270]..

hükme dayandırılmıştır. Anayasadaki bu düzenlemeyle; genel olması gereken vergilerde durumları eşit olmayanların eşitsizliklerine göre davranılmasını ve aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü üstlenmesini ifade edilmektedir[271]. Aynı zamanda Anayasanın 73. Maddesindeki bu ilke ödeme gücü fazla olanların ödeme gücü az olanlara göre fazla vergi ödemesi gerektiği vergilemede dikey adaleti, aynı ödeme gücüne haiz olan bireylerinse aynı vergi yükümlülüğüne sahip olmalarını

---

[268] Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş Oecd Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt Xxxıv, Sayı I, 2013, s. 269-292, s. 270.

[269] Şaban Ertekin, Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, **Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2021. s.294

[270] Mevzuat Bilgi Sistemi, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5 , 06.11.2022

[271] Onur Uçar ve Cevat Tosun, "Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, Sayı:254, 2020, s.32.

ifade eden vergilemede yatay adaleti ortaya çıkarmaktadır[272]. Dijital hizmet vergisi ile kazancı yüksek olan hiç vergilendirilmemiş fakat devletin toplum adına gelir elde etme potansiyeli de bir o kadar yüksek olan alanların vergilendirilmesiyle kazanç elde edip hiç vergilendirilmemiş kişiler mali güçleri doğrultusunda vergilendirilerek vergilendirmedeki adaleti de sağlanmaya çalışılacaktır. Ayrıca bu vergi her ne kadar ilk bakıldığında vergilendirmede adalet ilkesine hizmet ediyor görünse de aslında gerek içerik olarak gerekse vergilendirme ilkelerinin kendi içerisindeki ilişki doğrultusunda diğer ilkelerle de ilişkilidir.

Genellik İlkesi; Anayasa 73. Madde " Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." Bu metindeki herkes ifadesi vergi ödevinin öznesi bu ilkeyi oluşturmaktadır[273].Bu ilke gelir, harcamalar ve servet üzerinden ayrım gözetmeksizin herkesin vergi ödenmesini amaçlamaktadır.[274]

Vergilemede Eşitlilik İlkesi; Anayasanın 10. Maddesinde

> *Herkes, dil, ırk, renk cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerden kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.* [275]

Şeklinde ifade edilmiştir. Aslında bu ilke daha çok vergilemedeki genellik ilkesi ile ilişkilidir. Çünkü, kanundaki herkes ifadesindeki mükelleflerin her biri aynı mali güce sahip olmadıkları gibi aynı şartlar altında da yaşam sürmemektedir. Yasa koyucu mükellefler arasındaki eşitliği sağlamayı üstlenmiş ve bu doğrultuda sosyoekonomik, sağlık, kültürel gibi çeşitli politikalar oluşturarak vergi tekniğine uygun kolaylaştırıcı çeşitli muafiyet ve istisnalar getirebilmektedir[276].

Vergilemede Ölçülülük İlkesi; Anayasanın 73. Maddesinde bahsi geçen mali güce göre vergi ödemenin aşılmaması gerektiğini ifade etmektedir. Kullanılan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye uygun olmasını ifade eden elverişlilik, amaca ulaşmadaki gerekliliği ifade eden sınırlama ile araçla amaç arasında orantılılık olması

---

[272] Vergi Dosyası, **Vergilendirmede Adalet İlkesi**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-adalet-ilkesi/ , 06.11.2022

[273] Hukukif, **Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, https://hukukif.com/anayasal-vergilendirme-ilkeleri/, 06.11.2022

[274] Vergi Dosyası, **Vergilemede Genellik İlkesi Nedir?**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/verg-ilemede-genellik-ilkesi-nedir/, 06.11.2022

[275] Mevzuat Bilgi Sistemi, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, https://bit.ly/3WrwuEy. ,06.11.2022

[276] Ertekin, s.296.

gerektiğini ifade eden bazı kriterler vergilemedeki ölçülülük ilkesini tamamlamaktadır[277].

Kanunilik İlkesi; tüm ilkelere ilave olarak sadece dijital hizmet vergisinin değil tüm vergilerin temel taşıdır. Bu ilke yine anayasanın 73. Maddesinde de yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." İfadesine dayanılarak kanunsuz vergi olmayacağını ifade etmektedir[278].

Görüldüğü üzere ilkeler sadece dijital hizmet vergisinin amacı ile değil kendi içlerinde de bir bütün oluşturdukları için dijital hizmet vergisinin ülkemizde yer almasında sadece vergilendirmedeki adaletten bahsetmek doğru olmaz.

3.1.2. Dijital Hizmet İle İlişkili Alt Yapı Çalışmaları

Dijital hizmet vergisi doğrudan yürürlüğe girmeden önce 2016 senesi ve öncesindeki düzenlemeler, e-devlet uygulaması ile beraber sağlık, eğitim, bankacılık, muhasebe ve özellikle elektronik ticaret gibi diğer birçok sektörde çalışmalar yapılması gibi bir süreçten geçtikten sonra kanunlaşmıştır. Özellikle e-ticarette yapılan çalışmalar günümüzdeki dijital hizmet vergisinin alınmasında bir adım oluşturmuştur. Türkiye'deki e-ticaret 12.04.1993 senesinde Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ile Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nin (ODTÜ) çalışmaları sonucu gerçekleştirilen ilk ağ bağlantısı ile başlayarak 2015 senesinde 6563 Sayılı "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'un" yürürlüğe girmesiyle devam etmiştir[279]. Bu kanun e-ticarete ilişkin bilgi verme yükümlülüğü ile elektronik iletişim vasıtalarıyla gerçekleştirilen sözleşmeleri ve hizmet sağlayanlarla aracı hizmet sağlayanların sorumlulukları ile ticari iletişim hususundaki sorumlukları da kapsamaktadır[280]. 6563 Sayılı kanunun getirdiği süreçte 1997 senesindeki Migros sanal market uygulamasından 2016 senesindeki letgoya

[277] Hukukif, (06.11.2022).
[278] Hukukif, (0.7.11.2022).
[279] Halit Kaya, **Türkiye'deki E-Ticaretin Güncel Durumu**, http://www.halitkaya.net/turkiyede-ki-e-ticaretin-guncel-durumu/, (12.06.2022).
[280] Tamer Budak, **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.147.

yani bugünkü dijital hizmet vergisinin kapsamına giren çeşitli online alışveriş siteleri faaliyete başlamıştır[281]. Dijitalleşmenin etkisi ve bu etki doğrultusunda gelen düzenlemelerden bir diğeriyse dijitalleşme çalışmalarının ülkemizdeki payı yüksek olan dış ticarette de kendini göstermesidir. Dijitalleşme başta maldaki ticareti e-kitap, bilişim hizmetleri gibi veri ticaretine dönüştürmüş olup mal ve hizmet çeşitliliğini arttırmıştır. Bu artış 1948 senesinde Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasına ilave olarak Ticaret Genel Anlaşması, Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Anlaşması gibi çok sayıda yeni düzenlemeyi de getirmiştir[282]. Bu durum ülkemizde dijital hizmet vergisinin kanunlaşmasındaki çalışmaların sadece geçtiğimiz son birkaç yıla dayanmadığı aslında internetin hayatımıza girmesinden online sitelerin oluşumuna ve yaygınlaşma evresine kadar köklü bir geçmişe dayandığının da göstergesidir.

Dijital hizmet vergisinin son birkaç yıl içerisindeki hazırlık evresindeyse doğrudan kanun üzerine hazırlanan programları, vergi dairesindeki dijitalleşme çalışmalarını yine vergiye örnek teşkil eden ülkelerinde içerisinde bulunduğu ulusal çalışmaların yer aldığını söyleyebiliriz. Ülkemizde meclise taslak olarak geldiği yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan "Yeni Ekonomi Programı: Yapısal Dönüşüm Adımları 2019'da dijital dönüşüme yönelik çalışmalar yer almıştır[283]. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 12 Mart 2021'de yayımlanan bir başka ekonomik reformda ise oluşturulacak 7/24 hizmet veren Türkiye Dijital Vergi Dairesi uygulaması ve Dijital Vergi Asistanı uygulamasının hayata geçirileceğidir. Ve yine devamında Dijital Vergi Denetim Sistemi ile daha sağlıklı ve hızlı vergi incelemesi yapılacağı gibi yeni dijital çalışmalara yer verilmiştir[284]. Uygulanması düşünülen dijital vergi dairesi ile tebligatlar, raporlamalar, ödemeler çok daha kolay ve hızlı yapılabilmesi hedeflenmektedir[285]. Bu sayede hem vergi mükellefi açısından

[281] Kaya, s.4.

[282] Aslı Seda Kurt, "Dijital Dönüşümün Ekonomiye Etkileri: Türkiye Ekonomisi'ne Yansımaları", **Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt:16, Sayı:30, 2020, s.3094

[283] Deniz Şahin Duran, s.672.

[284] Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Ekonomi Reformları**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomik-Reformlar-Kitapcigi.pdf , 01.11.2022

[285] Merve Tuba Rüzgar, "Türkiye'de Ekonomi Reform Paketi Kapsamında Dijital Vergi Dairesi Ve Dijital Vergi Asistanı Sisteminin Kurulması", **Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:6, 2022, s.5.

hem de vergi dairesi çalışanları açısından hızlı ve güvenli vergi işlemleri gerçekleştirilebilir.

Ayrıca verginin kanundaki güncel halini almasında vergiyi uygulayan ülkeler ile AB uyum süreci ve BEPS eylem planın önemini de göz ardı etmemek gerekir.

3.1.3. Türkiye ile Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS)

Dijitalleşmenin artması ve giderek yaygınlaşması vergiye tabi alanları arttırmıştır. Vergilendirilmeyen ancak vergilendirilmesi gerekli yeni alanlardan vergi alınması düşüncesini de beraberinde getirmiştir. Ancak küresel çapta ülkelere bakıldığında gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler fark etmeksizin bu dijital çağa uyum sağlanması ve bu dijital çağdaki alanların vergilendirilmesinde aksamalar yaşanmaktadır. Dijital çağa uyum sağlayabilmek, vergilendirebilmek ve vergilendirme sürecinde yaşanacak olumsuzlukların önüne geçebilmek, vergilendirmede küresel anlamda bir uyum sağlayabilmek için on beş maddelik BEPS Eylem Planının harekete geçirildiği çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edilmişti. Dijitalleşme sürecini Türkiye açısından ele aldığımızda, dijital sektörü vergilendirerek gerek vergiden kaçınmanın gerekse vergi kaçırmanın önüne geçerek vergi kaybını azaltmak ve vergi gelirlerini arttırma yönündeki isteği çok açıktır. Ayrıca üyesi olduğu OECD ve üyesi olmak istediği AB gibi kuruluşlar ile uyum içerisinde olarak ortak hareket etme ve küresel çapta ele alınan bu dijital hizmet vergisini minimum uyumsuzluk ve maksimum verim içerisinde uygulama hedefi içerisindedir[286]. BEPS Eylem Planına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

[286]Leyla Titiz, **Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2021, s.43.

Tablo 2: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı

Eylem	Öngörülen Çalışma		Tamamlanma Tarihi
1.Eylem	Dijital ekonominin (elektronik ticaret vb.) yarattığı vergisel sorunların (işyeri oluşması, gelirin elde edildiği yer, gelirin türü vb.) tespiti ve çözüm önerileri	"Dijital İşyeri" tanımı Dijital ticari faaliyetlerin vergileme rejimi VUK Tasarı Md. 129 "İşyeri" kavramı VUK Tasarı Md. 130 "Elektronik Ortamda İşyeri" kavramı	Eylül 2014
2.Eylem	Ülke mevzuatları Arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan "Hibrid Enstrümanlar / Kurumlar" kullanımı dolayısıyla meydana gelen olumsuz uygulamaların bertaraf edilmesi.	OECD ÇVÖA Yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler. Yerel mevzuat değişiklikleri	Eylül 2014
3.Eylem	Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kazançlarının Vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi	KVK Madde 7	Eylül 2015
4.Eylem	Faiz ve diğer mali ödemeler yoluyla Oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı Tedbirler	Yerel: GVK Madde 41/9. (yabancı kaynak faiz indirim kısıtlaması - 01.01.2013 itibariyle yürürlükte) OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler	Eylül 2015 /Aralık 2015
5.Eylem	"Şeffaflık" ve "özün önceliği" ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler alınması	Üye ülke rejimlerinin gözden geçirilmesi OECD üyesi olmayan ülkelerde de bu uygulamanın yaygınlaştırılması Mevcut kriterlerin gözden geçirilmesi	Eylül 2014/ Eylül 2015/Aralık 2015
6.Eylem	ÇVÖA hükümlerinin kötüye kullanımını (örn. Anlaşma Alışverişi) önleyici Tedbirler	OECD ÇVÖA yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler Yerel mevzuatta yapılması gerekli değişiklikler için öneriler VUK Tasarı Md. 2"Uluslararası Anlaşmalar"	Eylül 2014
7.Eylem	Vergiye tabi "İşyeri Teşkili" yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı gerekli önleyici	OECD ÇVÖA yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler	Eylül 2015

	tedbirlerin alınması	Yerel mevzuatta daha kapsamlı işyeri tanımı (VUK Tasarı Md. 129-130)	
8.Eylem	Gayri maddi varlık transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler	Eylül 2014/Eylül 2015
9.Eylem	Risk ve sermaye transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler	Eylül 2015
10.Eylem	Diğer Yüksek riskli işlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (yönetim hizmetleri, ana merkez giderlerinin indiriminin kabulü açısından önemli) (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler	Eylül 2015
11.Eylem	Matrah aşındırılması ve kar aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi; bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi	Toplanacak veri türleri ve uygulanacak metodolojiler için öneriler VUK Tasarı Md. 120 "Veri Merkezi"	Eylül 2015
12.Eylem	Agresif vergi planlama uygulamaları için beyan zorunluluğu getirilmesi	Yerel mevzuatlarda gerekli değişiklikler için öneriler VUK Tasarı Md. 5 "Yorum ve İspat"	Eylül 2015
13.Eylem	Transfer Fiyatlandırması belgelendirme kurallarının gözden geçirilmesi (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı	Eylül 2014
14.Eylem	Vergi uyuşmazlık çözüm Mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin çalıştırılması	OECD ÇVÖA Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler VUK Tasarı: Md. 303-307 "Uzlaşma ve Karşılıklı Anlaşma	Eylül 2015
15.Eylem	Uluslararası Hukuk Kuralları çerçevesinde "Çok taraflı çözüm üretme mekanizması" nın yaratılması	Uluslararası Kamu Hukuku çerçevesinde ilgili raporun hazırlanması "Çok taraflı çözüm üretme mekanizması" nın geliştirilmesi	Eylül 2014 / Aralık 2015

Kaynak: Biçer ve Erginay, 2013: 55.

BEPS Eylem Planında yer alan 1.Eylem planı doğrudan dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ve bu vergilendirilme karşısındaki sorunlara yönelik olsa da kısa vadede görülen ve doğrudan Türkiye üzerinde dijital hizmet vergisi kaynaklı sorunları ele alan eylem planları da mevcuttur[287].

Türkiye açısından dijital hizmet vergisi kaynaklı sorunlara yönelik BEPS Eylem Planı ile uyumlu olan düzenlemeler aşağıda sırasıyla kısaca ele alınacaktır.

BEPS 3. Eylem Planı kapsamında olan kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye açısından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi madde 7 çerçevesindeki düzenleme şöyledir; "Kontrol edilen yabancı kurum kazancı " kapsamında kanunda yer alan belirli şartların taşınması halinde tam mükellefler gerçek kişiler veya kurumların yurtdışı iştirakleri Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır[288]. Kanunda yer alan şartlar şöyledir;

> *Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:* [289]

Kanundaki bu koşulu tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarda oy hakkı ya da kar payında en az %50 oranında bir hakkının olması, yurtdışı iştirakinin safi olmayan gelirlerde pasif sayılan faiz, kar payı gibi gelirlerinin en az %25'lik bir oran oluşturması ve yine bu iştirakin Gayrisafi Milli Hasılanın 100.000 Türk Lirasını aşarak vergi yükünün %10'un üzerine çıkmaması gerektiğini özetleyebiliriz[290]. Bu maddenin gerekçesini ise şöyle açıklamak mümkündür.

> *Bazı ülkeler başka ülkelere karşı yatırım ve fon gibi kaynakları çekebilmek adına vergi erteleme imkanı sunan zararlı vergi rekabetine sebep olan uygulamalara yer verebilmektedir. Vergi sistemimiz içerisinde bulunan vergiden kaçınma ya da kaçırmaya yol açan iştiraklerin bulunduğu yerlerdeki işlemlerin düzenlenmesi maksadı ile kontol edilen yabancı kurum uygulaması mevzuatımıza dahil edilmiştir. Bu sayede uluslararası vergi uygulamaları ile de eşgüdümlü olarak ticari ve sınai nitelikte olmayan, yatırımlarını düşük vergi oranlı ülkelerde yapan mükellefler ile Türkiye' de yatırımını gerçekleştiren*

[287] Leyla Titiz, s. 46.
[288] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019, s.296.
[289] Kurumlar Vergisi Kanunu, (22.04.2022).
[290] Leyla Titiz, s.48.

mükellefler arasında oluşabilecek vergi eşitsizliğinin giderilmesi hedeflenmektedir."[291]

BEPS 5. Eylem Planı içinse özün önceliği ve şeffaflık doğrultusunda zararlı vergi uygulamalarının önüne geçen hedeflenmektedir. Türkiye yine Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunda (VUK) yer verdiği maddeler ile bu planı desteklediğini ortaya koymuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesine ek olmak üzere 2016 senesinde bir düzenleme yapılmıştır.

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satım olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir [292].

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesinde

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır."

Düzenlemesine yer verilmiştir[293]*. Bu düzenlemeler zamanla değişen ekonomik dönemler içerisinde, gelişen teknolojinin de etkisi ile vergi kaybının önlenmesi amaçlanmıştır. Yeni gelebilecek olan vergilerle gelir elde edebilmek ve şeffaflık içerisinde bu süreci yönetebilmek için Türkiye OECD' nin eylem planında yer almıştır*[294]*. Aynı zamanda bu maddelerden çıkarımla Türkiye'nin dijital*

---

[291] Yusuf Artar, Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Doktora Programı, İstanbul, 2019, s. 214.

[292] Mevzuat, **Vergi Usul Kanunu,** https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf, (23.04.2022)

[293] Verginet, **MADDE 30 Dar mükellefiyette vergi kesintisi**, https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=5335, 23.04.2022

[294] Titiz, s.51.

ekonomiyi vergilendirme yöntemi olarak KDV ile stopaj yöntemini benimsediği de açıktır[295].

BEPS 7. Eylem Planı iş yerini ve bu iş yerinden kaçınmalara karşı alınabilecek önlemleri ele alan bir plandır. Türkiye Vergi Usul Kanunu'nun 156. Maddesinde iş yeri kavramı tanımlanmış ve bu tanıma göre iş yeri maddi ve fiziki bir yere bağlanmıştır. BEPS 7. Eylem Planı ile uyumlu olmak üzere iş yerinin fiziki şartını ortadan kaldıran elektronik ortam ve mobil alanlarında işyeri olması kavramının dahil edildiği yeni VUK taslağında madde 129 ile madde 130 'da dijital sürece uygun olan iş yeri kavramı yerini almıştır[296]. Türkiye'de yeni Vergi Usul taslağı dışında daimi işyeri ile ilgili yapılmış kesin bir düzenleme olmamakla birlikte vergi usul taslağının da ivedilikle uygulanmasının gerekliliği ortaya konmuştur. Çünkü dijital ekonominin daha kolay vergilendirilebilmesi ve coğrafi konumu olmamasından kaynaklı bir ülkede daimi işyeri olarak kabul görmeyen kuruluşun başka ülke tarafından daimi iş yeri olarak kabul edilmesi üzerine ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların giderilmesi için gerekmektedir[297].

BEPS 8.-9. Ve 10. Eylem Planlarına geldiğimizdeyse ortak olarak transfer fiyatlandırma ile ilgili olduğu görülmektedir.

Transfer fiyatlandırma; Bağlı kuruluşlar arasında gerçekleştirilen yarı mamul ile mamuller ve parçaların fiyatlandırılma şekli olmakla beraber satış yapan kısım için satış fiyatı alış yapanlar içinse girdi maliyeti şeklinde adlandırılan bir fiyatlama biçimidir[298]. Transfer fiyatlandırmanın mamul yarı mamul gibi mal ve hizmet alışverişleri sonucu ilgili kurumların gelirlerindeki beyanlarını eksiksiz ve yanlışsız bir şekilde ortaya sermesi örtülü kazanç dağıtımını önlemesini sağladığı için aynı zamanda örtülü kazanç dağıtımına karşı bir güvenlik müessesi olarak görülmektedir. Çünkü ilgili kurum ve kuruluşların vergilendirmeden sonra ortaklara kar dağıtımı yapması gerekirken çeşitli hukuki yollar ile kurum kazancının vergilendirilmeden

---

[295] Akkaya ve Gerçek, s.181.

[296] Ahmet Kavak, **Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma**, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf, 25.04.2022, s.25.

[297] Merve Önal, "BEPS'in 2 Numaralı Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 2019, s.166.

[298] Selami Güney ve Ramazan Bozkurt, "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Alınarak İncelenmesi", **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, 2011, s. 150.

kurum dışına aktarılmasını ifade eder[299]. Bu durum sonucunda oluşan ortakların yüksek karlarının yanı sıra vergi matrahında da aşınma oluşmaktadır. Bu aşınmanın önlenmesi transfer fiyatlandırma uygulamasının önemi büyüktür.

Türkiye'de Kurumlar Vergisinin 13. Maddesinde Transfer fiyatlandırma yolu ile örtülü dağıtılan kazançlara yer verilmiştir. Bu maddeye göre*;*

> *Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.* [300]

Kanunu genel olarak baktığımızda ilişki olan kişiler için kurumların kendi ortakları, denetim, idare ve sermaye açısından doğrudan veya dolaylı bağlı olduğu gerçek ya da tüzel kişiler ile ortakların eşleri, üst ve alt soyları ve 3. Derece dahil yan soy ile kayın hısımlarının kapsadığını söyleyebiliriz[301]. Yine kanun fiyat ile bedellerin nasıl belirleneceğine ilişkin açıklamalara da değinmiştir. Bunlardan ilki; Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olarak bilinen ve mal-hizmet alım satımında bulunan aralarında bir ilişki mevcut olmayan gerçek veya tüzel kişilerin uygulayacakları piyasa fiyatı ile mükellefin emsallere uygun satış fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilerek bulunmasıdır[302]. Mükellefin emsallere uygun olan fiyatı belirleyebilmesi için alım satıma konu olan mal ve hizmetlerin maliyetlerinin uygun ölçüde brüt kar kadar arttırılması maliyet artı yöntemini oluştururken ; Fiyatın belirlenme şekli işlemin konusunu oluşturan mal ile hizmetlerin ilişkisi olmayan gerçek ya da tüzel kişilere yeniden satılarak oluşacak olan fiyattan ölçülü brüt satış karının düşülerek hesaplanması yeniden satış fiyatı yöntemini oluşturmaktadır[303]. İşlemsel kar yöntemi ise; işlemden kaynaklı ortaya çıkan kar üzerinden hareket eden yöntemdir ve kendi

---

[299] Kara ve Can, s.17.

[300] Mevzuat Bilgi Sistemi , **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (SERİ NO: 1)**, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11724&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5, 26.04.2022

[301] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.314.

[302] Vergi Port, **Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Ve Uygulamaları**, https://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/TRANSFER-FiYATLANDIRMASI-YONTEMLERi-VE-UYGULAMASI-REHBERi.pdf, (26.04.2022)

[303] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.315.

içerisinde ikiye ayrılır. Bunlardan ilki bir karşılaştırmaya dayalı olan ilgili kişiler ile mükellefin gerçekleştirmiş olduğu işlem sonrası ortaya çıkan kar marjı ile ilgili olmayan kişiler arasındaki işlem kaynaklı ortaya çıkan net kar marjının incelenmesiyken, ikinci ise mükellef ile ilgili kişilerin işlemler sonrası ortaya çıkan toplar faaliyet kar-zararının üstlendikleri riskler ve işler oranında ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürüldüğü kar bölüşüm yöntemidir[304]. Son transfer fiyatlandırması belirleme yöntemi ise karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemi ya da işlemsel kar yöntemine göre emsallere uygun bir fiyat belirlenememesi halinde mükellefin işlemin niteliğine uyacak şekilde kendi belirlediği yöntemi kullanabilecek olmasıdır[305]. Tüm bu transfer fiyatlandırmadaki fiyat belirleme yöntemleri OECD düzenlemesindeki ile eş güdümlüdür. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'u madde 13 de yer alan tüm bu düzenlemelerin BEPS Eylem Planı ile olan uyumu Türkiye'nin de vergilendirmede doğabilecek sorunlar karşısında OECD ile iş birliği içinde olduğu ve bu kapsamdaki çalışmalarda yer aldığını ortaya koyan bir başka örneğini oluşturmaktadır.

3.2. DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE ESAS 7194 SAYILI KANUN

2019 senesinde kanunlaşan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak resmi gazete de yayımlanan 7194 sayılı 51 maddelik kanunun yürütme ve yürürlük maddeleri hariç 39 maddesi vergisel düzenlemelere ilişkindir[306]. Kanun içeriğini Gider Vergileri, Konaklama Vergisi, Vergi usul, Emlak Vergisi, Gelir Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi Kanunu oluşturmaktadır[307]. Bu sebeple 7194 sayılı kanunun tam adı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu değil, "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı

[304] Vergi Port, 26.04.2022
[305] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.315.
[306] TÜRMOB, **Genel olarak 7194 Sayılı Kanun**, https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/f0dc9dac-1708-470e-810d-87e575d8bf75/genel-olarak-7194-sayili-kanun , 11.11.2022
[307] Dünya İnternet Haber, 7194 Sayılı Kanun ile Vergi Kanunlarındaki Bazı Değişiklikler, https://www.dunya.com/kose-yazisi/7194-sayili-kanunilevergikanunlarindakibazidegisiklikler/459663 , (11.11.2022).

Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"dur[308].

Dijital Hizmet Vergisi'nin sırasıyla konusu, mükellefi, muafiyet ve istisnaları, oranı gibi vergisel düzenlemeleri aşağıda sırasıyla ele alınacaktır.

3.2.1. Dijital Hizmet Vergisi Konusu

Dijital hizmet vergisi ile bazı kanunlarda ve 375 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılması hakkında kanunun ilk maddesinde dijital hizmet vergisinin konusuna değinilmiştir. Bu maddeye göre;

> *"– (1) Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir:*
> *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 dâhil)*
> *b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler*
> *c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)*
> *(2) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir*."[309]

Dijital hizmet vergisi kanunu a bendinde geçen reklamcılık konusu önemli bir paya sahiptir. Reklam kelime itibari ile latince kökenli olup bir alana yönelme anlamına gelen ve tarihçe itibariyle reklamın arkasında yatan sebebin bir şeyler satma güdüsü olduğu kanısıyla Neolitik Çağ'a dayandığı düşünülmektedir[310]. Ülkemizde modern anlamda cumhuriyetle birlikte gelen reklamcılığın ilk örneği az görselli bol yazılı siyahi bir kadının diş macunu afişinde kullanılmasıyla 1927

---

[308] Dünya İnternet Haber, 11.11.2022

[309] Resmi Gazete, **Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019-/12/20191207-1.htm, 07.11.2022

[310] Mustafa Orhan Yalınız ve A.Banu Hülür, "Instagram, Reklam ve Tüketim: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma", **Abant Kültürel Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 11, 2021, s. 2.

senesinde ortaya çıkmıştır[311]. Zamanla bireylerin isteklerini istedikleri zamanda karşılaması konusunda yetersiz kalan afiş, radyo, televizyon gibi reklam kanalları yerini internetin getirdiği dijital çağa uyum sağlayan yeni bir reklam dönemi de başlamıştır[312]. Reklam hizmetlerinin dijital hizmet vergisindeki konusunu ise; dijital hizmet sahalarındaki kullanıcıları etkisi altına almak maksadıyla arama hizmetleri ile sosyal medya sitelerindeki reklamlar konusunu oluştururken, Instagram, Google ve Facebook gibi kurumların birlik üyesi ülkeler üzerinden elde ettiği reklam gelirlerinin verginin kapsamına alınması amaçlanmaktadır[313]. Dijital hizmet vergisinin konusunda yer alan aracılık hizmeti ise; kullanıcıların birbirlerini bulmalarını, iletişim kurmalarını sağlayarak mal ve hizmet alışverişini kolaylaştıran ortamı ifade ederken verginin konusunun üçüncü ayağını oluşturan veri iletimi ise kullanıcıların dijital ortamdaki faaliyetleri sonucu ortaya çıkması ve çıkan sonuçların iletimi kapsamındadır[314].

Kanunun madde.1/1/b de geçen konusunda bir parantez açmak gerekmektedir. Çünkü dijital ortamda gerçekleşen satışlar makale, dergi, sinema filmi, müzik dosyası, fotoğraf, video, oyun gibi dosyalar çevrimiçi ya da çevrimdışı olmaksızın bu platformda gerçekleşen satışlar verginin kapsamına alınmış ancak usb bellek, dvd gibi fiziksel araçlarla yapılan teslimler bu verginin kapsamı dışında bırakılmıştır[315].

Kanunda geçen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesinde kontrol sağlama faaliyeti de yer almaktadır. Reklam verilmesinden sonra reklam erişiminin takibi, kaç defa izlendiği, hedef kitleye ulaşıp ulaşmadığının raporlanması da ülkemizde sunulan ve dijital hizmet vergisi kapsamına alınan bir reklam hizmetidir. Ya da oyun oynayan kullanıcıların oyun işletmesinin sitesinde bu oyunu oynarken oyun içerisinde başka bir reklamla karşılaşması ve bu reklamları izlemesi sonucunda oyun işletmesinin

---

[311] Ahmet Gökçe Aslaner ve Duygu Aydın Aslaner, "Gelenekselden Dijitale Türkiye'de Reklamcılık", **Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 10, Sayı 21, 2020, s.23.

[312] Serkan Saman, Dijital Medya Ve Reklamcılık: Türkiye Örneğinde Dijital Reklamcılık Ve Dijital Reklamcılıkta Programatik Reklamların Rolü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme, İstanbul, 2020, s. 20.

[313] Şeyma Demire ve Hakan Arslaner, "Türkiye' de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Araştırma Makalesi, 2021, s.32.

[314] Ersin Nazalı, **"Daimi İşyeri" Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği**, http://nazaligundem.com/UserFiles/Press/nazali-6say%C4%B1pdf-w2cqfkcw5f.pdf ,10.11.2022, s.6.

[315] Kaya, s.463.

reklam işletmesinden elde ettiği gelirde dijital hizmet vergisinin kapsamını oluşturmaktadır. Yine başka bir örnek sanal mağaza işletmecisinin mağazasında başka bir sanal mağazanın satışına aracılık elde etmesi durumunda elde ettiği hasıla, verginin kapsamında değerlendirilecektir [316].

Dijital hizmet vergisinin konusuna ilişkin detaylandırılması gereken bir önemli nokta daha vardır. Dijital ortamda yayımlanan reklamların dijital hizmet vergisinin kapsamında olduğu belirtmişti. Ancak dijitalleşme ile yayılan sosyal platformlarda fenomen adı verilen tanınmış kişiler aracılığı ile reklam yaptırılmasına ilişkin 01.01.2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile bir düzenleme yapılmıştır[317] . Bu karara göre gerçek kişi tam mükellef ve dar mükellef için ayrı düzenleme yapılmış olup, gerçek kişi tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerde %0 gerçek kişi dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde %15 olmak üzere vergi kesintisi oranı belirlenmiştir [318].Ödeme yapılacak olanlar vergi mükellefi olsun ya da olmasın yapılan ödemeler üzerinden GVK. 94 üncü maddesine göre %15, KVK. 15inci maddesine göre %0 ve KVK. 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekliliği açıktır[319].

476 sayılı karardan yola çıkarak KDV Kanun'unun 1. Maddesine göre Türkiye'de yapılan, faydalanılan, değerlendirilen işler Türkiye de yapılmış sayılacak ve yine aynı kanunun 9. Maddesine göre ülkemiz içerisinde işyeri, ikametgah, iş merkezi olmaması durumunda vergi alacağını güvence altına almak maksatlı Hazine ve Maliye Bakanlığınca vergiye tabi işleme taraf olan ve diğer kişiler verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir[320] .

Söz konusu durum oluştuğunda 476 sayılı karar çerçevesinde GV, KV ve KDV yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Sosyal medya fenomenlerinin

---

[316] Kesikli Bilgi, Dijital **Hizmet Vergisi Konusuna İlişkin Örnek**, https://kesikli.com/tr/news-insight/2021-05-27-dijital-hizmet-vergisi/ , 19.12.2022

[317] Sosyal Medya Fenomenlerinin Vergilendirilmesi, https://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2018/195-2018.pdf , 19.12.2022

[318] Vergi Gündem, **476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin**, https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2019/feb/files/downloads/VGSubat_2019.pdf , s.6. , 19.12.2022

[319] Manisa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir. **476 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin**, https://www.manisasmmmo.org.tr/uploads/guncel-vergi-uygulamalari-sunumu-07-02020-pdf.pdf , 19.12.2022

[320] Çember YMMM, 476 **sayılı Cumhurbaşkanı Kararına ilişkin KDV**, https://bit.ly/3Ge7M4F, 20.12.2022A, 19.12.2022.

vergilendirilmesinin çok geniş bir kapsam olduğu sadece reklam hizmetlerinden değil kendi ürettikleri içerikler üzerinde de vergilendirildikleri unutulmamalıdır.

3.2.2. Dijital Hizmet Vergisinde Verginin Mükellefi-Sorumlusu

7194 Sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde dijital hizmet vergisinin mükellefiyeti konusu düzenlenmiştir.

> *"(1) Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmez."*[321]

Kanundaki bu ifade dijital hizmet vergisi mükellefi olan kişilerde aynı zamanda gelir ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti aranmadığının da bir göstergesidir[322].

Vergi alacağının garanti altında olması, verginin tahsili aşamasındaki maliyetleri minimize etmek, vergideki kayıtdışılığın önüne geçebilmek mükellef ve idare açısından karşılıklı kolaylık sağlanabilmek maksatlı olan vergi sorumluluğu müessesesine dijital hizmet vergisi kanununda da yer verilmiştir[323].

> *(2) Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."*[324]

Mükellefiyetler elektronik ortam üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden form doldurularak onaylanması üzerine Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca tesis ettirilmektedir[325]. Bu

---

[321] Mevzuat Bilgi Sistemi, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2-019/12/20191207-1.htm , 13.11.2022

[322] Karabulut, s.278.

[323] Sarıca Hukuk Bürosu, **Vergi Sorumlusu Kavramı**, https://bit.ly/3WpA2a9, 13.11.2022

[324] Mevzuat Bilgi **Sistemi, Kurumlar Vergi Sistemi**, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm , 13.11.2022

[325] Dijital Vergi Sistemi, https://www.consulta.com.tr/tr/sirkuler/dijital-hizmet-vergisi/117 , (13.11.2022).

durum sonucunca mükelleflere kullanıcı kodu, parola verilerek internet vergi dairesi üzerinde işlem yapılması sağlanırken, Elektronik Sunuculara Özel KDV Mükellefiyeti bulunanlar ellerinde bulunan mevcut şifreleri kodları ile işlem yapmaktadır. Bu durum mükellefleri ekstra bir işe başlama bildirisinden de kurtarır[326].

3.2.3. Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet-İstisna

Dijital hizmet vergisinde de tıpkı gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi muafiyet ve istisnalar söz konusudur. Bu istisnalara ve muafiyetlere değinmeden bu iki kavramı açıklamak gerekmektedir.

Vergilendirilmesi gereken kişi ve grupların bazı kanunlar ile vergiden muaf tutulması yani vergilendirilmemesi vergilendirmede muafiyeti, vergilendirilmesi gereken bazı konuların yine kanunlar ile vergi dışında bırakılması ise vergilendirmede istisna kavramını oluşturmakta olup iki kavramın da vergi kaçırmayla ilgisi olmadığını tamamen yasal olduğunu unutmamak gerekir[327].

7194 Sayılı Kanunun 4. Maddesinde değinilen muafiyet ve istisnalara göre dijital hizmetlerin faaliyet konusunun Türkiye'de elde edilen hasılatın 20 milyon Türk lirasını veya küresel çapta hasılat toplamının 750 milyon avro ya da eşdeğer tutardaki yabancı paranın Türk lirasını aşmaması şartıyla belirlenen eşikle bir muafiyet söz konusu olmuştur[328]. Bu muafiyet çerçevesinde bir mükellef eğer finansal muhasebe açısından konsolide bir grup üyesiyse muafiyet haddinin uygulanabilmesi için grubun verginin konusuna dahil olan hizmetlerine ilişkin toplam hasılatı dikkate alınırken, konsolide gruba dahil olan diğer üyeler için GV ve KV mükellefiyetleri olması durumunda Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre; bu vergiler için mükellefiyet olmaması durumundaysa Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tespit olunacağına mezkur tebliğde yer verilmiştir[329].

---

[326] Consulta, (13. 11 .2022).

[327] Vergi Dosyası, **Vergilendirmede Muafiyet ve İstisna**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/ , 29.11.2022

[328] Karabulut, s.279.

[329] Vergi Denetim Danışmanlık, **Muafiyet Ve İstisnalar**, http://www.vdd.com.tr/2021-35-dijital-hizmet-vergisi-mukellef-ve-vergi-sorumlusu-muafiyet-ve-istisnalari.html , 30.11.2022

Muafiyet eşiklerini aşan mükellefler içinde kanunda düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre mükellef kanunda verilen sınırların ikisini de aşmasıyla beraber muafiyet kalkmakta ancak bu eşiklerden herhangi birinde dahi iki hesap dönemi altında kalmasıyla vergi muafiyeti takip eden hesap döneminde yeniden başlamaktadır[330]. Ayrıca 7194 Sayılı Kanunda yer alan başka bir madde de ise*;*

> *"Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir."*[331] İfadesi ile *" Hazine ve Maliye Bakanlığı, muafiyetin tespiti ve uygulanması amacıyla bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu kapsamda bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenlere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz gün ek süre verilir. Verilen ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenler bu maddede yer alan muafiyetten yararlanamaz."*[332]

İfadesine yer vererek hizmet türüne göre eşiklerde Cumhurbaşkanın alt ve üst sınır arasında değişiklik yapabileceği ve muafiyete tabi olacak mükellefler için belge-bildirim yükümlülüğünün olduğu açıkça ortaya konmuştur.

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu çerçevesinde muafiyet dışında istisnalara da yer verilmiştir. Bu çerçevede;

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu çerçevesinde Hazine payı ödenen hizmetler, 6802 sayılı Gider Kanun'u çerçevesinde üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler, 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 2. Madde çerçevesinde Ar-Ge faaliyetleri sonucu ürün satışı ile bu ürünlerin üzerinden sunulan hizmetler, 5411 sayılı Bankacılık Kanun'u 4. Maddesi çerçevesindeki hizmetler ile 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve e-para kuruluşları hakkında 12. Maddesinde yer alan ödeme hizmetleri bu kanun çerçevesinde yer alan istisnalardır[333]. Ancak istisnaların yetersiz olduğuna ilişkin görüşler mevcuttur. Ülkemizde grup şirketler arasındaki işlemlerin Dijital Hizmet Vergisi kapsamı dışında tutulmasına ilişkin bir hukuki çalışma olmaması ile ülkemizde dijital hizmet vergisi kapsamında olan hizmetlerin başka bir ülkede de aynı kapsamda

[330] Kaya, s.467.
[331] Kurumlar Vergisi, (07.12.2022).
[332] Kurumlar Vergisi, (07.12.2022)
[333] Tosuner ve Arıkan, (TVS), s.494.

değerlendirilmesine rağmen, ülkemizde istisnalar kapsamında yer almaması ve bu durum sonucunda da çifte vergilendirme sorununa takılması bir diğer yapılması gereken hukuki düzenlemedir[334].

3.2.4. Dijital Hizmet Vergisinde Matrah ve Oran

Üzerinden vergi alınacak değer vergi matrahını oluşturmakta ve gereken istisna ve muafiyet ile indirim gibi uygulamalar sonucunda bu değere ulaşılmaktadır.[335] Nasıl ki gelir vergisindeki matrah kazanç ve iratlar üzerinden ya da emlak vergisindeki matrah emlağın vergi değeri üzerinden oluşturuluyorsa dijital hizmet vergisinin matrahı da ilgili vergilendirme dönemindeki dijital hizmetler vergisinin konusuna dahil olan hizmetler sebebiyle elde edilen hasılat üzerinden elde edilmektedir[336].

Dijital hizmet vergisi tebliğinde belirtildiği üzere hizmet ya da işlem bedeli, satış, komisyon ücreti, aracılık ve üyelik bedeli ile abonelik bedeli gibi benzer isimler çerçevesinde alınan ya da borçlanılan para gibi mal gibi ve diğer şekillerde sağlanan temsili para ile olabilen menfaatler, hizmet ile değerlerin tümü matraha dahildir[337].

Elde edilen hasılat döviz cinsinden hesaplandığı takdirde dövizin hasılatın elde edilme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru ile Türk Parasına çevrilmesi gerekmektedir[338]. Ayrıca Cumhurbaşkanının %1'e kadar indirip iki katına kadar arttırmaya yetkili olduğu hasılat üzerinden alınan %7,5'luk bir oran söz konusudur[339]. Verginin konusu dahilinde olan birden fazla hizmet tek bedel karşılığı ile sunulduğu noktada ise matraha uygulanacak vergi oranı olarak

[334] Emrah Akın,Muafiyet ve İstisnalar, 06 Ağustos 2020, https://t24.com.tr/yazarlar/emrahakin/dijital-vergiyle-covid-19-gunlerinde-tanistik, 27594, 07.12.2022
[335] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019, s.75.
[336] Erdem Şamlı ve Elçin Bolat, **Dijital Hizmet Vergisinde Matrah**, https://www.roedl.com.tr/tr/tema/yazilar/turkiyede-dijital-hizmet-vergisi, 08.12.2022
[337] Onur Çağdaş, **Dijital Hizmet Vergisi Matrah**, http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/turkiyenin-dijital-hizmet-vergisi-uygulamasi?onlyTm=&tm=, 08.12.2022
[338] Kılıçer ve Peker, s.102.
[339] Durdu, s.1981.

hizmetlerden geçerli olan en yüksek vergi oranı dikkate alınarak uygulanacak olup hesaplanan vergiden indirim yapılmayacaktır[340].

Ülkemizde uygulanan %7,5 oranın dijital hizmet vergisini uygulayan diğer ülkelere kıyasla çok daha yüksek olduğu ortadadır. Verginin gayrisafi hasılat üzerinden alınması Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonun hazırladığı raporda da belirttiği üzere tüketiciye kolay yansıyan hatta bazı görüşlerce dolaylı vergi statüsünde de adlandırılan bu verginin tüketici üzerinde oluşturacağı yeni vergi yükü eleştiri de almıştır[341]. Ancak eleştiriye tabi olan bu oran vergiden elde edilmesi beklenen gelir kalemini de oldukça arttıracağı yönündedir.

Tablo 3: Dijital Hizmet Vergisinden Sağlanan Gelirlerin Bütçe Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi

YIL	HEDEFLENEN	GERÇEKLEŞEN
2020/Nisan Kasım	**-**	**951.000.000**
2021	**1.424.746.000**	**2.829.623.000**
2022	**4.631.454.000**	**5.475.048.000**
2023	**7.100.000.000**	**-**

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur. https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri, 12.01.2023.

Dijital hizmet vergisi ile elde edilmesi beklenen bir gelir vardır. Elde edilen gelirin dolayısıyla bütçe üzerine dış ticaret üzerine de bir yansıması söz konusudur. Hazine ve Maliye Bakanlığının ifadesi; 2020 senesinde dijital hizmet vergisi için bütçesel bir tahmini olmasa da Nisan ve Kasım dönemine ilişkin vergi gelirinin 951 milyon TL olarak gerçekleştiği yönündedir[342]. Aynı zamanda bu gerçekleşmenin verginin ilgili döneminde mükelleflerin ülkemiz kaynaklı elde ettiği hasılatın da 12,6 milyar TL'nin üzerinde olduğunu da ortaya koymuştur[343]. AB ile uyum kapsamında

[340] Consulta, **Dijital Hizmet Vergisi Matrah**, https://www.consulta.com.tr/tr/sirkuler/dijital-hizmet-vergisi/117, 09.12.2022
[341] Durdu, s.1982.
[342] Celal Küpeli, **Dijital Hizmet Vergisi Matrah-Bütçe**, https://bit.ly/3PT3Byu, 09. 12. 2022
[343] Demirel ve Arslaner, s.44.

da değerlendirilen dijital hizmet vergisi diğer ülkeler ile ticari ilişkilerde ortak bir uyumu yakalamış, ticari ilişkilerini ilerletmiş ve bu ilişkiler dış ticaret gelirlerine de olumlu yansımıştır. Ancak dış ticaret ilişkilerindeki tek etki bu değildir. Dijital hizmet vergisine olumlu bakmayan Amerika Birleşik Devletleri'nin içlerinde Türkiye'nin de bulunduğu on ülke için menfaatlerine zarar verdiği gerekçesi ile dijital hizmet vergisine ilişkin bir rekabet soruşturması başlatacağını ve 180 gün içerisinde küresel ölçekte bir çözüm bulunamaması durumundaysa çeşitli mallar için ek bir gümrük vergisi alacağını da duyurmuştur[344]. 8 Ekim 2021 tarihinde OECDE/G20 üyesi olan 136 ülke tarafından birinci sütuna göre çok uluslu şirketlerin diğer ülkeler de işyerinin bulunmaması koşuluyla dijital faaliyetlerden elde edilen gelirinin bir kısmının kaynak ülke tarafından vergilendirilmesini öngörmüş. İkinci sütuna göreyse; küresel çapta asgari bir KV alınması yönünde (sütun 2) iki ayaklı bir çözüm konusunda uzlaştıklarını belirten açıklama gelmiştir[345]. 21 Ekim 2021 tarihinde sütun 1'i uygulayacağını Avusturya, Birleşik Krallık, İtalya, İspanya ve Fransa tarafından tek taraflı önlemler uzlaşması adı altında siyasi bir uzlaşma sağlanmış, Türkiye de ABD ile tek taraflı önlemler kapsamında uzlaşıya dahil olarak 21 Ekim Ortak Beyanlar içerisindeki yerini almış olup herhangi bir fikir ayrılığı durumunda yapıcı diyalog yolu ile çözüm sağlanacağı hususunda anlaşmıştır[346]. Görüldüğü üzere dijital hizmet vergisi ülkemizde sade gelir açısından değil bürokratik açıdan da etkili olmuştur.

[344] İstanbul Maden ve Metaller İhracatçı Birlikleri, **ABD-Türkiye Dış Ticarete Yönelik Dijital Hizmet Vergisi Rekabet Soruşturması,** https://immib.org.tr/tr/kose-yazilari-genel-sekreterden-dijital-hizmet-vergisinin-ticaret-politikalarina-etkisi, 12.12.2022

[345] KPMG Vergi, **Türkiye-ABD Rekabet Soruşturması**, https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/turkiye-ve-abd-dijital-ekonominin-vergilendirilmesine-yonelik1sutununyururlugu-girisi-oncesinde-gecis-yaklasimina-dair-uzlasmaya-vardi/1265 , 12.12.2022

[346] Maliye Bakanlığı, Rekabet Soruşturması, https://bit.ly/3YMwoc0, 12. 12. 2022

3.2.5. Dijital Hizmet Vergisinde Dönem, Tarh, Beyan, Tahsil ve Güvenlik Müessesesi

Tarh, vergi dairesince, vergi alacağının kanunda yer alan matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak miktar olarak belirlendiği idari bir işlemdir [347]. Dijital hizmet vergisinde tarh verginin mükellefi ve sorumlusu olan gerçek ya da tüzel kişi üzerine gerçekleştirilirken adi bir ortaklık durumunda ortaklardan birinin adına yapılır[348].

Dijital hizmet vergisinde beyanname süresi takvim yılının birer aylık dönemleri olup, Hazine ve Maliye Bakanlığınca hizmetlerin türüne ve faaliyetlerin hacmine göre üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye de yetkilidir[349]. Mükelleflerin www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden elektronik ortamda yaptıkları beyanlarına dayanan mükelleflerin beyanın esas alındığı mükellefe güven prensibine dayanmaktadır[350]. Beyannamelerin vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerektiği gibi vergilendirme döneminde gelir elde etmemiş olan mükelleflerin de bu dönemleri ile ilgili beyanname verme yükümlülükleri vardır[351].

Verginin ödenmesi açısından baktığımızdaysa sadece beyan verdiğimiz 'www.digitalservice.gib.gov.tr' adresi üzerinden yetkili bankanın kartı/kredi kartı ile değil aynı zamanda vergi dairelerine veya yetkili bankalara da yapılabildiği gibi ödenen bu vergi, verginin mükellefleri tarafından gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir gider de yapılabilir[352]. Zamanında ödenmeyen vergi için mükelleflere tebligat, e-posta ve diğer iletişim araçları ile ihtarda bulunulur ve GİB'nın sitesinde ilan edilir[353]. Mükelleflerce ilan tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yerine getirilmeyen yükümlülüklerde Hazine ve Maliye Bakanlığınca mükelleflerin sunmakta oldukları hizmete erişim engellenir ve kararın gereği

[347] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, (VUK), s.79. (VUK)
[348] Vergi Sorunları, **Dijital Hizmet Vergisinde Tarh**, http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-eraraslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232 , 19.12.2022
[349] Şamlı ve Bolat, (19.12.2022).
[350] TURMOB, **Dijital Hizmet Vergisi**, https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/6225a02a-6041-4925-a067-71b42682229a/dijital-hizmetler-vergisi, 14.12.2022
[351] Şamlı ve Bolat, (19.12.2022).
[352] Vergi Denetim Danışmanlık, (19.12.2022)
[353] Vergi Sorunları, (19.12.2022).

bildirimden itibaren 24 saat içerisinde erişim sağlayıcılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir[354]. Mükellefin vergiyi ödememesi karşılığında idare tarafından yapılan ihtar, ilan ve yaptırımlar 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunun 7. Maddesine göre verginin güvenlik müessesine de ilişkindir aynı zamanda[355]. İlgili vergi 213 sayılı VUK kapsamında yer aldığı için diğer vergilerde olduğu gibi vergi ziyaı, usulsüzlük ya da vergi kabahati durumlarında para cezası yaptırımı ile, gerçek kişinin kaçakçılık gibi vergi suçu işlemesi durumundaysa hapis cezası ile karşılaşması dijital hizmet vergisinin vergi güvenlik müessesine karşı genel kurallarını oluşturmaktadır[356]. Dijital hizmet vergisi güvenlik müessesine ilişkin usul ve esaslar ise, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir[357].

[354] Özgün Hukuk, (19.12.2022).
[355] Consulta, 19.12.2022
[356] Karabulut, s.283.
[357] Duran, s.677.

SONUÇ

Geçmişten günümüze toplumlarda önemli dönüm noktaları yaşanmıştır. Tarım toplumundan sanayi devrimine ve günümüzdeki dijitalleşmeye kadar uzanan bu süreç endüstrileşmenin bilgi toplumu ve teknolojiyle evrilmesi, gelişmesi ve küreselleşmenin de etkisiyle yayılması sonucu nihai şeklini almıştır.

Tarım toplumları, daha basit düzeyde avcılık-toplayıcılık üzerine kurulu olan geçimini tarımdan sağlayan toplumlardır. Tarım toplumlarında zamanla ortaya çıkan iş bölümü, uzmanlaşma ise bu basit düzeyde toprak sahibi-toprak çalışanı, kölelik gibi sınıfları ortaya çıkarmıştır. Tarım toplumlarındaki ilerleyiş toprak sahiplerinin elinde tutuğu makineleşme süreciyle devam etmiş ve yavaş yavaş sanayileşme gibi kavramlara kabaca zemin oluşturmuştur. Makineleşme, doğada olmayanın üretilmesi sanayi devrimini beraberinde getiren bir silsile yaratmıştır.

Sanayi devrimi yeni buluşların, teknolojinin hayatımıza girmesindeki ilk adımıdır. Günümüzdeki işçi ve işveren sınıfının başlangıcıdır. Dört sanayi devriminin de oluşmasında kendini gösteren büyük gelişmeler etken olmuştur. Buhar makinesinin bulunmasıyla başlayan ilk sanayi devrimi demir yollarındaki, dokuma sanayindeki gelişmeleri de beraberinde getirmesi ya da petrolden faydalanarak çeşitli endüstrilerde kullanmalarıyla ikinci sanayi devrimine geçiş ile elektriğin döneme damga vurduğu ve aynı zamanda bilgi toplumlarının da ortaya çıktığı üçüncü sanayi devrimi gibi. Ancak teknolojinin en çok etki ettiği, bilgi toplumları ve bilişim sistemlerinin de kendinden söz ettirdiği dördüncü sanayi dönemiyse akıllı fabrikalardan, robotlaşmaya çeşitli gelişmelerle dijitalleşmenin de en çok vurgulanmaya başladığı dönem olmuştur.

Siber fiziksel sistemlerin, nesnelerin internetinin, bulut bilişim, yapay zeka gibi çeşitli teknoloji alt yapılarının bir araya gelmesi ve küreselleşmenin etkisiyle de yayılması sonucu dijitalleşme hayatımızın her alanında etkisini göstermeye başlamıştır. Örneğin online alışverişler, ödemeler sayesinde ticari hayat canlanmıştır. Yine sanal para sayesinde ticari hayat canlandığı gibi Bitcoinin güvenilmeyen yanlarından ötürü oluşan Blokchain sistemi gibi yeni bir uygulama ortaya çıkmıştır. Görüldüğü üzere dijitalleşmenin beraberinde getirdiği teknolojik gelişmelerdeki

aksaklıklar yine yeni bir dijitalleşme sonrası bambaşka bir sistemin ortaya çıkmasını da sağlamıştır. Dijitalleşmenin hayatımıza kattığı bir başka yenilik sosyal medya platformları olmuştur ki sosyal medya platformlarının oluşmasının da aslında yaşanan bir aksaklık sonucu olduğu bilinmektedir. Sosyal medya platformları üzerinden alışveriş yapılması tüketici ve üreticinin aktif ilişkisi de yine ticareti canlandıran başka bir boyutudur. Ayrıca UYAP, MERNİS gibi kamu alanları ile Ttnet gibi özel sektör alanlarında da vatandaşların hizmetine sunulmuş uygulamaları vardır. Bu uygulamalar sorunların hızlı çözümüne, maliyetlerin minimize edilmesine, şeffaflığa, hizmet türlerindeki çeşitliliğin artmasına olanak sağlamıştır.

Ülkemizde dijitalleşme sayısız hizmet üzerinde kullanılmıştır. Bunlardan e-devlet; şahsi bilgisayarlar ve internet ağındaki yaygınlaşmayla beraber bürokrasi, kırtasiyecilik ve vakit kaybı olmaksızın vatandaş ile devleti birbirine yakınlaştıran önemli uygulamalardan biridir.

Eğitim hizmetlerinde dijitalleşmeye yer verilmesiyse bilgisayar, tablet, projeksyon gibi araçlar sayesinde sesli, görsel eğitimle beraber hızlı öğrenme ve öğretme artmıştır. Ayrıca geliştirilen EBA sistemiyle öğrencilerin evden canlı ya da kaydedilmiş dersleri dinleyebilmesi ders kaybının da önüne geçmiştir ki bu son zamanlarda hayatımıza giren pandemide okulların sıkça başvurduğu bir yöntem olmuştur.

Sağlık hizmeti alanındaki dijitalleşme geç başlamış ancak insan sağlına hızlı müdahalede çok etkili bir yöntem olmuştur. Geliştirdikleri yazılımlar, giyilebilir teknolojiler sayesinde vatandaşların sağlık durumu önceden kontrol altına alınabildiği gibi E-nabız, MHRS gibi sistemler sayesinde randevu alabilmek, online muayene olabilme, hastalıklara ve uygulanan tedavisine kolay erişebilmek gibi imkanlar tanınmıştır. Bu imkanlar sadece vatandaşa değil maliyetleri düşürdüğü için devlete ya da hastane yönetimine, sağlık çalışanları arasındaki koordineyi sağlaması, kolay raporlamaya imkan vermesi açısından sağlık çalışanlarına da özellikle zaman yönünden fayda sağlamıştır.

Dijitalleşmenin en hızlı etki ettiği hizmetlerden birisi bankacılık sektörüdür. Banka şubelerine gitmeden ATM'ler üzerinden para yatırma, çekme, havale gibi işlemler başlamıştır. İnternetin yaygınlaşması mobil telefonların çıkmasıyla beraber

internet bankacılığı hız kazanmıştır. Kredi kartlarındaki yayılma hızı ve özelliklerindeki artışta bir başka etkisidir. Özellikle internet alışverişlerinin yaygınlaşması alım, satım işlemlerinin online yapılması, internet üzerinden fatura, ceza gibi işlemlerin ödenmesi bankacılık hizmetlerini geliştirmeye müsait kıldığı gibi hızlı da etki etmiştir.

Dijitalleşmenin, bankacılık gibi hızlı etki gösterdiği bir başka mesleki dal olarak muhasebe sektörünün de ön plana çıktığı söylemek yanlış olmaz. Dijitalleşmenin muhasebe sektöründe yayılması insana olan ihtiyacı azaltmış, oluşturulan programlar sayesinde mal ve hizmetlerin kaydetme, sınıflandırma, sayım gibi işlemleri çok daha hızlı ve koordineli yapılmaya başlanmış. Yine oluşturulan ağ sistemleri yazılımlar sayesinde yapılan işlemlerin doğru olup olmadığı buna bağlı bozulabilecek ürünlerin bozulmadan elden çıkarılması gibi olanaklar bu teknoloji tarafından sağlanmıştır. Ayrıca oluşturulan e-beyanname, e-fatura gibi uygulamalar sayesinde kaçakçılığın önüne geçilmeye çalışıldığı gibi maliyetler minimize edilmiş ve zamandan da tasarruf sağlanabilmiştir.

Teknolojideki gelişmeler reklam, pazarlama ve girişimcilik gibi sektörlere de sıçramıştır. Kurulan web siteleri, sosyal medya kanalları üzerinden düşük maliyetli hızlı reklam yapmak radyo, televizyon, gazete gibi geleneksel kanallar üzerinden reklam yapmaya göre daha popüler hale gelmiştir. Reklamcıların ürünlerini daha iyi tanıtabildiği, müşterilerinin talep ve şikayetlerini daha iyi anlayarak müşteri memnuniyeti prensibini ortaya koyabildiği, mağaza vitrinlerinde sergilenerek yapılan tanıtımların sınırlarını bölgesel hatta ülkesel boyuta çıkarabildiği yeni, modern bir reklamcılık tercih edilmeye başlanmış geleneksel reklamcılık daha geri planda kalmıştır. Reklamlar, oyunlar, web siteleri gibi sosyal kanallar yolu ile yapılmaya başlayan alışverişlerse pazarlamaya yeni bir bakış açısı getirmiştir. Dijitalleşmenin hızla yayılması ve gelişmesi üzerine ödeme yollarındaki kolaylıklar, ürün takibi, ürünler arasında fiyat analizi yapabilme zaman ve mekan kavramlarını ortadan kaldırabilme 7/24 sağlanan destek hizmetleri ile sürekli bir muhatap bulabilme avantajlarıyla yeni pazarlamacılık anlayışının geliştiği ve yakın gelecekte de tercih edileceği aşikardır. Pazarlamacılık, reklamcılık sektöründeki bu gelişmelerse bu alanda ticaret yapmak isteyen insanları cesaretlendirmiş ve girişimcilik konusunda

adım atmalarına da yardımcı olmuştur. Girişimcilerin, aynı sınırlar içerisindeki il, ülke, kıta gibi sınırlarda bulunmadan dahi ticaret yapabileceğini piyasaya giriş çıkışların kolaylığını, online hizmetler sayesinde mal ve hizmetleri ile karşılıklarında aldıkları ödemeleri sürekli takip edebildikleri şeffaf ve hızlı bir sistemin olması ve başta ülkemizde olmak üzere birçok ülkenin de bu girişimleri destekleyici teşviklerinin bulunması bu sektöre karşı eğilim göstermelerine neden olmuştur.

Dijitalleşme ve dijitalleşmenin getirdiği dijital dönüşüm hayatımızın her alanında etki göstermeye başlamıştır. Sadece mesleki hayatımızda değil yaptığımız alışverişten aldığımız eğitim, sağlık hizmetine kadar yaşamımızın her anındadır. Çeşitli alt yapı eksiklikleri, uyum sağlayamama, personel verimliliğinde düşüş, mal ve hizmet alımında gözle görüp temas edememe durumları, insan gücü yerine robotlaşmadaki artış gibi olumsuz bazı özellikleri de olsa olumlu yönleri bir hayli fazladır. Ayrıca gelişen ve küreselleşen dünyada dijital çağın hızına ayak uydurmaksa toplumlar için artık bir zorunluluk halini de almıştır.

Bilgi toplumu ve teknolojisinin gelişmesi ve yayılması ile hayatımızın vazgeçilmez bir parçası halini alan dijitalleşmenin elbette ki ekonomiye vergisel yansımaları da olmak zorundadır. Dijitalleşmenin getirdiği azalan maliyetleri, yüksek kar güdüsü, zaman ve coğrafyanın sınırlarını ortadan kaldıran tutumu ve güçlü teknolojisi dünya çapında büyük ve küçük şirketleri etkisi altına almayı başarmıştır. Şirketler yeni ekonomik düzenle, reklam, depolama, online alışverişler, online kiralama, satışlar, çevrimiçi ses, video paylaşımları, web siteleri üzerinden içerik paylaşımı gibi çeşitli faaliyetler üzerinden yüksek gelir elde etmeye başlamıştır. Devletlerse yüksek gelir potansiyeli olan bu faaliyet alanları için hem vergi gelirleri adına hem de toplumsal adaleti sağlayabilmek adına düzenleme girişiminde bulunmuşlardır. Ancak ülkeler arasında bir birlik olmaması, ülkelerin aynı ekonomik koşullarda, toplumsal ve hukuki düzende bulunmaması sebebiyle çeşitli aksaklıklar meydana gelmiştir. Ülkelerin tamamı dijital hizmet vergisi uygulamamış bazıları başka isimler altında benzer vergiler uygulamaya çalışmış ya da KDV gibi bir harcama vergisinin içerisinde bu gelirleri değerlendirirken bazı ülkelerse bu konuda çalışma dahi yapmamıştır. Ülkeler dijital hizmet vergisi kapsamında değerlendirilirken sert tutum izleyen ülkeler, dijital hizmet vergisine öncülük eden

ülkeler, yüksek oranlı vergi uygulayan ülkeler ya da takipçi ülkeler gibi sınıflandırılmaya da tabi tutulmuştur.

Örneğin Amerika Birleşik Devletleri başlarda dijital hizmet vergisi konusunda en katı tutumu sergileyen ülkelerden biri olmuştur. Dijital hizmet vergisinin çok uluslu şirketlerinin dış karlarını azaltacağını düşündüğü için genel olumsuz bir tablo çizmiştir. Ayrıca bu vergiyi uygulayacak ülkelere karşı da soruşturma başlatmıştır. Bu vergiyi uygulayacak olan ülkeler için gümrük vergi oranlarında değişikliğe gideceği gibi çeşitli yaptırımlar ortaya koymuştur. Amerika Birleşik Devletlerinin bu tutumu karşısında ülkeler vergi düzenlemeleri ile çözüme bağlamaya çalışmıştır. Ayrıca Amerika Bileşik Devlerinin genel tutumu olumsuz da olsa eyaletleri içerisinde farklı düzenlemeler yapılmış yani dijital hizmet vergisi konusundaki düzenleme eyaletlerin kendi tercihlerine bırakılmıştır.

Öncü ülke olarak değerlendirebileceğimiz Fransa'ya baktığımızdaysa 21.yy ismiyle de anılan %3 oranında dijital hizmet vergisini uygulamaya başlamıştır. Fransa'nın uyguladığı bu verginin önemli bir yönü geriye yürümesidir. Çünkü Fransa ABD'nin yüksek ithalat vergisine karşılık 2019 senesinde getirdiği dijital hizmet vergisi için öteleme kararı almış ve 2020 senesi için yürürlüğe koymuştur. Ancak geriye dönük 2019 gelirleri içinde uygulamıştır. Fransa'nın yaptırımlara, olumsuz görüşlere, uluslararası alanda AB, OECD gibi birliklerde ortak bir vergi düzenlemesi olmamasına rağmen bu vergiyi uygulaması onu öncü ülkelerden biri yapmış olsa da vergi ötelemesi, geriye dönük vergi uygulamasında bulunmuş olması eleştiri toplamasına sebep olmuştur. Yapmış olduğu vergisel düzenlemenin yeterince kapsamlı olmaması durumu şirketlerin tamamını kapsamaması ve bu durumun bir sonucu olarak vergisel adaletsizliklerin oluşması dijital hizmet vergisi uygulaması konusunda eleştiri aldığı bir başka nokta olmuştur.

İtalya %3 oranında uyguladığı vergi ile Fransa'nın izinden gitmiş bir nevi takipçi ülke olmuştur. Ancak Fransa'nın izinden gitmesi birebir aynı düzenlemeleri yaptıkları anlamına gelmemektedir. İtalya verginin Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen, internet üzerinden faydaya endeksli bir düzenleme hazırlamıştır. Ayrıca uluslararası bir düzenleme olması durumunda o düzenlemeyi uygulayacağını da açıkça beyan eden ülkelerden biridir.

Birleşik Krallık ve İngiltere ise temellerini 2015 senesinde attıkları BEPS eylem planına dayanan vergiyi 2020 senesinde yaşanan vergisel aksaklıklar sebebiyle revize ederek dijital hizmet vergisi olarak uygulamaya başlayan ülkelerden olmuşlardır. Ayrıca İngiltere'nin açıklamasına göre 2025 senesine kadar uluslararası birliklerce ortak bir düzenleme yapılması durumunda o da İtalya gibi uygulamasındaki vergiyi sonlandıracak ve uluslararası standartlara uygun ortak vergiyi uygulamaya başlayacaktır.

Oransal olarak genelde %3 civarını tercih eden ülkelere kıyasla dijital hizmet vergisini %7 oranıyla eski adıyla Çek Cumhuriyeti ve 2016 yılında %6 oranında bir denkleştirme vergisi uygulamaya başlayan Hindistan da vardır. Ancak Hindistan 2020 senesinde denkleştirme vergisinin kapsamını genişleterek yeni bir dijital içerikli vergi hazırlamış ve oranı verginin konusuna giren faaliyetler için %2' ye indirmiştir.

Genel olarak ülke uygulamalarını değerlendirdiğimizde ülkelerin bazılarında konularda, oranlarda benzerlikler olsa da verginin konusuna giren faaliyetlerde daralma ya da genişleme olduğunu, oransal farklılıklar olabildiğini ya da ülkenin ekonomik durumundan yola çıkılarak vergi için belirlenen alt sınırların değişebildiğini verginin mükellefiyetine etki edebilecek etkenlerin değişebildiğini söyleyebiliriz.

Ülkelerin dijital hizmet vergisini vergilendirmesinde ortak bir birlik üzerinden ilerleyememesi bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Her ülkenin kendine özgü vergisel düzenlemeleri olduğu için vergilendirilmenin kaynak ilkesine göre mi yapılacağı, daimi işyeri sorunu, fayda sağlayan tüketicinin nerede bulunduğu gibi sorunlar baş göstermektedir. Ülkeler arasında uygulanan dijital hizmet vergisi oranlarında da farklılıklar olduğu için ülkeler arası vergi rekabeti oluşmaktadır. Her ülke yatırımcıları ülkesine çekmek için vergi reformlarına gitmektedir. Yapılan bazı reformlar sonucu yabancı yatırımcıyı çekebilmek isteyen ülkeler onlara tanıdıkları vergisel avantajları ülke içindeki dolaylı dolaysız vergilere yansıtmaya, vatandaşlarına tanıdıkları muafiyet ve istisna alanlarını daraltmaya başlamışlardır. Bu durum ülke içerisindeki ulusal yatırımları, ticareti dolayısıyla GSMH' yı azaltmıştır. Ülkelerin sermaye hareketliliğinden faydalanmak için uyguladıkları düşük vergi oranı politikaları yarışı arttıkça yatırımcıyı ülkesine

çekerek gelirini arttırabilen ülkeler için yararlı vergi rekabeti oluşmaktadır. Ancak yatırımcıların vergisel düzenlemelerdeki boşluklardan faydalanmak istemesi ya da hiç vergi ödemek istememesi üzerine vergiden kaçınma ya da vergiyi kaçırma durumu olan zararlı vergi rekabeti de söz konusu olabilir. Yatırımcıların sermeye hareketliliği ve web sitesi gibi hareketli iş merkezi oluşturabileceği durumlardan faydalanarak faaliyetini devam ettirmek istemesi üzerine verginin hiç alınmadığı, şeffaflığın olmadığı, ülkeler arası para transferinin kolay olduğu, vergi kaçakçılığına fırsat veren vergi cenneti olarak da bilinen ülkelere eğilim artmıştır.

Ülkelerin vergisel düzenlemelerinde vergilendirmede tanınan muafiyet ve istisnalar, matrahtan indirim konusu yapılabilecek giderler, verginin konusuna dahil olan faaliyetler, vergilendirme dönemleri de farklılık gösterebileceği gibi aynı vergi konusuna ilişkin aynı dönemde aynı kişiden birden fazla ülkede vergi alınması da söz konusu olabilir. Bu konuya ilişkin vergisel düzenlemeler yapılmadığı takdirdeyse ülkeler arasında yaşanan en büyük sorunlardan biri olan çifte vergilendirme problemi ile karşılaşılması kaçınılmaz olacaktır. Çifte vergilendirmeyi önleyebilmek adına da ikili ya da çok taraflı anlaşmalar, ülkelerin kendi içlerinde yapacakları düzenlemeler gibi önlemler almaları gerekmektedir.

Artan ülke ilişkileri, vergisel düzenlemelerin gerekliliği dijitalleşmenin getirdiği potansiyel hasılat, yüksek vergilendirilebilir alanlardaki artışlar sebebiyle uluslararası kuruluşların çalışma yapma gerekliliği kaçınılmaz bir hal almıştır. OECD bu çerçevede bir adım atarak 2013 senesinde matrah aşındırma ve kar eylem planı olan BEPS'i devreye sokmuştur. Zararlı vergi rekabeti ile mücadele, transfer fiyatlandırma ile uyuşmazlık sorunlarını çözebilme, yabancı kurum kazancını ve hareketli sermayeye karşı işyeri sorunlarının üzerinde duran 15 maddelik bir eylem planını hazırlamış ve 2014-2015 seneleri arasında tamamlamıştır. AB ise artan dijitalleşme için birliğe üye ülkeler için geçici vergi ve kurumlar vergisi reformu gibi öneriler getirmiş. Her iki kuruluşun da getirdiği öneriler ülkelerin siyasi, ekonomik, hukuki gibi farklılıkları sebebiyle özellikle vergisel boyutta bir birlik sağlamamış ve ülkelerin kendi egemenlikleri altındaki sınırlar içerisinde içe dönük düzenlemeler ile devam etmesine neden olmuştur. . Ancak artan dijital faaliyetlerdeki artış Facebook, Google, Instagram, Youtube gibi sosyal medya kanallarının yaygınlaşması ve büyük

hasılatlar elde edilmesi ülkelerin kendi mevzuatlarına uygun düzenlemelerinin yanında AB komisyonun önerisi olan geçici bir vergi önerisini uygulamalarıyla devam etmiştir.

Türkiye'nin dijital hizmet vergisine ilişkin ilk adımıysa 2019 senesinde dijital hizmet vergisine ilişkin kanun teklifi değildir. E-devlet uygulaması, elektronik ticarete ilişkin kanun düzenlenmesi, e-fatura, e-irsaliye gibi e- belgelerin ortaya çıkması, sosyal medya platformlarının yaygınlaşması, sağlık, eğitim, bankacılık sektörlerindeki dijitalleşmelerin yaygınlaşması gibi çalışmalara dayanmaktadır. Özellikle online ticaretteki hıza bağlı yüksek kar elde edilmesi ve bu karın vergi dışında olması vatandaşlar arası adaletsizliği arttırmıştır. Uluslararası birliklerin dahi çalışma yaptığı, ülkeler arası ilişkilerin arttığı, dış ticarete ve bütçeye katkı sağlayacak olan vergi potansiyeli yüksek faaliyet alanlarının ülkemiz açısından vergilendirilmesinin gerekliliği de ortadadır. Ülkemiz dijital hizmet vergisini uygulayabilmek için OECD tarafından düzenlenen BEPS eylem planına uygun düzenlemelere yer vermiştir. Bu sayede işyeri kavramından transfer fiyatlandırmaya ilişkin Vergi Usul Kanun'unda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında özellikle işyeri kavramına ilişkin KDVK ' da düzenlemelere yer verilmiştir. BEPS Eylem Planı sayesinde yeni vergisel düzenlemeye zemin hazırlandığı gibi örtülü kazanç ile sermaye dağıtımının önüne transfer fiyatlandırması yoluyla geçerek bir güvenlik önlemi almıştır. Bu sayede vergilendirilmeyen karlar vergilendirilmekte matrah aşındırmasının önüne geçilerek vergi kaçırma eğilimi azalmış olacaktır. Bu çalışmalar sonucunda 2019 senesinde dijital hizmet vergisinin içerisinde olduğu 7194 sayılı Kanun resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun ülkemizdeki dijital ortamda sunulan reklam, oyun, ses, video, veri iletimini dijital ortamdaki alışverişleri, veri depolanması gibi faaliyetleri ve aracılık hizmetleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır. Özellikle son dönemlerde oyunların içerisinden, youtube üzerinden yapılan reklam faaliyetleri ülkemizdeki ticarette artış yaşatmıştır. Online reklamcılık faaliyetleri sayesinde ürün ve hizmetlerin tanıtımı çok daha kolay yapılır ve ulaşılır hale gelmiştir. Tüketicilerin fiyat kıyaslamasına girebildiği ülkenin tüm bölgelerinden hizmet alabilir olmaları, ürünü almak için satıldığı işletmesine gitmek zorunda olmamaları, günün her saat diliminde sipariş verebilmeleri ve online ödeme

yöntemlerini kullanabilir olmaları online faaliyetleri teşvik etmiştir. Ayrıca tanınmış kişiler üzerinden ürün tanıtımı yapılmasının ekstra bir özendirici eğilim içeriyor olması ürün ve hizmet satışlarını arttıran başka bir etkendir. Ancak bu nokta sosyal medya fenomenlerinin reklam faaliyetlerine ilişkin ayrı bir düzenleme olduğunu da unutmamak gerekmektedir. Dijital hizmetlerin sağlayıcısı 7194 sayılı kanuna göre verginin mükellefi kabul edilmiştir. Dijital hizmet vergisinin mükellefi olmak için herhangi başka bir vergi mükellefiyetine ihtiyaç duyulmamaktadır. Ayrıca daimi işyeri, temsilcisi olmayanlar içinde aracı olanlar ya da faaliyete taraf olanlar üzerinden vergi alınabilmektedir. Bu sayede devlet vergiyi güvence altına alabilmektedir. Ayrıca mükelleflerin ilgili vergiyi ödememeleri durumunda faaliyetlerine getirilecek erişim engeli de bu verginin güvence altına alındığı başka bir durumudur.

Dijital hizmet vergisinin matrahına satış, komisyon, aracılık hizmetleri ya da abonelik gibi para ile temsil edilebilen tüm değerler dahildir. Ve bu matraha %7,5 oranında bir vergi uygulanmaktadır. Bu vergi dijital hizmet vergisini uygulayan ülkeler içerisindeki en yüksek oran olmuştur. Bu sebeple vergiden elde edilecek gelir potansiyelinin yüksekliği ve uluslararası kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar arasında yer almak, ülke ilişkilerini geliştirmek her ne kadar olumlu bir tutum olmuş olsa da oranın yüksekliği sebebi ile yatırımcıların tercih etmeme ihtimali de ortaya çıkmıştır. Ayrıca dijital hizmet vergisini uygulama amaçlarından bir diğeriyse vergilendirilmeyen alanların vergilendirilerek toplumsal adaleti sağlaması ve vergi kaçırmanın da önüne geçebilmektir. Ancak dijital hizmet vergisi oranındaki bu yükseklikten kaçmak isteyen yatırımcıyı kanun boşluklarını değerlendirerek vergiden kaçınmaya ve hatta vergi kaçırmaya teşvik edebilir. Dolayısıyla toplumdaki vergi adaletini sağlamak da çok kolay olmayacaktır. Tabi ki bu oranın %1 e çekilebilmesi ya da 2 katına kadar arttırılabilmesi ülkenin içinde bulunduğu ekonomik konjonktüre göre hareket edilebilmesi açısından bir avantajdır.

Her ne kadar toplumun büyük bir kesimi açısından geçmişten günümüze gelen eski vergi iyidir yeni vergi kötüdür tutumu olsa da günümüzde dijitalleşme kaçınılmazdır. Ve bu geçici olarak düşünülen verginin uygulanması önemlidir. Son yıllarda yaşanan pandemi süreci de dijitalleşmenin hayatımızın her anının

vazgeçilmez bir parçası olduğunu ve olacağını da gösteren önemli bir gelişme olmuştur. Mal ve hizmetlerin geliştirilerek online sunulmaya devam etmesi bu alandan elde edilmesi düşünülen vergi gelirinin önemini arttırmaktadır. 2023 senesi için bile sadece bu vergi üzerinden 7.1 milyar Türk Lirası kadar hasılat elde edilmesi beklenmektedir. Ve ülkemiz bu koşullardan yola çıkarak yeni açıkladığı reform paketinde dijital hizmet vergisine yer vererek bu konuya verdiği önemi göstermiştir. Bu pakette; oluşturulacak dijital vergi asistanı ve vergi dairesi, çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin anlaşmaların revize edilmesi, Uluslararası yatırımcılar için birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergisel sorunlarına ilişkin karşılıklı önlemler, pazar yeri platformlarında ürün satışı yapacak firmaları korumak adına düzenlemeler ve online vergi iade inceleme sürelerini azaltan önlemler yer almaktadır. Bu sayede vergilerin en hızlı ve en az maliyetle tahsil edilmesini, yatırımcıların güvence altına alınmasını ve uluslararası açıdan ülkelerle daimi ve iyi ilişkilerini güçlendirerek sürdürmeyi amaçlamıştır.

Ülkemizdeki dijital hizmet vergisini değerlendirecek olursak; güçlenen teknoloji, inovasyonlar karşısında internet devleri, artan çok uluslu şirketlerini ve onların gerçekleştirdikleri faaliyetler üzerinden elde ettikleri yüksek gelirleri göz ardı edemeyiz. Dolayısıyla elde edilen bu yüksek kazancı ülkemizin de vergilendirmek istemesi çok doğaldır. Ancak dijital hizmet vergisini uygulayan diğer ülkelere göre ülkemizde uygulanan oranın tavan konumunda olması yeni gelen bir vergiyi hoş karşılamayan mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine sebep olabilir. Uluslararası birliklerce ortak bir çözüm bulunmadığı sürece ülkemizin vergi oranları konusunda düzenleme yapması yeni bir vergi olan dijital hizmet vergisi için daha olumlu bir tutum sağlayabilir. Yine başka bir düzenleme yapılması gereken konuysa dijital hizmet vergisi kanununda da belirtilen Türkiye'de elde edilen hasılatın 20 milyon Türk Lirası üzerinde olmasına ilişkin vergilendirme eşiğidir. Çünkü amaç Apple, Google, Facebook gibi uygulamalar üzerinden çok yüksek gelir elde eden ve vergilendirilmemiş faaliyetlerin vergilendirilmesi ile aynı zamanda vergilendirmede adalet oluşturabilmekken bu eşiğe zaten vergilendirilen bazı Türk şirketleri de dahil olduğu için vergilendirmede adalet zedelenebilir. Aynı zamanda üzerine veri yükü yüklenen yabancı ve Türk şirketlerinin dolaylı bir vergi üzerine kurulmuş olan dijital

hizmet vergisini hizmetten fayda sağlayan tüketicilere yansıtması üzerinde de durulması gerekmektedir. Amaç yüksek gelir eden vergi ödemeyen şirketler üzerine yeni bir düzenleme yapmakken ülkemizde bulunan vatandaşların üzerine yansıyan bu vergi yükü ile vatandaşlar tarafından tepki alabileceği gibi ulusal adaleti de etkileyecektir. Dijital hizmetlere ilişkin düzenleme yapılması gerekliliği çok açıktır. Ancak bu düzenleme için uluslararası birliklerin öncülüğünde bir düzenleme yapılması şarttır. Bu düzenlemeye kadar ülkemizin yerli şirketlerinin ve vatandaşlarının üzerine de yansıyabilecek vergileri değerlendirerek detaylı bir düzenleme ile yeni bir vergi olan dijital hizmet vergisini uygulaması da ülke gelirlerimiz açısından çok değerlidir. Tabi ki uygulanan dijital hizmet vergisinin çok yeni bir vergi olduğunu yürürlüğe girdiği tarihlerde dünya çapında yaşanan pandemi ve ülkemizin ekonomik durumu değerlendirerek ötelendiğini bu duruma bağlı olarak da ülkemiz üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerinin tam anlamıyla görülemediğini, zamana bağlı olarak gerekli görüldüğü durumlarda düzenleme yapılabileceğini unutmamak gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akçura, Arzu. "Dijital Hizmet Vergisi… Ülkeler Nasıl Uyguluyor… ABD Nasıl Değerlendiriyor?" https://www.verginet.net/dtt/1/digitalhizmetvergisiabddegerlendirmesi.aspx, (03.03.2022)

Akdağ, Mustafa Ve Nilay Akan. "Dijital Reklamcılık Bağlamında Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık Ve Üniversite Gençliğinin Çevrimiçi Reklam Algısı", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:11, 2017, s. 3.

Akın, Emrah. **Muafiyet ve İstisnalar**, 06 Ağustos 2020, https://t24.com.tr/yazarlar/emrahakin/dijital-vergiyle-covid-19-gunlerinde-tanistik, 27594, (07.12.2022).

Akkaya, Hüseyin ve Adnan Gerçek. OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, **International Journal of Public Finance**, Sayı:4, 2019, s. 180.

Aksoy, Aybala Demirci. "Tüketimin Dijitalleşmesi, Gazi Üniversitesi", **Hacettepe Üniversitesi Tüketici-Pazar-Araştırma-Danışma Test ve Eğitim Merkezi Tüketici Yazıları IV**, 2014, s. 58.

Aksoy, Suat. **Değişen teknolojiler ve Endüstri 4.0: Endüstri 4.0'ı Anlamaya Dair Bir Giriş**, Marmara Üniversitesi-İktisat Fakültesi, SAV Katkı, 2017, s. 36.

Aksoy, Tamer. **Vergileme Rekabeti**, https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmaninadanisin/makaleler/vergi/vergirekabeti.html, 21.01.2022

Aksu, Halil. **Dijital Dönüşüm Yolculuk Rehberi**, Pusula Yayıncılık, İzmir, 2018, s.30.

Akçura, Arzu. **Dijital Hizmet Vergisi… Ülkeler Nasıl Uyguluyor… ABD Nasıl Değerlendiriyor?** https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx, 03.03.2022

Alganer, Yalçın ve Öznur Yılmaz. "Daimi İşyeri İle Transfer Fiyatlandırması İlişkisine OECD Model Vergi Anlaşması Ve BEPS Bağlamında Bir Bakış", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:38, Sayı:2, 2016, s.47.

Altındal, Muhammet. "Dijital Pazarlamada Marka Yönetimi ve Sosyal Medyanın Etkileri", **XV. Akademik Bilişim Konferansı** Bildirileri, Akdeniz Üniversitesi, 2013, s.1089.

Arat, Tugay ve İmran Kazan. "Geleneksel Reklamcılıktan Dijital Reklamcılığa Geçiş", **Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, Sayı:18, 2019, s.450.

Arat, Tugay ve İmran Kazan. Geleneksel Reklamcılıktan Dijital Reklamcılığa Geçiş, **Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi** ,Cilt : 7 Sayı : 18, 2019, s.452.

Artar, Yusuf. **Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Doktora Programı, İstanbul, 2019, s. 214.

Aslaner, Ahmet Gökçe ve Duygu Aydın Aslaner. "Gelenekselden Dijitale Türkiye'de Reklamcılık", **Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 10, Sayı 21, 2020, s.23.

Avalara. **US digitalServices Sales Tax**, https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/north-america/us-sales-tax/us-digital-services-sales-tax.html, (03.03.2022).

Avaner, Tekin ve Recep Fedai. "Türk Kamu Yönetiminde Ofis Sistemi: E-Devlet Uygulamalarından Dijital Dönüşüm Ofisine", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:52, Sayı:2, 2019, s.151.

Aydan, Hidaye ve Şehriban Kayacan ve Onur Tos."Oyun Kültürünün Dijital Medyada Yansıması: Advergaming İçeriklerine Yönelik Bir Analiz", **Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 2020, s.84.

Bakırtaş, Tahsin ve Kübra Ustaömer. "Türkiye'nin Bankacılık Sektöründe Dijitalleşme Olgusu", **Ekonomi İşletme ve Yönetim Dergisi**, Cilt:3, 2019, s. 9.

Bayrakçı, Eylem ve Serpil Köse. "Kadın Girişimciliğinde "Bir Tık" Ötesi: Kadın Dijital Girişimciler Üzerine Nitel Bir Araştırma", **Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi**, 2019, s. 96.

BDO. **Taxing the Digital Economy: Indian Equalisation Levy 2.0**, https://bit.ly/3PPHY1S, 29.03.2022

Benimühendisim. **Endüstri 2.0**, https://www.benimuhendisim.com/ikinci-sanayi-devrimi-endustri-2-0-nedir/ , 13.11.2022

Betül ve Ülkü Veranyurt. Sağlıkta Dijitalleşme ve Yapay Zeka, Sağlık Yönetimi Dergisi, Akalın, Cilt: 2, Sayı: 2, 2020, s. 133.

Biçer, Ramazan ve Mehmet Erginay. "OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, 2015, s. 55.

Bilik, Mustafa ve Üzeyir Aydın. "Finansal Hizmetlerde Dijital Dönüşüm Ve Etkileri", International *Congress on Economics, Finance and Energy*, 2018, s. 28. ,

Bird and Bird. Digital Services Tax in Italy, https://bit.ly/3PQLbOJ, 11.03.2022

Biteg Bilgi Erişim. **Endüstri 3.0**, https://www.biteg.net/tr/blog/endustri-3-0 , 26.11.2022

Budak, Tamer. **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 147.

Buğcan Güvenol. Zafer Gündüz ve Mehmet Emre Güler, "Endüstriyel Devrimler Ve Toplumsal Gelişmelerin Işığında Turizm, Derleme"**, Van Yüzüncü yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergis**i, 2021, Cilt: 1, Sayı: 2, s. 206.

Bulut, Ela. "Endüstri 4.0 Ve İnavasyon Göstergeleri Kapsamında Türkiye Analizi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Bölümü", **ASSAM Uluslararası Dergi**, Sayı:7, 2017, s. 52.

Bulut, Esra ve Gülay Çizgici Akyüz. "Türkiye'de Dijital Bankacılık Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", **Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:42, 2020, s. 228.

Büyükşener, Ercüment. **Türkiye'de Sosyal Ağların Yeri ve Sosyal Medyaya Bakış, Türkiye'de İnternet Konferansı Bildirileri**, İstanbul Bilgi Üniversitesi, 2009, s. 19.

Canpolat, Önder. **E-ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**. T.C. Sanayi Ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, 2021, s. 15.

Celal Küpeli. **Dijital Hizmet Vergisi Matrah-Bütçe**, https://bit.ly/3PT3Byu, 09. 12. 2022

Consulta. **Dijital Hizmet Vergisi Matrah**, https://www.consulta.com.tr/tr/sirkuler/dijital-hizmet-vergisi/117, 09.12.2022

Cookies on GOV.UK. **Digital Services Tax**, https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax, (21.03.2022).

Çarıkçı, Oğuzhan. "Türkiye'de E-Devlet Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, 2010, s. 98.

Çelebi, Ahmet Kemal ve Pelin Mastar Özcan. Yönetim ve Ekonomi, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt:24, Sayı:2, 2017, s. 278. (2017).

Çelebi, Furkan. **Dijital Çağda Liderlik Ve Girişimcilik**, İksad Yayınevi, Ankara, 2021, s. 25.

Çelener, Balca. Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım : Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2019, s. 39.

Çelik, Adile. **Tüketim Toplumunda Dijitalleşen Gösteri ve Gösterişçilik Alanı Olan Instagram**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi, 2020, s. 49.

Çelikkaya, Ali. Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi, **International Journal of Public Finance**, Sayı :6, 2021, s. 177-181.

Çember YMMM. 476 **sayılı Cumhurbaşkanı Kararına ilişkin KDV**, https://bit.ly/3Ge7M4F, 20.12.2022A, 19.12.2022.

Davutoğlu, Naci Atalay. "Üçüncü Ve Dördüncü Sanayi Devrimleri Arasındaki Temel Ve Sistematik Farklılıkların Determinist Bir Yaklaşımla Analizi". **Management and Political Sciences Review**, 2020, s. 181.

Demirci, Şenol. "Sağlığın Dijitalleşmesi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:10, 2018, s. 712.

Demire, Şeyma ve Hakan Arslaner. "Türkiye' de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Araştırma Makalesi, 2021, s. 32.

Demirel, Serkan. "2. Covid-19 Pandemisinin Kredi ve Mevduata Etkisi 2019- 2020" **Bankacılık Ve Sermaye Piyasaları Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, 2021, s. 54.

Demirel, Şeyma. **İnternet Reklamcılığı ve Türkiye' de İnternet Reklamcılığının Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2020, s. 59.

Demirhan, Habip. Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi, **Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt:4, Sayı:7, 2020, s. 80.

Diclehan, Başak. **Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/201-6/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf, (12.09.2022), s.153.

Dijital Vergi Sistemi, https://www.consulta.com.tr/tr/sirkuler/dijital-hizmet-vergisi/117 , (13.11.2022).

Duran, Deniz Şahin. "Türkiye'nin Yeni Vergi Mimarisinde Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi", **Uluslararası Yönetim, Ekonomi Ve Politika Kongresi**, Güz İstanbul, 2019

Durdu, Muhammet. "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi Ve Türkiye Uygulaması", **İstanbul Hukuk Mecmuası Araştırma Makalesi**, İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 2020..

Dünya İnternet Haber. 7194 Sayılı Kanun ile Vergi Kanunlarındaki Bazı Değişiklikler, https://www.dunya.com/koseyazisi/7194sayilikanunilevergikanunlarindakibazidegisiklikler/459663 , (11.11.2022).

Ekeryılmaz, Şebnem. "7194 Sayılı Kanun İle Vergilemede Yapılan Değişikliklerin İncelenmesi", **Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 8, ss. 84 – 94, s. 90.

Endüstri 4.0. **Arttırılmış Gerçeklik**, https://www.endustri40.com/artirilmis-gerceklik-augmented-reality/, (20.12.2022).

Ercan, Tuncay ve Mahir Kutay. "Endüstride Nesnelerin Interneti (IoT) Uygulamaları", **Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi**, 2016, s. 603.

Erdem, Sabri Güzin Özdağoğlu ve Ahmet Özen. The Use of Blockchain in Taxing Digital Productsand Services: A Conceptual Model Proposal, **Block Chain Technology and Applications**, (ss. 1-10), 2021.

Ertekin, Şaban. Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi, **Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2021. s. 294

Europa Commission. **Fair Taxation of the Digital Economy**, https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en, 23.02.2022

Europa Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en, (23.02.2022)

Europeantax. **Spanish Digital Services Tax: Another İnterim Measure Without A Sunset Clause**, https://www.europeantax.blog/post/102g0cc/spanish-digital-services-tax-another-interim-measure-without-a-sunset-clause, 24.03.2022

EY, **What Foreign Digital Service Providers Need to Comply with in Malaysia**, https://www.ey.com/en_my/tax/what-foreign-digital-service-providers-need-to-comply-with-in-malaysia, 01.04.2022

Eyel, Cafer Şafak ve Hande Sağlam. "Dijital Dönüşüm Ve Girişimcilikteki Değişim: Dijital Girişimcilik", **Atlas Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:6, 2021, s.8.

Fırat, Meral. "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme", Ü**nye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2020, s. 30,

Gacar, Anıl. "Yapay Zeka ve Yapay Zekanın Muhasebe Mesleğine Olan Etkileri: Türkiye'ye Yönelik Fırsat ve Tehditler", **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, 2019, s. 390.

Gök, Musa, Özgür Biyan ve Sevda Akar. "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 1, 269-292.

Göktaş, Pınar ve Havvanur Baysal. "Türkiye'de Dijital İnsan Kaynakları Yönetiminde Bulut Bilişim", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4, 2018, s. 1417.

Güney, Selami ve Ramazan Bozkurt. "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Alınarak İncelenmesi", **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, 2011, s.150.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. **Ekonomi Reformları**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekon-omik-Reformlar-Kitapcigi.pdf , 01.11.2022

Hosting. **Bulut Teknolojisi**, https://www.hosting.com.tr/blog/bulut-teknolojisi-nedir-populer-bulut-servisleri/ , 27.11.2022

Hukukif. **Anayasal Vergilendirme İlkeleri**, https://hukukif.com/anayasal-vergilendirme-ilkeleri/, 06.11.2022

Innova. **Yapay Zeka**, https://www.innova.com.tr/tr/blog/dijital-donusum-blog/yapay-zeka-nedir , (27.11.2022)

International Tax Review, **The Evolving World Of Malaysia's Digital Services Tax,** https://bit.ly/3FUtDN4, (01.04.2022).

İstanbul Maden ve Metaller İhracatçı Birlikleri. **ABD-Türkiye Dış Ticarete Yönelik Dijital Hizmet Vergisi Rekabet Soruşturması,** https://immib.org.tr/tr/kose-yazilari-genel-sekreterden-dijital-hizmet-vergisinin-ticaret-politikalarina-etkisi, 12.12.2022

İstanbul Yeminli Mali Müşavir Odası. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları,** https://istanbulymmo.org.tr/Da

ta/PlatformYazi/2018_12aralik/201812_cifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1.pdf , (24.01.2022)

İstanbul Yeminli Mali Müşavir. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları**, https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_12aralik/201812_cifte%20vergilendirmeyi%20%C3%B6nleme%20anla%C5%9Fmalar%C4%B1.pdf, 24.01.2022

Kara, Döndü ve Ahmet Vecdi Can. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi", **İşletme Bilimi Dergisi**, 2017, s.17.

Karel. **Dijital İkiz**, https://www.karel.com.tr/blog/dijital-ikiz-nedir-faydalari-nelerdir, (20.12.2022).

Kargı, Veli ve Tacim Yayğır. Küreselleşme Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü, **International Journal of Public Finance,** Sayı:1, Cilt:1, 2016, s.6.

Karoğlu, Aslıhan Kocaman ve Kübra Bal Çetinkaya ve Ercan Çimşir. "Toplum 5.0 Sürecinde Türkiye'de Eğitimde Dijital Dönüşüm", **Üniversite Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 3, 2020, s.149.

Kasan, Hicran ve Gözde Arslan. Endüstri 4.0 Kapsamında Teorik Bir Analiz Türkiye Örneği, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:76, 2020, s.1812.

Kavak, Ahmet. **Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma**, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf, 25.04.2022, s.25.

Kaya, Emin. **Dijital Pazarlama Ve Ölçümleme**, Doktora Ders Notları, Isparta, 2017, s. 4.

Kaya, Halit. **Türkiye'deki E-Ticaretin Güncel Durumu**, http://www.halitkaya.net/turkiyede-ki-e-ticaretin-guncel-durumu/, (12.06.2022).

Kaya, Özge Mutlu. Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2020, s.453.

Kepenek, Emek Barış. "Türkiye Dijital Oyun Sektöründe Nitelikli İşgücü Sorunsalı: Sosyo-Ekonomik Bir Bakış", **Politik Ekonomik Kuram, Araştırma Makalesi**,Cilt:4, Sayı:2, 2020, s.298.

Kesikli Bilgi. Dijital **Hizmet Vergisi Konusuna İlişkin Örnek**, https://kesikli.com/tr/news-insight/2021-05-27-dijital-hizmet-vergisi/ , 19.12.2022

Khalilov, Merve Can Kuş ve Mücahit Gündebahar ve İrfan Kurtulmuşlar. "Bitcoin ile Dünya ve Türkiye'deki Dijital Para Çalışmaları Üzerine Bir İnceleme", **Proceedings of 19. Akademik Bilişim Konferansı**, 2017, s. 3-4.

Kılıçaslan, Hande. **Endüstri 1.0**, (19 Eylül 2020), https://www.nedenolmasn.com/sanayi-devrimleri-endustri-1-0-2-0-3-0-ve-4-0/ , 13.11.2022.

Kılıçer, Erkan ve İmran Peker. **Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Kişi, Nermin. "Dijital Çağda Yeni Bir Girişimcilik Yaklaşımı: Dijital Girişimcilik", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** Cilt : 19, Sayı: 2, 2018, s. 392.

Koçak, Alev Alan, Ebru Tümer Kabadayı ve Tuğbay Erişke. "İletişimin Yeni Yüzü: Dijital Pazarlama Ve Sosyal Medya Pazarlaması", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:17, Sayı:66, 2018, s.496.

KPMG Vergi. **Türkiye-ABD Rekabet Soruşturması**, https://kpmgvergi.com/yayinlar/malibultenler/vergi/turkiyeveabddijitalekonomininvergilendirilmesineyonelik1sutununyururlugu-girisi-oncesinde-gecis-yaklasimina-dair-uzlasmaya-vardi/1265, 12.12.2022

Kučera, Zdeněk. **Czech Government Proposes A Seven Percent Digital Services Tax**, https://www.mondaq.com/tax-authorities/900616/czech-government-proposes-a-seven-percent-digital-services-tax, 28.03.2022

Kurt, Aslı Seda. "Dijital Dönüşümün Ekonomiye Etkileri: Türkiye Ekonomisi'ne Yansımaları", **Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt:16, Sayı:30, 2020, s.3094

Lowry, Sean. **Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis, Congressional Research Service**, https://sgp.fas.org/crs/misc/R45532.pdf, 2019, s.7.

Maliye Bakanlığı, **Rekabet Soruşturması**, https://bit.ly/3YMwoc0, 12. 12. 2022

Manisa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir. **476 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin**, https://www.manisasmmmo.org.tr/uploads/guncelvergiuygulamalarisunumu-07-02020-pdf.pdf , (19.12.2022)

Mert, Hüseyin ve Erhan Bayar. **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Ülkeleri İle Karşılaştırılmalı Analizi Ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri**, Derleme Makale, Mali Çözüm İSMMMO, 2020, s. 75.

Mert, Yener Lütfü. "Dijital Pazarlama Ekseninde InfluencerMarketıng Uygulamaları", **Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2018, s.1301.

Mevzuat Bilgi Sistemi, **Kurumlar Vergi Sistemi**, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2-019/12/20191207-1.htm , 13.11.2022

Mevzuat Bilgi Sistemi. **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (SERİ NO: 1)**, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11724&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5, 26.04.2022

Mevzuat Bilgi Sistemi. **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, https://bit.ly/3WrwuEy. ,06.11.2022

Mevzuat Bilgi Sistemi, **Kurumlar Vergisi Kanunu,** https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm 22.04.2022

Mevzuat. **Vergi Usul Kanunu,** https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.-pdf, (23.04.2022)

Mevzuta Bilgi Sistemi. **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5 , 06.11.2022

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2023). **Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri**, https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri, 12.01.2023.

Miçooğulları, Sezin Unal. Yeni Ekonomide Dijital Emek, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi**, Yıl 2018, Cilt 1, Sayı 1, 2018, s. 6.

Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser. Vergi Kayıp Ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı Ve Değerlendirilmesi, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2017, s.452.

Nagihan Birinci. "Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler", **Maliye Dergisi**, 2019, s.517. (2019).

Nazalı, Ersin. **"Daimi İşyeri" Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği**, http://nazaligundem.com/UserFiles/Press/nazali-6say%C4%B1pdf-w2cqfkcw5f.pdf ,10.11.2022, s.6.

Nazali, Ersin. "Daimi İşyeri" Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği, https://www.mondaq.com/turkey/withholding-tax/816814/daimi-304351yeri-konseptinin-dijital-hizmetlerde-304351levselli287i, (11.03.2022).

Onur Çağdaş. **Dijital Hizmet Vergisi Matrah**, http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/turkiyenin-dijital-hizmet-vergisi-uygulamasi?onlyTm=&tm=, 08.12.2022

Oracle. **Nesnelerin İnterneti**, https://www.oracle.com/tr/internet-of-things/what-is-iot/, (27.11.2022)

Orbitax. **Final Draft Bill for Digital Services Tax Submitted in Czech Parliament — Orbitax Tax News & Alerts**, https://www.orbitax.com/news/archive.php/final-draft-bill-for-digital-s-40704, 28.03.2022

Önal, Merve. "BEPS'in 2 Numaralı Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 2019, s.166.

Özcan, Pelin Mastar. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar :BEPS No'lu Eylem Kapsamında Bir Değerlendirme", **Electronic Journal of Vocational,** Colleges, 2016, s. 76.

Özen, Emin. "Eğitimde Dijital Dönüşüm Ve Eğitim Bilişim Ağı", **Açıköğretim Uygulamaları Ve Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, 2019, s.7.

Özgün Hukuk. **Dijital Hizmet Vergisinde Ödeme**, https://www.ozgunlaw.com/makaleler/turkiye-de-dijital-hizmet-vergisine-iliskin-yasal-duzenleme-408 , (19.12.2022).

Özsoylu, Ahmet Fazıl. "Endüstri 4.0", **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21. Sayı:1, 2017, s. 50.

Öztürk, Serdar ve Özlem Ülger. Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:9, Cilt:3, 2016, s.121.

Parlak, Bekir. "Dijital Çağda Eğitim: Olanaklar ve Uygulamalar Üzerine Bir Analiz", **Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, 2017, s.1743.

Perez, Miguel. **İspanya Dijital Hizmet Vergisi: Gün Batımı Şartı Olmayan Başka Bir Geçici Önlem**, https://www.europeantax.blog/post/102g0cc/spanish-digital-services-tax-another-interim-measure-without-a-sunset-clause, (22.03.2022).

Pirinççi, Ayşe Esra. "Yeni Dünya Düzeninde Sanal Para Bitcoin'in Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2018, s.47.

PWC. **Service Tax**, https://www.pwc.com/my/en/publications/mtb/service-tax.html, 01.04.2022

Rasgen, Mithat ve Seçkin Gönen. "Endüstri 4.0 Ve Muhasebenin Dijital Dönüşümü", **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 2019, s. 2907.

Resmi Gazete. **Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, https://www.resmigazete.gov.tr/eskil-er/2019-/12/20191207-1.htm, 07.11.2022

Rüzgar, Merve Tuba. "Türkiye'de Ekonomi Reform Paketi Kapsamında Dijital Vergi Dairesi Ve Dijital Vergi Asistanı Sisteminin Kurulması", **Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:6, 2022, s.5.

Saman, Serkan. Dijital Medya Ve Reklamcılık: Türkiye Örneğinde Dijital Reklamcılık Ve Dijital Reklamcılıkta Programatik Reklamların Rolü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme, İstanbul, 2020, s. 20.

Sarıbaş, Nabi ve Babürhan Cörüt. "Markaların Hedef Kitlelere Ulaşmasında Dijital İletişimin Rolü Ve Göstergebilimin Önemi", **İstanbul Aydın Üniversitesi**, Cilt:2, Sayı:3, 2018, s. 170.

Sarıca Hukuk Bürosu, **Vergi Sorumlusu Kavramı**, https://bit.ly/3WpA2a9, 13.11.2022

Sayar, Soner. **Dijitalleşme İle Yeni Oluşturulmuş Kavramlar: Endüstri 4.0, Iot Ve Blockchain Uygulamaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul T.C Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.55.

Sosyal Medya Fenomenlerinin Vergilendirilmesi. https://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2018/195-2018.pdf , 19.12.2022

Soylu, Ali. Endüstri 4.0 ve Girişimcilikte Yeni Yaklaşımlar, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:32, 2018, s. 46.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. **Onbirinci Kalkınma Planı (2019-2023),** https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/SanayideDijitallesmeCalismaGrubuRaporu.pdf, s.17.

Sude Can, "Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", **Hukuk Gündemi**, 2018, Cilt: 1, s. 49.

Sümeyya Olcay, "Sosyalleşmenin Dijitalleşmesi Olarak Sosyal Medya Ve Resimler Arasında Kaybolma Bozukluğu: Photolurkıng", **Yeni Medya Elektronik Dergi**, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sayı:2, Cilt:2, 2018, s. 93.

Şahin, Işıl Orkunoğlu. **Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilemeye Etkisi**, https://www.researchgate.net/publication/340210322_dijitallesme_ve_uluslararasi_vergilemeye_etkisi, ss. 109-121, (12.06.2022)

Şahin, Muhammet. "Türkiye' de ve Dünyada Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi", **Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergis**i, Sayı:469, 2020, s.43.

Şamlı, Erdem ve Elçin Bolat. **Dijital Hizmet Vergisinde Matrah**, https://www.roedl.com.tr/tr/tema/yazilar/turkiyede-dijital-hizmet-vergisi, 08.12.2022

Şanlısoy, Selim ve Erdem Ateş. **Yeni Ekonomide Küresel Değer Zincirlerinin Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi**, Nobel Yayınevi, İzmir, s.337.

Tamer, Halil Yasin ve Barış Övgün. "Yapay Zeka Bağlamında Dijital Dönüşüm Ofisi", **Ankara Ünivesitesi SBF Dergisi**, Cilt:75, 2020, s.777.

Tax and Legal Update. **Digital Services Tax Aproval On The Horizan Digital Services Tax Aproval On The Horizan**, https://danovky.cz/en/news/detail/861, 28.03.2022

Tax and Legal Update. **Government Approves Digital Tax**, https://danovky.cz/en/news/detail/492, 28.03.2022

Terzi, Gökhan. Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:12, 2018, s.75.

Titiz, Leyla. **Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2021, s.43.

Topcu, Betül Altay. "Dijital Ekonomi ve Göstergelerinin Sürdürülebilir Kalkınma Üzerindeki Etkisi: AB Ülkeleri Örneği", **Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, 2021, s.456.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, 2019.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019.

TURMOB. **Dijital Hizmet Vergisi**, https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/6225a02a-6041-4925-a067-71b42682229a/dijital-hizmetler-vergisi, 14.12.2022

TÜRMOB. **Genel olarak 7194 Sayılı Kanun**, https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/f0dc9dac-1708-470e-810d-87e575d8bf75/genel-olarak-7194-sayili-kanun , 11.11.2022

Uçar, Onur ve Cevat Tosun. "Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, Sayı:254, 2020, s.32.

Ulun, Ayşegül Bilgiç. "Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde Oecd Uygulamaları Ve Türkiye Karşılaştırılması", Mali Çözüm, Cilt: 31, Sayı: 163, ss. 223-242.

United States Trade Representative. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974,

https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf , 03.03.2022

Uslu, Oğulcan. **Endüstri 1.0'dan Endüstri 4.0'a Toplumsal Yapının Dönüşümü: Schum Peterci Yaklaşım**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara, 2022, s.8.

Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş Oecd Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt Xxxıv, Sayı I, 2013, s. 269-292, s.270.

Vergi Denetim Danışmanlık. **Muafiyet Ve İstisnalar**, http://www.vdd.com.tr/2021-35-dijital-hizmet-vergisi-mukellef-ve-vergi-sorumlusu-muafiyet-ve-istisnalari.html , 30.11.2022

Vergi Dosyası, **Vergilendirmede Muafiyet ve İstisna**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/ , 29.11.2022

Vergi Dosyası. **Vergilemede Genellik İlkesi Nedir?**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/verg-ilemede-genellik-ilkesi-nedir/, 06.11.2022

Vergi Dosyası. **Vergilendirmede Adalet İlkesi**, https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-adalet-ilkesi/ , 06.11.2022

Vergi Gündem. **476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin**, https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2019/feb/files/downloads/VGSubat_2019.pdf , s.6. , 19.12.2022

Vergi Port. **Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri Ve Uygulamaları**, https://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/transfer-fiyatlandırması-yontemleri-ve-uygulaması-rehberi.pdf, (26.04.2022)

Vergi Sorunları. **Dijital Hizmet Vergisinde Tarh**, http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-eraraslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232 , 19.12.2022

Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler", **Uluslararası Hakemli E-Dergi**, Sayı: 68, 2018, s.114-115.

Verginet. **MADDE 30 Dar mükellefiyette vergi kesintisi**, https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=5335, 23.04.2022

Vergiport. **Amerika Birleşik Devletleri Dijital Hizmet Vergisi Uygulayan Ülkelere İnceleme Başlattı**, https://vergiport.com/blog/the-united-states-of-america-launched-an-investigation-to-the-countries-applying-digital-services-tax, 03.03.2022

Wts Global. **Spanish Digital Services Tax**, https://wts.com/global/publishing-article/20200304-spanish-digital-service-tax~publishing-article?language=en, (22.03.2022).

Yalçınkaya, Yalçın. "Dijital Kültür ve Dijital Kütüphane", **Türk Kütüphaneciliği**, Cilt:30, 2016, s.609.

Yalınız, Mustafa Orhan ve A.Banu Hülür. "Instagram, Reklam ve Tüketim: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma", **Abant Kültürel Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 11, 2021, s. 2.

Yankın, Fahri Bilal. "Dijital Dönüşüm Sürecinde Çalışma Yaşamı", **Trakya üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi**, Cilt: 7, 2019, s. 5.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Murat Karahan ve Ali Yörük. "Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, 2019, s. 43.

Yavuz, Melih Sefa. "Ekonomide Dijital Dönüşüm: Blockchaın Teknolojisi Ve Uygulama Alanları Üzerine Bir İnceleme", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2019, s.16.

Yıldız, Abdunnur ve Murat Demir. "Vergi Cennetleri Ve Küresel Gelir Eşitsizliği", **Maliye Dergisi**, 2019, s.335.

Yıldız, Aytaç. Endüstri 4.0 ve "Akıllı Fabrikalar", **Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2018, s. 0549.

Yılmaz, Yasin. "Dijital Ekonomiye Geçiş Süreci, Ölçümü ve Dijitalleşme Verimlilik İlişkisi", **İstanbul İktisat Dergisi**, Sayı:71, 2021, s.287.

Yurdadoğ, Volkan ve Murat Albayrak. OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı:25, 2017, s. 122.

Yüce, Mehmet ve Nilay Akbulut. "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin.

Yücel, Göksel ve Burcu Adiloğlu. "Dijitalleşme-Yapay Zeka Ve Muhasebe Beklentiler", **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:17, 2019, s. 55.

Yüksekbilgili, Zeki ve Gözde Zeynep Çevik. "Endüstri 4.0 Bağlamında Türkiye'nin Yerine İlişkin Güncel ve Gelecek Eksenli Bir Analiz", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2018, s.428.

Zaretsky, Renu. **Daily Deduction**, https://www.taxpolicycenter.org/daily-deduction/transaction-taxes-digital-taxes-and-tax-compliance, (22.03.2022).