

İSTANBUL ŞEHİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ




**DAR MÜKELLEFLERİN SANAL REKLAM FAALİYETLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİNİN ULUSLARARASI VERGİ  
HUKUKUNDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER İLE UYUMLULUĞU**

YASİN USLU

ARALIK 2019

Bu tez tarafımızca okunmuş olup kapsam ve nitelik açısından, Özel Hukuk alanında Yüksek Lisans Derecesini alabilmek için yeterli olduğuna karar verilmiştir.

Tez Jürisi Üyeleri:

	KANAATI	İMZA
Dr. Öğretim Üyesi Hümevra Zeynep Erden (Tez Danışmanı)	<u>KABUL</u>	
Prof. Dr. Hakan Üzeltürk	<u>Kabul</u>	
Dr. Öğretim Üyesi Tuğba Güleş	<u>KABUL</u>	

Bu tezin İstanbul Şehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından konulan tüm standartlara uygun şekilde yazıldığı teyit edilmiştir.

Tarih  
24.12.2019



Bu çalışmada yer alan tüm bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, söz konusu kurallar ve ilkelerin zorunlu kıldığı çerçevede, çalışmada özgün olmayan tüm bilgi ve belgelere, alıntılama standartlarına uygun olarak referans verilmiş olduğunu beyan ederim.

Adı Soyadı: Yasin USLU

İmza:

Yasin Uslu

## ÖZ

### DAR MÜKELLEFLERİN SANAL REKLAM FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER İLE UYUMLULUĞU

Uslu, Yasin

Özel Hukuk Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Hümevra Zeynep Erden

Aralık 2019, 112 sayfa

Dijitalleşen ekonomik faaliyetler küresel refaha katkı sağlamakla birlikte vergilendirme alanında problemleri de beraberinde getirmektedir. Sanal ortamlarda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi, vergi politikası alanında tartışmalara yol açmaktadır. OECD ve diğer uluslararası kuruluşlar nezdinde dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesi için uluslararası yeknesak uygulanacak kuralların oluşturulmasına çalışılmaktadır. Ancak, hükümetler vergi gelirlerini korumak için tek taraflı vergisel önlemler alma gayreti içerisinde. Türkiye Cumhuriyeti de dünyadaki benzer uygulamaları takip ederek dijital ekonominin vergilendirilmesi amacıyla tek taraflı vergisel önlemler almaktadır. Fakat, bu vergisel önlemlerin uluslararası vergi hukukundan doğan yükümlülükler ile uyumluluğu noktasında sorunlar bulunmaktadır. Türkiye'nin dar mükelleflerin sanal reklam gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik aldığı önlemlerin, Türkiye'nin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından doğan yükümlülükleriyle uyumluluğunun incelenmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Dijital ekonomi, Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, Sanal reklam, Uluslararası vergi hukuku

## ABSTRACT

### TAXATION OF THE NON-RESIDENT TAXPAYERS' DIGITAL ADVERTISEMENT INCOME AND ITS COMPATIBILITY WITH OBLIGATIONS UNDER INTERNATIONAL TAX LAW

Uslu, Yasin

LL.M in Private Law

Thesis Advisor: Asst. Prof. Hümeyra Zeynep Erden

December 2019, 112 Pages

Although the digitalization of the economic activities contributes to the global welfare, it brings the taxation problems with it. Taxation of the digital services creates complex tax policy problems. The OECD and other international organizations endeavour to develop coherently applicable international approaches for taxation of the digital economy. However, governments are enacting unilateral taxation measures which aim to ensure domestic tax revenue simultaneously. Republic of Turkey is following the international trends and taking unilateral taxation measures for taxing the digital economy. These unilateral measures constitute conflicts with obligations arising from international tax law. The compatibility of the unilateral measures enacted by Turkey for taxation of the non-resident taxpayers' income from digital advertisements services with the obligations arising from double tax treaties concluded by Turkey must be scrutinized.

Key Words: Double tax treaties, Digital advertisement, Digital economy, International tax law, Taxation of digital services

## İÇİNDEKİLER

Öz .....	iv
Abstract .....	v
İçindekiler.....	vi
Kısaltmalar listesi.....	viii
<b>BÖLÜMLER</b>	
Giriş .....	1
1.Uluslararası Vergi Hukukunda Dijital Ekonomi ve Sanal Reklam Faaliyetleri .....	10
1.1. Dijital(leşen) Ekonomi ve Sanal Reklam Faaliyetleri.....	10
1.2. Dijital Ekonominin Yarattığı Değer ve Vergilendirme.....	18
1.2.1. Genel Olarak .....	18
1.2.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Sorunlara Yol Açan Temel Nedenler.....	21
1.3. Dijital Ekonomi ile Uyumlaşmak Amacı ile Önerilen ve Uygulanan Yeni Vergilendirme Yöntemleri .....	27
1.3.1. Uluslararası Düzlemde ve Doktrindeki Öneriler .....	27
1.3.2. Milli Hukuklarda Alınan Tek Taraflı Önlemler .....	33
2. Türk Vergi Hukukunda Dar Mükelleflerin Sanal Reklam Hizmetlerinden Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi.....	41
2.1. Tam Mükellef ve Dar Mükellef Ayrımı.....	41
2.2. Türk Sisteminde Vergi Sorumluluğu Kurumu .....	43
2.3. Sanal Reklam Gelirlerinin Vergilendirilmesinde 476 sayılı CB Kararı Öncesi Dönem .....	46
2.4. 476 sayılı CB Kararı ile Sanal Reklam Gelirleri Kapsamında Getirilen Vergi Sorumluluğu Uygulaması.....	48
2.4.1. Genel Olarak .....	48
2.4.2. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Açısından Ortak Noktalar .....	50
2.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Tam Mükellef ve Dar Mükellef Gerçek Kişilere Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı .....	52
2.4.4. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı.....	57
2.4.5. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı.....	61

3. 476 Sayılı CB Kararı ile Yürürlüğe Giren Uygulamanın Uluslararası Vergi Hukukundan Doğan Yükümlülükler Karşısındaki Durumu .....	64
3.1. Genel Olarak Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	64
3.2. ÇVÖA’larda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması .....	66
3.3. ÇVÖA’ların Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Sınırlayıcı Hükümleri.....	70
3.4. 476 sayılı CB Kararı ile Yürürlüğe Giren Uygulamanın ÇVÖA Bağlamında Yarattığı Çatışmanın Analizi .....	77
3.5. Uluslararası Vergi Hukuku ile Uyumluluğa Dair Önerilerimiz.....	83
4. Dijital Hizmet Vergisi .....	87
4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu ve Kapsamı .....	87
4.2. Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefi ve Verginin Hesaplanması .....	93
4.3. Uluslararası Vergi Hukuku Nezdindeki Yeri .....	96
Sonuç.....	100
Kaynakça .....	104

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>1 seri No.lu KVK Genel Tebliği</b>	Hazine ve Maliye Bakanlığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
<b>17 Seri No.lu KVK Tebliği</b>	Hazine ve Maliye Bakanlığı 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği
<b>193 sayılı GVK</b>	31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
<b>213 sayılı VUK</b>	10.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
<b>476 Sayılı CB Kararı</b>	18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı
<b>3065 sayılı KVDK</b>	25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>5520 sayılı KVK</b>	13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>7194 sayılı Kanun</b>	Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>AP</b>	Avrupa Parlamentosu
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>ATO</b>	<i>Australian Tax Office</i> (Avustralya Vergi İdaresi)
<b>Bkz</b>	Bakınız
<b>BEPS</b>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı )
<b>BM</b>	Birleşmiş Milletler
<b>C.</b>	Cilt
<b>ÇVÖA</b>	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
<b>DHV</b>	Dijital Hizmet Vergisi
<b>HMRC</b>	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> (İngiltere Vergi İdaresi)
<b>IMF</b>	Uluslararası Para Fonu
<b>IP</b>	Internet Protocol
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>ÖTV</b>	Özel Tüketim Vergisi
<b>OECD</b>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<b>Para.</b>	Paragraf
<b>s.</b>	Sayfa
<b>S.</b>	Sayı
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi



## GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile teknolojinin her alanda daha az maliyetle, standartlaşmış ve herkesin ulaşabileceği bir şekilde kullanımı mümkün hale gelmiştir. Bilişim teknolojisinin gelişmesi ve yaygınlaşması ile birlikte sanal, dijital ve siber gibi kavramlarla tanımlanan yeni yaşam ve ticaret şekilleri doğmaktadır. Günlük sosyal hayat, alışveriş alışkanlıkları, eğlence kültürü ve her boyuttaki ticari faaliyet sanal ortamlarda dijital versiyonları ile yeniden şekillenmektedir.

Dijitalleşme olarak adlandırılan bu süreç ekonomik anlamda devasa bir büyüme ve sosyal anlamda değişiklikler yaratmış olmakla birlikte veri güvenliği, siber tehditler, yeni ticaret modelleri ve bunların vergilendirilmesi, ticari etik ve sosyal alışkanlıklardaki değişiklikler gibi sosyal bilimlerin ve hukuk biliminin inceleme alanı içerisinde pek çok yeni sorunu da gündeme getirmektedir.

Ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesi, üretim ve tüketim yöntemleri açısından önemli yenilikler sunmaktadır. Buhar gücünün üretimde kullanılması ile başlayan sanayi devrimi ile birlikte teknolojinin üretim ve tüketim üzerindeki etkisi yıllar içerisinde artmıştır. Ancak internet ve bilgisayar yazılımı teknolojisinin hayatın her alanında yaygın hale gelmesi ile geçmiş endüstriyel dönüşümlere nazaran daha hızlı ve devrimsel bir dönüşüm gerçekleşmiştir.

Ticari faaliyetler de tıpkı endüstriyel faaliyetler gibi gelişen teknolojinin imkanları ile sürdürülmekte ve pazarlama, dağıtım ve tüketim kanalları sanal ortamlara taşınmaktadır. Sanal ortamlar aracılığı ile yapılan ticari faaliyetlerin hacmi her geçen gün artmaktadır. En büyük ticari markalar, orta ve küçük ölçekli ticari işletmeler ve hatta ev ekonomisine katkı sağlamak için üretim yapan kişiler dahil bütün ürün ve hizmet sağlayıcılar aktif olarak küresel ticaretin içerisine katılabilmektedir. Dijitalleşme dünya genelini bir ortak pazar ve her ölçekteki üreticiyi pazardaki oyuncu haline getirmektedir. Daha hızlı, daha kolay ve daha fazla gelir elde etmek bireyler ve

ticari kurumlar için arzu edilen bir durum olsa da mükellefler tarafından elde edilen her bir kuruluş, vergi idareleri için vergiye tabi yeni bir kazanç anlamına gelmektedir.

Dijital ortamlarda yürütülen ticari faaliyetler küresel ticaret hacmini olumlu yönde etkilese de gerek ulusal gerekse uluslararası vergilendirme alanında çözümü zor problemleri de ortaya çıkartmaktadır<sup>1</sup>. Dijitalleşmenin ticaretin ve hayatın bütün alanlarına olan sirayeti vergilendirme alanındaki etkisini de genişletmekte ve karmaşık hale getirmektedir. Farklı sektörler, vergi tipleri ve mükellefiyet türleri itibarıyla özgün değerlendirilmesi gereken vergisel problemler ortaya çıkmaktadır. En temel kavramlar üzerinden bir ayırım yapmak gerekirse dijitalleşen ekonomi hem doğrudan hem de dolaylı vergiler açısından vergiyi doğuran olayın tespiti, verginin tarhi ve tahsili noktasında vergi idarelerinin işini zorlaştırmaktadır.

Bu nedenden dolayı ki, dijital çağın ihtiyaçlarına göre oluşturulmamış vergilendirme kurallarına dayanarak dijital ekonominin ürettiği değerden adil ve yeterli bir vergi geliri temin edilememektedir. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Birliği (AB) ve Birleşmiş Milletler (BM) nezdinde uluslararası vergi hukuku kurallarının modern çağın gereklerine uygun ve küresel ölçekte yeknesak olarak revize edilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir. Dijitalleşen global ekonominin vergilendirilmesi alanındaki çalışmalarda uluslararası eşgüdüm ve yeknesaklık ideal olarak arzu edilmektedir<sup>2</sup>.

Diğer yandan, uluslararası düzlemde yürütülen çalışmaların milli hukuklar üzerindeki bağlayıcı etkisi oldukça sınırlıdır. Uluslararası vergi hukuku alanında yeknesak kuralları ortaya koyacak ve bunların uygulamasını takip edecek icra ve yaptırım gücüne sahip bir kuruluş bulunmamaktadır. 1920'li yıllarda Milletler Cemiyeti nezdinde başlatılan çalışmalarla ortaya çıkan ve genel kabul görerek iki taraflı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) yolu ile uygulanan uluslararası doğrudan vergilendirme

---

<sup>1</sup> Georg Kofler ve Gunter Mayr, "Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or Long-Term Solution?", **European Taxation**, Vol. 57, No: 12, 2017, s.524.

<sup>2</sup> Yariv Brauner, "Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously", **Intertax**, Vol. 46, No: 6&7, 2018, s.464.

kurallarının revize edilmesi uzun zaman alan ve politik çatışmalara yol açan bir konudur.

Tüm bu nedenlerle devletler milli hukuklarını revize ederek dijitalleşmenin yarattığı vergi erozyonuna karşı tek taraflı önlemler alma gayreti içerisinde bulunmaktadır. Hükümetlerin vergi gelirlerini korumak için aldığı tek taraflı önlemler, sanal ortamlarda yürütülen bazı faaliyet alanlarını özel olarak hedef alan yerel mevzuat değişiklikleri ya da idari tasarruflar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hedefte olan faaliyet alanları kahir ekseriyetle sanal ortamlara münhasır ve fiziki varlığa bağımlılığı en az olan iş modelleridir.

Buna paralel olarak, internet ortamında yürütülen sanal reklam ve pazarlama faaliyetlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi dijital ekonominin vergilendirilmesi alanındaki çalışmalarda özel bir önem arz etmektedir. Fiziki varlığa bağımlılığı olmayan sanal reklam faaliyetlerinde sunulan hizmetlerin tespiti, hizmetlerin ekonomik değerinin belirlenmesi ve yapılan ödemelerin takibi vergilendirme açısından sorunlar oluşturmaktadır.

Dijitalleşme ile coğrafi sınırların etkisi ortadan kalkmakta ve özellikle sanal reklam faaliyetleri küresel pazarda hâkim belli başlı firmalar tarafından yürütülmektedir. Dünyanın dört bir ucunda internet üzerinden yürütülen reklam faaliyetlerinin hizmet alanlar ve hizmet verenler açısından uluslararası bir yönü bulunmaktadır. Bu nedenle dijital reklam ve pazarlama gelirlerinin vergilendirilmesi alanında yapılacak herhangi bir girişimin uluslararası vergi hukukunun inceleme alanına giren bir yönü mutlaka bulunmaktadır.

Dijital ekonominin ve sanal reklam gelirlerinin etkin bir şekilde vergilendirilmesine yönelik çözüm arayan pek çok çalışma yürütülmektedir. 1961 yılından beri kurucu üye olarak OECD’de yer alan ve AB adaylık sürecindeki<sup>3</sup> Türkiye Cumhuriyeti dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmaları takip etmekte ve küresel akımlarla

---

<sup>3</sup> European Commision, “Candidate Countries”, (Çevrimiçi)  
<https://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm> (Erişim Tarihi: 02.11.2019).

paralel değişiklikler yapmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti, teknolojiye ulaşan genç ve yoğun bir nüfusa sahiptir. Türkiye İstatistik Kurumu'nun 2019 yılı *Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması*'na göre 16-74 yaş arasındaki bireylerin internet kullanım oranı %75,3'tür<sup>4</sup>. Dijital dünya ile etkileşimin arttığı gerçeği göz önüne alındığında, Türkiye Cumhuriyeti'nin dijitalleşen ekonominin vergilendirilmesi alanında atacağı adımlar vergi gelirlerinin güvenliği açısından önem arz etmektedir.

İnternet ortamında sanal reklam hizmetleri sunarak Türkiye'den yapılan ödemelerle gelir elde eden kişilerin bu hizmetlerden elde ettikleri gelirlerinin kaynakta vergi kesintisi yapılması suretiyle vergilendirilmesi ile ilgili olarak 2018 yılı sonlarında yeni bir düzenleme yürürlüğe girmiştir. Getirilen bu yeni düzenlemeyle hem Türkiye'de mukim olup sanal reklam faaliyetlerinden gelir elde eden gerçek kişilerin hem de Türkiye'de mukim olmayan ve bu faaliyetlerden gelir elde eden gerçek kişilerin ve kurumların dijital reklam hizmetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bir başka ifade ile yeni düzenleme hem dar mükellef gerçek kişiler ve kurumlar hem de tam mükellef gerçek kişilerin sanal reklam faaliyetlerini kapsamaktadır.

Sanal reklam gelirlerine kaynakta kesinti yöntemi ile vergilendirme yapılması yürütme erkine kanunla verilen bir yetkinin ilk kez fiilen kullanılması ile yürürlüğe konulmuştur. 10.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>5</sup> (213 sayılı VUK) 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında yürütme organına tanınan vergi kesintisi yaptırma yetkisine istinaden, 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>6</sup> (476 sayılı CB Kararı) ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>7</sup> (193 sayılı GVK) 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ve 13.06.2016 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar

---

<sup>4</sup>Türkiye İstatistik Kurumu, "Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2019", (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30574> (Erişim Tarihi: 02.11.2019).

<sup>5</sup> Resmî Gazete sayı: 10705, tarih: 04.01.1961.

<sup>6</sup> Resmî Gazete sayı:30630, tarih:19.12.2018,

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı "213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Hükümleri Kapsamında Bazı Hizmetlerin Vergi Kesintisi Kapsamına Alınması ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranları Hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar".

<sup>7</sup> Resmî Gazete sayı: 10700, tarih: 06.01.1961.

Vergisi Kanunu'nun<sup>8</sup> (5520 sayılı KVK) 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler kaynakta vergi kesintisi (tevkifat) kapsamına alınmıştır.

Buna göre, 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında ve 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişiler, internet ortamında reklam hizmeti verenlere ya da bu hizmetlere aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden gelir ve kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>9</sup> (1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği) ilgili bölümlerini revize eden "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği (Seri No: 17)"<sup>10</sup> (17 Seri No.lu KVK Tebliği) ile kaynakta kesinti yoluyla vergilendirmenin tabi olduğu uygulamanın esasları belirlenmiştir.

Yeni uygulamanın kapsamında olan gelirler dijital pazarlama, dijital reklam, sanal reklam, internet reklamı veya online reklam gibi kavramlarla ifade edilen internet ortamında sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerdir. Atılan bu adım ile internet üzerinden verilen hizmet kollarının en önemlilerinden birinden elde edilen gelirin kayıtlı ekonomiye dahil edilmesi ve vergi güvenliğinin kaynakta kesinti vergilendirme yöntemi ile sağlanması amaçlanmaktadır.

476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulama her ne kadar "sanal reklam vergisi", "internet reklamı vergisi" gibi isimlerle anılsa da hali hazırda yürürlükte olan 193 sayılı GVK'nın ve 5520 sayılı KVK'nın ticari kazançlar üzerinden tevkifat yapılmasını öngören maddeleri çerçevesinde bir uygulamadır. Bu nedenle Türkiye'de sanal reklam gelirleri üzerinde başlayacak tevkifat uygulamasının yeni bir vergi türü olduğunu söylemek mümkün değildir.

---

<sup>8</sup> Resmî Gazete sayı: 26205, tarih: 21.06.2006.

<sup>9</sup> Resmî Gazete sayı: 26482, tarih: 03.04.2007.

<sup>10</sup> Resmî Gazete sayı: 30687, tarih 15.02.2019.

Bir başka ifade ile sanal reklam faaliyetlerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesini düzenleyen özel veya yeni bir vergi kanunu yasalaşmış değildir. Yeni yürürlüğe giren tevkifat uygulaması, tam mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi açısından uluslararası vergi hukuku boyutunda bir sorun teşkil etmemektedir. Ancak, dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye’de sağladıkları sanal reklam hizmetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi hususu uluslararası vergi hukukunun inceleme alanı içerisine girmektedir.

Türkiye mukimi kişi ve kurumlara sanal reklam hizmetleri sunarak gelir elde eden dar mükellef kişi ve kurumların elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğindedir. Yerel vergi mevzuatı açısından dar mükellef kişi ve kurumların yalnızca Türkiye’de elde etmiş oldukları ticari kazançlar yönünden vergiye tabi olmaları ilkesi geçerlidir. Ticari kazançlar açısından Türkiye’de elde etmiş sayılmak için Türkiye’deki bir işyeri ya da daimî temsilci aracılığı ile elde etme esası geçerlidir<sup>11</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu, şu an itibari ile yürürlükte bulunan 85 adet ÇVÖA bulunmaktadır<sup>12</sup>. Türkiye’nin akdetmiş olduğu çok sayıdaki iki taraflı ÇVÖA hükümleri açısından dar mükellef kişilerin ticari kazançları üzerindeki vergilendirme hakkı dar mükellef kişilerin ticari kazançlarını Türkiye’de sabit bir işyeri veya daimî temsilci aracılığı ile elde etmeleri şartına bağlıdır<sup>13</sup>. Dolayısıyla Türkiye’de sanal reklam hizmetleri sunarak gelir elde eden dar mükellef kişi ve kurumların kazançlarının Türkiye’deki bir işyeri ya da daimî temsilci aracılığı ile elde edilip

---

<sup>11</sup> Bkz: Cihat Öner, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 63, No:2, 2014, s.365-396.

<sup>12</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi”, (Çevrimiçi), [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm), (Erişim Tarihi 14.10.2019).

<sup>13</sup> Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti ve Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın (Türkçe metni) 7. maddesinde bu husus aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır:

*Devletlerden birinin bir teşebbüsüne ait kazanç söz konusu teşebbüs diğer Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça yalnız ilk bahsedilen devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.*

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri”, (Çevrimiçi), [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/TURKCE\\_METIN/HOLLANDA.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/HOLLANDA.pdf) (Erişim Tarihi: 02.01.2019) (**Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri**).

edilmemesi, Türkiye'nin vergilendirme hakkı açısından temel belirleyici faktör olacaktır.

Uluslararası ticaretin vergilendirilmesi noktasında âkit devletler arasında yürürlükte bulunan ÇVÖA hükümlerinin öncelikli olarak göz önünde bulundurulması teoride ve uygulamada kabul edilmiş bir prensiptir<sup>14</sup>. Gerek 193 sayılı GVK gerekse 5520 sayılı KVK, Türkiye'nin taraf olduğu iki taraflı vergi anlaşmalarında anlaşmanın uygulama alanı içerisindeki vergiler olarak tanımlanmaktadır<sup>15</sup>. Bu nedenle 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK kapsamında yapılacak yabancılık unsuru içeren bir vergilendirmede Türkiye'nin taraf olduğu iki taraflı ÇVÖA hükümlerinin Türkiye'nin vergilendirme hakkına getirdiği sınırlandırmaların dikkate alınması gerekmektedir.

Bu minvalde, bu çalışmanın inceleyeceği hukuki problem; gelir üzerinden alınan vergiler kategorisindeki bu yeni tevkifat uygulamasının Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarından doğan ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin yükümlülükler ve uluslararası vergi hukuku prensipleri ile çatışması sorunudur.

Bu çalışmanın birinci bölümde gerek uluslararası kuruluşlar tarafından gerekse literatürde yapılan tanımlar dikkate alınarak öncelikle dijital ekonomi ve sanal reklam hizmetleri tanımlanacak ve internet kullanıcılarının tercihlerine dayanan kişi odaklı sanal reklam faaliyetlerine örnekler verilecektir. Akabinde, dijital ekonomideki vergisel problemler ve sebepleri bu çalışmanın konusuyla sınırlı olarak ele alınacaktır. Bölümün son kısmında ise dijital ekonominin etkin bir şekilde vergilendirilmesine yönelik ortaya atılan teorik çözüm önerileri ve AB ve bazı yerel hükümetler nezdinde dijital ekonomi ve sanal reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilecektir.

---

<sup>14</sup> D. M. Broekhuijsen, **A Multilateral Tax Treaty: Designing an Instrument to Modernise International Tax Law**, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V, 2018., s.27 vd.

<sup>15</sup> Bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı, **(Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri)** Anlaşma metinlerinde "Kapsanan Vergiler" başlıklı madde altında (geneli itibari ile 2. madde) Türkiye Cumhuriyeti'nde açısından anlaşma kapsamında kabul edilen vergiler arasında Türkiye Cumhuriyeti'nde yürürlükte olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi sayılmaktadır.

İkinci bölümde 476 sayılı CB Kararı ile yürürlüğe giren kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme uygulamasının esasları üzerinde durulacaktır. Öncelikle, tam ve dar mükellef ayırımından bahsedilecek; ardından Türk vergi sistemi içerisinde vergi sorumluluğu uygulaması ve sanal reklam gelirlerinin 476 sayılı CB Kararı'ndan önce nasıl vergilendirildiği izah edilecektir. Daha sonra çalışmanın ana konusunu teşkil eden 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulamanın hükümleri incelenecektir. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, literatürde konuyu detaylı olarak inceleyen bir çalışma henüz olmadığı için konuyu incelerken yeni tevkifat uygulamasının mevzuat içerisindeki yeri, Maliye Bakanlığı'nın 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerini revize eden 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde incelenecektir. Böylelikle yeni uygulamanın kavradığı vergilendirme alanı ortaya konulacaktır.

Üçüncü bölümde 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulamanın uluslararası vergi hukukundan doğan yükümlülükler ile uyumluluğu değerlendirilecektir. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulama doğrudan vergiler sınıflandırmasında olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından bir vergilendirmedir. Bu nedenle, uluslararası vergi hukuku ile uyumluluk doğrudan vergiler ve ÇVÖA'lar nezdindeki uyumluluk açısından incelenecektir. Türkiye'nin dar mükellef kişi ve kurumlar üzerindeki vergilendirme hakkının sınırlandırılması konusu ele alınacaktır. Öncelikle vergilendirme hakkının ne olduğu ve iç hukuk hükümlerine göre nasıl sınırlandırıldığı açıklanacaktır. Akabinde, uluslararası hukuktan doğan sınırlama ÇVÖA'lar düzleminde ele alınacaktır. Bu minvalde üçüncü bölüm içerisinde OECD Model Sözleşmesi'nin ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin öngördüğü daimî işyeri kriteri incelenecektir. Bu bölümün sonunda sanal reklam hizmetlerinin uluslararası hukuk perspektifinde daha efektif vergilendirilmesi için önerilerimiz ve değerlendirmelerimiz yer alacaktır.

Tez çalışmasının dördüncü ve son bölümü, Türkiye Cumhuriyeti'nde yürürlüğe girecek olan Dijital Hizmet Vergisi'ni (DHV) incelemektedir. Söz konusu mevzuat, bu tez çalışmasının tamamlandığı dönemde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) sunulmuştur. Bu tez çalışmasının konusuyla ilişkisi nedeniyle DHV'nin de çalışma içerisinde incelenmesi gerektiği düşünülmüştür. Ancak çalışmanın bütünlüğünü



bozmamak adına DHV'nin ek bir bölüm altında incelenmesi uygun görülmüştür. 24 Ekim 2019 tarihinde, DHV'nin de yasalaşmasını kapsayan ve yürürlükte bulunan vergi kanunlarında da pek çok değişiklikleri öneren bir kanun teklifi TBMM'ye sunulmuştur.<sup>16</sup> 7 Aralık 2019 tarihinde Resmî Gazete yayımlanan 05.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı "Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" (7194 sayılı Kanun)<sup>17</sup>, Türk vergi mevzuatında pek çok değişiklik önermektedir. Ancak bu çalışmanın konusuyla olan ilişkisi bakımından, DHV'nin düzenlendiği bölümleri zikredilecektir. DHV, Türkiye'de fiziki varlık göstermeksizin sanal ortamlarda hizmet sunarak gelir elde eden belli başlı iş modellerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bu minvalde, yeni verginin konusu, amacı, kapsamı, uluslararası vergi hukukuyla nezdindeki yeri ve 476 sayılı CB Kararı ile getirilen kaynakta kesinti yükümlülüğü ile eşzamanlı uygulanması konuları incelenecektir.

---

<sup>16</sup> TBMM, "Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi", (Çevrimiçi) <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.11.2019).

<sup>17</sup> Resmi Gazete sayı: 30971, tarih: 07.12.2019.

# BÖLÜM 1

## ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA DİJİTAL EKONOMİ VE SANAL REKLAM FAALİYETLERİ

### 1.1. Dijital(leşen) Ekonomi ve Sanal Reklam Faaliyetleri

“Dijital ekonomi” kavramı her ne kadar ilk bakışta genel bir çağrışım yapsa da bu kavramın tek bir tanıma indirilerek ifade edilebilmesi ve teknolojinin yarattığı müthiş ivmeli değişim karşısında ucu kapalı bir şekilde tanımlanabilmesi mümkün görünmemektedir. İnternet erişiminin yaygınlaşmaya başladığı 2000’li yılların başında dijital ekonomi olarak ifade edilen alan daha çok internet ortamı üzerinden yürütülen e-ticaret faaliyetlerini belirtmekte iken<sup>18</sup> bugün o sınırlı tanımın çok daha ötesinde bulunduğu aşikardır.

Uluslararası kuruluşlar tarafından ve akademik dünyada yapılan çalışmalarda bugün içinde bulunduğumuz mevcut dijital kapasiteye istinaden yapılan tanımlar bulunmaktadır. Ancak bu tanımların teknolojideki her yeni ilerleme ile genişleyip değişebileceği göz ardı edilememelidir. Gelecekte bu tanımların içerisinde dijital teriminin fazlalık addedilip ekonominin doğal olarak dijital yollarla devam etme zorunluluğundan mütevellit ekonomi kavramının başlı başına dijital varlıklar ve faaliyetler üzerinden tanımlanması da ihtimal dahilindedir.

Uluslararası Para Fonu (IMF), ekonominin dijitalleşmesini bilgi ve iletişim teknolojileriyle ilişkili olarak tanımlamıştır. Buna göre ekonominin dijitalleşmesi, bilgi teknolojileri ve internetin üretim süreçleri ve ürünlerin oluşumunda kilit rol oynadığı ve geleneksel anlamdaki üretim ve tüketim modellerini sanal formlara dönüştürdüğü durum olarak tanımlanmıştır<sup>19</sup>. IMF’nin tanımında “dijitalleşen ekonomi” ve “dijital ekonomi” kavramları arasında bir ayırım yapılmıştır. IMF ekonominin dijitalleşmesini

---

<sup>18</sup> Bkz: Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic Commerce and International Taxation**, The Hague ; Boston, Kluwer Law International, 1999.

<sup>19</sup> IMF, “Measuring The Digital Economy”, **IMF Publications**, April 5 2018, (Çevrimiçi), s.6, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (Erişim Tarihi: 12.11.2019).

geleneksel ticari ve sosyal aktivitelerin sanallaşması olarak tanımlamıştır. IMF'nin yaptığı bu ayırım ile paralel olarak pür dijital ekonomi; *“ürün ve hizmetlerin bilgiye (DATA) dayalı elektronik (sanal) ortamlarda üretildiği ve tüketiciye yine sanal ortamlarda sunulduğu ekonomik faaliyetlerdir”* şeklinde tanımlanabilir<sup>20</sup>.

AB nezdindeki çalışmalar çerçevesinde Avrupa Parlamentosu (AP) dijital ekonomi üzerine hazırladığı politika dokümanında dijital ekonomiyi tanımlamaya çalışmıştır. Buna göre dijital ekonomi, e-ticaret, online reklamcılık, bulut depolama, online bankacılık ve ödeme hizmetleri, sanal uygulama marketleri, sosyal medya platformları, sanal para birimleri ve internet ve bilgi teknolojileri alanında daha pek çok faaliyet sonucu oluşan ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır<sup>21</sup>.

Burada dikkate değer nokta geçmişten günümüze taşınan ticari faaliyetlerin sanal formlara evrilmesi ile birlikte yeni ticari faaliyet türlerinin de ortaya çıkmış olmasıdır. Bunlara paralel olarak vergilendirme perspektifinden bakıldığında, sanal ekonomik ürünlerin yanı sıra, geleneksel üretime dayalı ticarete de internet ve haberleşme teknolojisinin sağladığı imkanlarla değer zincirindeki fiziki bağımlılığın ortadan kalkması da dijitalleşme (sanallaşma) olarak adlandırılmaktadır<sup>22</sup>.

Teknolojideki gelişmeler, ilerleyen zamanlarda ekonomik hayatın sanal ortamlara taşınmasını daha ileri seviyelere taşıyacaktır. Bunlara örnek olarak 3D yazıcı teknolojisi, hologram teknolojisi, yapay zekâ teknolojisi, nesnelerin internetle bağlantısının artarak kullanılması ve artırılmış sanal gerçeklik teknolojisi gibi gelişmeye devam eden teknolojik yenilikler örnek verilebilir. Bu alanların her birindeki gelişmeler vergilendirme noktasında pek çok yeni sorun ve çözümü de beraberinde getirecektir. Ayrıca blockchain teknolojisine dayalı olarak geliştirilen sanal para birimleri ve bunların vergilendirilmesi de dijital ekonominin vergilendirilmesi

---

<sup>20</sup> Mehdi Khosrow-Pour, **Dictionary of Information Science and Technology**, Hershey, PA, IGI Global, 2006.

<sup>21</sup> European Parliament Policy Department, **Tax Challenges in Digital Economy**, Brussels, European Parliament, 2016, s.15 (**EU Tax Challenges in Digital Economy**).

<sup>22</sup> Sayee Prasanna, “Digitalization of Traditional Business Models: Transfer Pricing Implications of Business Restructurings”, **International Transfer Pricing Journal**, Vol. 25, No: 6, 2018, s. 428.

noktasında akademik ve pratik düzlemdeki tartışma konularından birini teşkil etmektedir<sup>23</sup>.

Tüm üretim ve ticari faaliyet kollarında etkisini gösteren dijital dönüşüm, reklam ve pazarlama faaliyetleri alanında da bir değişime yol açmıştır. Dünyanın her noktasındaki bilgisayarların ve dijital bağlantısı olan cihazların anlık bir hızla ve en az maliyetle birbirine bağlanmasını sağlayan internet teknolojisi reklam ve pazarlama faaliyetlerinde de geleneksel yöntemleri değiştirmektedir. İnternet teknolojisi ile reklam faaliyetleri, karasal ya da uydu yayını veyahut da basılı görsel bir dokümana gerek kalmadan ve anlık olarak milyarlarca bilgisayar ekranında ya da internet erişimi olan mobil cihazlarda yapılabilmektedir.

Dijital pazarlama (dijital reklam, sanal reklam, internet reklamı) bilgisayar yazılım teknolojilerinin yarattığı sanal reklam araçları ile sanal ortamlarda ürün ve hizmetlerin ile müşterilere tanıtılmasıdır<sup>24</sup>. Dijital reklam sosyal medya platformları, video paylaşım platformları, sanal arama motorları, taşınabilir cihazlarda kullanılan uygulamalar ve sanal verinin müşteriye görsel ya da işitsel olarak iletilebilme imkânı olan tüm elektronik ortamlarda yapılabilmektedir<sup>25</sup>. İnternet sitelerindeki “banner reklamlar”, “video içi reklamlar”, “müşteri odaklı e-posta reklamları”, “uygulama içi reklamlar” vb. yeni tanıtım ve pazarlama modelleri, kişiye özel hedef odaklı pazarlama yapma imkânı sunmakta ve geleneksel reklam ve pazarlama modellerinin yerini almaktadır.

“Çerezler” olarak adlandırılan özel bilgisayar yazılımları dijital pazarlama için kilit rol oynamaktadır. Bu bilgisayar yazılımları web sitelerini ziyaret eden (internet protocol) IP adreslerinin online ortamdaki aramaları ve faaliyetlerine ilişkin izleri kaydetmekte

---

<sup>23</sup> Bknz: Aleksandra Bal, **Taxation, Virtual Currency and Blockchain**, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, Kluwer Law International B.V, 2019.

<sup>24</sup> Popa Adela Laura, “A Classic Framework of Online Marketing Tools”, **Annals of the University of Oradea: Economic Science**, Vol. 25, No: 1, 2015, s,1274.

<sup>25</sup> Robert Mcclurg, “Digital Marketing Is Key to Practice Growth: Making Sense of SEO, PPC, DIY, DID, and Social Networking”, **Family Advocate**, Vol. 35, No: 3, 2013, s.29.

ve potansiyel müşterilerin tercih ve zevklerini analiz etmek için kullanılmakta ve hedef odaklı pazarlama faaliyeti yapılmasına olanak sağlamaktadır<sup>26</sup>.

Sanal reklam hizmetleri deyince şüphesiz ki akla ilk olarak arama motoru Google'un "Google AdSense" ve "Google Ads" ürünleri ile sunduğu hizmetler gelmektedir. Google firması dünyanın herhangi bir noktasındaki satıcının ürünlerini dünyanın başka herhangi bir noktasındaki tüketiciye sanal ortamlarda tanıtma imkânı sunmaktadır. Google, müşteri bilgilerini ve ürün bilgilerini sanal platformlarda bir araya getirip analiz etmektedir. Müşteri bilgileri özel bilgisayar yazılımları ile toplanmakta ve değerlendirilmektedir.

Ürünlerini pazarlamak isteyen satıcılar da ürün bilgilerini ve reklam taleplerini Google firmasına sanal ortamlarda iletmektedirler. Bu durumda Google firması reklam verenin ve reklam muhataplarının bulunduğu coğrafyada fiziki bir varlık göstermeden faaliyet gösterebilmektedir. Reklam hizmetlerine ait ücretler de yine üretici ve tüketicinin bulunduğu ülkeden farklı bir ülke olan Google'ın ilgili operasyonlarını yürüttüğü ülkede (kahir ekseriyetle İrlanda ) ödenmektedir<sup>27</sup>. Benzeri teknik özellikler ve bilgisayar yazılımları kullanılarak sosyal medya platformu Facebook, video paylaşım platformu Youtube ve hayatımızın her alanında aktif olarak yer alan diğer sanal ortamlarda da reklam verme hizmetleri sunulmaktadır.

İnternet kullanıcısı bireylerin kişisel tercihlerinin ve zevklerinin tespiti sanal reklam hizmetlerinin sunulması açısından temel değeri oluşturmaktadır. Gelişmiş yapay zekâ teknolojisi destekli bilgisayar programları internet ortamından gelen verileri analiz etmekte ve ham verileri reklam ve pazarlama faaliyetleri için kıymetli işlenmiş veri haline getirmektedir. İnternet kullanıcılarının yaşı, eğitim durumu, medeni durumu, cinsiyeti, coğrafi konumları, meslekleri, cinsel tercihleri, hobileri, günlük alışkanlıkları, siyasi tercihleri ve bütçeleri gibi bilgiler dünyanın dört bir yanından anlık olarak sanal hizmet sunucularının veri havuzlarına akmaktadır.

---

<sup>26</sup> Justin Orr, "Digital Marketing in an Analog World", *The Georgetown Journal Of Legal Ethics*, Vol.29, No: 4, 2016, s.1204.

<sup>27</sup> Kofler ve Mayr, s.527.

Sıradan insana dair bu denli çok bilginin ekonomik bir değere dönüşüyor olması ilk bakışta makul görünmeyebilir. Ancak, her sıradan insanın bir müşteri olduğu düşünüldüğünde işlenmiş verinin kıymeti ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu bilgilere dayalı olarak sosyal medya platformları üzerinden dünya lideri ülkelerde seçim manipülasyonlarının (örneğin ABD'deki son başkanlık seçimi) yapıldığı iddiası dahi bulunduğu hatırdta tutulmalıdır<sup>28</sup>.

Sanal reklam faaliyetleri alanında bireysel verinin nasıl ekonomik değere dönüştüğü günlük hayatın içerisinde çoğu kez karşımıza çıkmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılması için bu örneklerden bazılarının senaryolaştırılması faydalı olacaktır. Bu nedenle internet arama motorlarında yapılan aramalara dayalı reklam faaliyetleri, online harita uygulaması kullanımına dayalı reklam faaliyetleri ve sosyal medya platformlarındaki paylaşımlara istinaden yapılan reklam faaliyetlerinin nasıl gerçekleştiğine dair günlük hayatın içerisinde bazı örnek olaylar sunulacaktır<sup>29</sup>.

İlk olarak, en bilinen örnek olan internet arama motorlarında yapılan aramaların birey odaklı reklam faaliyetlerinde kullanılması örneği incelenecektir. İnternet arama motoru Google'da yapılan bir ürün aramasının ardında ziyaret edilen her internet sitesinde benzer ürünün ya da muadillerinin reklamlarının belirmesi hemen her internet kullanıcısının başına gelmektedir. Bu faaliyette ilgili tüketicinin muayyen bir ürünü aradığı bilgisi, Google tarafından kaydedilen diğer dijital izlerinin de analiz edilmesi ile hedef odaklı reklam verisi olmaktadır.

İlgili ürüne tevecühü bulunan müşterilerin ziyaret ettiği internet sitelerinde ya da internet platformlarında muayyen ürünün tanıtımını yapan video içi reklamlar veya site içi diğer görseller gösterilmektedir. Reklam veren firma ile Google firması arasındaki anlaşmaya göre reklamın gösterildiği süre, reklam linkinin ziyaret alması

---

<sup>28</sup> The Guardian, "The Cambridge Analytica Files", <https://www.theguardian.com/news/series/cambridge-analytica-files> (Erişim Tarihi: 13.10.2019).

<sup>29</sup> Hazırlanan örnekler, bu tez çalışmasına özgü kurguya dayalı örnekler olup, herhangi bir sektör ya da firmayı destekler ya da yerici nitelikte olma amacı taşımamaktadır.

veya sadece sanal reklam ilanının internet sitesinde yayınlanması karşılığında Google firmasına ödemeler yapılmaktadır.

İlgili tüketicinin geçmiş satın alma verileri, aylık online harcamaları ve tercih ettiği diğer ürün çeşitleri gibi veriler kişisel zevkleri ve muhtemel bütçesi hakkında kayda değer bir veri oluşturmaktadır. Google firması tarafından ilgili ürüne teveccühü bulunan müşterilerin bilgisi satıcı firmalara potansiyel müşteri olarak sunulmaktadır. Satıcı firmalar, tüm şehre yayılan ve ilgili ürüne hiçbir talebi bulunmayan kişilere reklam yapmak yerine o ürüne ihtiyacı olan ve belirli bütçe aralığındaki bireylere nokta atışı olarak ürünlerini tanıtmaya imkânı bulmaktadırlar.

Online harita uygulamaları üzerinden toplanan kişisel veriler de birey odaklı reklam faaliyetlerinde kullanılabilir. İstanbul'un Anadolu yakasında ikamet eden bir bireyin Avrupa yakasındaki bir ofiste çalıştığı ve cep telefonundaki online harita uygulamasını kullanarak yolculuk yaptığı bir örnek olay kişi odaklı sanal reklam faaliyetlerinin nasıl yapıldığını anlamaya yardımcı olacaktır. Online harita programı aracılığı ile bu bireyin hafta içi her gün muayyen saatler arasında şehrin iki noktası arasında yolculuk yaptığı ilk tespit edilecek veri olacaktır.

Programı kullanan bu bireyin trafik durumuna göre rota ve ulaşım aracı tercihleri yapıldığı görülmektedir. Bu durumda, online harita uygulamalarındaki yer aramaları, ulaşım tercihleri ve aramaların yapıldığı saatler bir bireyin günlük rutini, tercih ettiği ulaşım şekilleri, günlük yakıt tüketimi, günün hangi saatlerini şehrin ya da dünyanın hangi bölgelerinde geçirdiği ve gününün kaç saatini trafikte geçirdiği gibi bilgilerin bu online uygulamayı sunan firma tarafından derlenip analiz edilmesine olanak sağlamaktadır.

Bu bilgileri derleyip analiz eden uygulama sunucu İstanbul ilinde reklam yapmak isteyen akaryakıt, otopark, oto bakım ya da seyahat firmalarına hedef müşteri olarak uygulama kullanıcılarının bilgilerini sunabilecektir. Trafiğin sıkıştığı muayyen noktalarda "park et- devam et" reklamlarının görünür olması ya da program kullanıcısı bireylerin günlük rotaları üzerinde "en kaliteli akaryakıtı" satan firmaların

reklamlarının mobil uygulamalar içerisinde belirmesi birey odaklı reklam faaliyetleridir.

Diğer yandan, toplumun her kesiminin kişisel eğlence veya sosyalleşme amacı ile yoğun ve yaygın olarak kullandığı sosyal medya platformlarındaki paylaşımlar da birey odaklı sanal reklam faaliyetlerinde kullanılabilirler. Kişilerin fotoğraf paylaşımı yaptığı ve diğer bireylerin benzeri paylaşımlarını takip ettiği bir sosyal medya platformu örnek olarak kullanılabilir. Bu platform aracılığı ile bireylerin yaşı, cinsiyeti, medeni durumları ve sosyal çevreleri kolayca tespit edilebilmektedir. Bu veriler aracılığı ile platform kullanıcısı kişilere pek çok ürünün reklamı yapılabilir.

Örneğin, ilgili platformda hesabı bulunan erkek bir birey evlidir ve evlilik yıl dönümleri yaklaşmaktadır. Bu kişinin diğer paylaşımlarının ve konum bildirimlerinin sağladığı verilerle bu kişinin dağcılık sporuna meraklı olduğu tespit edilebilmektedir. Bu bireyin arkadaş listesi içerisinde eşi de yer almaktadır. Dağcılık sporu malzemeleri satmak isteyen ve sanal reklam teknolojilerinden yararlanmak isteyen bir firma doğrudan kullanıcılara satış yapmak yerine eşleri tarafından kendilerine hediye alınmasını bir pazarlama tekniği olarak tercih etmekte ise sosyal medya platformundaki verileri kullanabilecektir.

Bu durumda dağcılık sporu yapan, evli ve eşi de aynı sosyal medya platformunda bir hesaba sahip kullanıcılar hedef kitleyi oluşturacaktır. İlgili bireylerin bilgileri sosyal medya platformundan satın alınarak bu kişilere reklam yapılabilir. Söz konusu bireylerin evlilik yıl dönümlerinin yaklaştığı tarihlerde kadın kullanıcıların hesaplarında “eşinizi mutlu etmek için X ürününü almanız yeterli” gibi bir reklamın belirmesi hedef odaklı reklama bir örnektir.

Yukarıda sayılan örnek olaylar internet kullanıcılarının sanal izlerine istinaden yapılan reklam faaliyetlerine örnek oluşturmaktadır. Bunlara ek olarak kişisel internet sitelerinde, sosyal medya fenomenlerinin hesaplarında ve diğer sanal ortamlarda da bedeli ödenerek internet reklamı yapılabilir. Örneğin bir internet fenomeni, ürünlerini tanıtmak isteyen bir firmadan reklam bedeli olarak video ya da fotoğraf



paylaşımları yolu ile ürün reklamı yapabilmektedir. Ayrıca, sanal ortamlarda çok ziyaret edilen internet sitelerinin editörleri ya da hak sahipleri aracı firmalar ile reklam almak yerine doğrudan siteleri içerisine reklam yerleştirerek internet reklamcılığı yapabilmektedirler.

Kullanıcı tercihlerine istinaden yapılan reklam faaliyetleri birey bazlı gibi görünse de esasında yaş, cinsiyet ve gelir grupları itibari ile sınıflandırıldığında kitleleri kapsayan bir resim ortaya çıkmaktadır. Hedef odaklı reklam ve pazarlama faaliyetleri tüm internet kullanıcılarını kapsar hale gelmiştir. Statista verilerine göre 2018 yılında dijital reklam hizmetleri için dünya çapında yapılan harcamanın büyüklüğü 269.85,00 milyar Amerikan Doları tutarındadır<sup>30</sup>. 2015 yılı için verilen bilginin 161.77,00 milyar Amerikan doları ve 2019 yılı için yapılan öngörünün 304.34,00 milyar Amerikan Doları olduğu dikkate alınırsa sektörün büyüklüğü ve büyüme ivmesi bu alanın vergilendirme nezdinde göz ardı edilemeyeceğini çarpıcı bir şekilde göstermektedir.

Sadece sanal reklam faaliyetlerinin büyüyen hacmi dijital ekonominin yekununun büyüklüğünü de ifade etmektedir. Vergi politikası bakımından artan ticari hacim ve servetin artan vergi gelirini birlikte getirmesi doğal bir sonuçtur. Ancak, tanımlaması ve sınırlarının çizilmesi dahi başlı başına bir zorluk oluşturan dijital ekonomi, uluslararası vergilendirmedeki problemleri daha müphem ve zor başa çıkılır hale getirmektedir<sup>31</sup>.

Sanal reklam faaliyetleri uluslararası vergilendirme kurallarının ortaya çıktığı 1920'li yıllardaki ticari ortam ve teknik kapasiteden çok farklı bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Günümüzde genel kabul gören uluslararası ticari vergilendirme kuralları üretim, pazarlama ve tüketim süreçlerinin fiziki bir varlığa dayalı olduğu, faaliyetlerin insan eliyle yürütüldüğü gerçeği üzerine oluşturulmuştur. Reklam ve pazarlama faaliyetlerinin internet çağına kadarki bilinen yöntemleri

---

<sup>30</sup>Statista, "Digital Advertising Spending Worldwide From 2018 to 2023", (Çevrimiçi), <https://www.statista.com/statistics/237974/online-advertising-spending-worldwide/> (Erişim Tarihi: 14.10.2019).

<sup>31</sup> OECD, **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, Paris, OECD Publications, 2013, s.35 (**Addressing BEPS Report**).

sergiler, pazar yerleri, tellallar, basım yayın yolu ile yapılan reklamlar ve görsel ve işitsel medya ile yapılan reklamlar olarak düşünülebilir.

Bütün bu faaliyetlerin yapılması işitsel, görsel ve akılla idrak edilir bir mesajın yanı sıra, bu mesajı ulaştıracak kişilerin, ajanların ve fiziki nesnelerin varlığına bağlıdır. Bunun aksine olarak, internet ortamına yapılan reklam faaliyetleri reklamın izhar olduğu ülkede hiçbir fiziki varlık gösterilmeksizin internet bağlantısı olan herhangi bir cihazın ekranından tüketiciye ulaşmayı sağlamaktadır. Uluslararası vergilendirme açısından bakıldığında sanal reklam faaliyetlerinde ekonomik değerin nasıl oluştuğunun ve kaynak ülke ve mukim ülke arasında paylaşılacak vergilendirme hakkının tespitinin bundan yüzyıl kadar önce oluşturulan kurallara tabi olması başlı başına bir sorun teşkil etmektedir<sup>32</sup>.

Bu nedenle, dijital ekonominin ve sanal reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesi gerek ulusal gerekse uluslararası vergi hukuku alanında politika yapıcılar, akademisyenler ve uygulayıcılar için vergilendirmenin geleceğini ve çok geniş bir çalışma alanını ifade etmektedir. Sanal ortamda yapılan reklam faaliyetleri dijital ekonomi düzleminde pür dijital faaliyetlerden biri olarak özel bir inceleme alanı oluşturmaktadır.

## **1.2. Dijital Ekonominin Yarattığı Değer ve Vergilendirme**

### **1.2.1. Genel Olarak**

Dijitalleşen ekonomi hem ulusal hem de uluslararası vergilendirmenin pek çok farklı alanında sorunlara ve çatışmalara neden olmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesinden bahsederken belki de ilk yapılması gereken ayırım, ulusal ve uluslararası vergilendirme ayırımı olabilir. Ancak, teknolojinin sınırları ortadan kaldıran özelliği dikkate alındığında ulusal alandaki bir vergilendirme işleminin çoğu kez ya vergilendirilen hizmet ya da kişiler itibari ile uluslararası bir boyutu olacağı göz ardı edilememelidir. Sanal reklam faaliyetleri örneğinde olduğu gibi dünyadaki belli başlı çok uluslu firmalar tarafından sağlanan hizmetler vergilendirilecek olaya uluslararası karakter kazandırmaktadır. Temel bir diğer ayırım noktası vergi türleri

---

<sup>32</sup> Ana Paula Dourado, "Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals", *Intertax*, Vol.46, No: 6&7, 2018, s.566.

itibarıyla tartışılan sorunun tespit edilmesidir. Bunun akabinde hangi mükelleflerin vergilendirilmesinin hedeflendiği tespit edilmelidir.

İnternet üzerinden fiziki mal satışı yapan bir platformun vergilendirilmesi ile sanal para birimlerinin vergilendirilmesi çok farklı inceleme alanları teşkil etmektedir. Aynı şekilde kendisine ait internet sitesi üzerinden uluslararası turizm hizmetleri sunan bir şirketin vergilendirilmesi ile dünyanın dört bir ucundaki kullanıcıları buluşturan bir seyahat rezervasyonu platformunun vergilendirilmesi noktasında ticari karı oluşturan faaliyetler farklı değer üretme şekillerini kapsamaktadır.

Bir sosyal medya platformunun reklam gelirlerinin ve bu platform üzerinden reklam gelirleri elde eden sosyal medya fenomeninin vergilendirilmesi gerek vergi mükellefi itibari ile gerekse vergilendirilecek ekonomik değer ortaya çıkması açısından farklı değerlendirilmesi gereken hususlardır.

Bu çalışmanın temel konusu, doğrudan vergiler sınıflandırmasındaki gelir üzerinden alınan vergiler ve devletlerin bu alanda bağıtlandığı uluslararası ÇVÖA'lar olduğundan dijitalleşen ekonominin vergilendirme alanında ortaya çıkardığı problemler sanal reklam gelirlerinin 476 sayılı CB Kararı ile kavranan sınırları dahilinde bu alanla sınırlı olarak incelenecektir. Dolaylı vergiler düzleminde ortaya çıkan vergisel problemlerle ilgili gerek literatürde gerekse uluslararası kuruluşların çalışmalarında bilgi bulunmaktadır<sup>33</sup>.

Ancak, dolaylı vergilerin ne olduğunun ifade edilmesinin faydalı olacağı kanaatini taşımaktayız. Dolaylı vergiler denildiğinde kahir ekseriyetle harcamalar üzerinden alınan ve vergi yükünün daha çok tüketici üzerinde kaldığı vergiler ifade edilmektedir. Türk vergi uygulamasındaki katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) bunlara örnek olarak gösterilebilir. Başka devletler tarafından benzeri vergiler tahsil edilmektedir. Bu vergiler kimi zaman Türkiye'deki uygulamaya benzer şekilde katma

---

<sup>33</sup> Bknz: OECD, **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report**, Paris, OECD Publications,2015, s.119 vd. ; **(BEPS Action 1 Final Report)**, European Commission, **Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy**, Brussels, European Commission, 2014., s.31 vd.

değer vergisi veya tüketim vergisi gibi isimlerle adlandırılabilirdiği gibi satış vergisi veya mal ve hizmetler vergisi gibi isimlerle de adlandırılabilirmektedir<sup>34</sup>.

Bu çalışmanın da alanı içerisine giren gelir üzerinden alınan vergiler ise doğrudan vergiler sınıflandırmasına girmektedir. Türk vergi sistemindeki Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamaları gelir üzerinden alınan vergilere örnektir. Gelir üzerinden alınan vergiler ekseninde, uluslararası vergi hukukunda temelde iki vergilendirme problemi tartışılmaktadır. Mükellefler açısından ortaya çıkan temel vergilendirme problemi, aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi olarak tanımlayabileceğimiz hukuki çifte vergilendirmedir (*double taxation*)<sup>35</sup>.

Vergi idareleri açısından ortaya çıkan temel problem ise, gelirin elde edildiği ülkenin vergilendirmeye konu kazanç üzerinden hakkaniyetin gerektirdiği bir vergi geliri alamaması ya da hem gelirin elde edildiği ülke (kaynak ülke) ve hem de kazanç sahibinin mukim olduğu ülkede (mukim ülke) nerede ise hiç vergi ödenmemesine kadar varan çifte vergilendirilmemedir (*double non-taxation*)<sup>36</sup>.

Çifte vergilendirme ve çifte vergilendirilmeme noktasındaki ihtilaflar devletlerin bağitlanmış olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanması ile çözülmektedir. ÇVÖA'ların uygulanmasında hangi tip gelirlerin, nasıl, ne zaman, nerede ve kim tarafından elde edildiği soruları önem taşımaktadır. Ancak, küreselleşme ve dijitalleşme hem ulusal hem de uluslararası vergi hukuku düzleminde bu soruları cevaplamayı zorlaştırmaktadır.

O nedenle, mevcut uluslararası vergilendirme kurallarıyla, internet platformları ve teknoloji kanalı ile bilgi ve para trafiğinin gerçekleştiği işlemlerde geliri yaratan unsurların değer zincirindeki yeri ve değer zincirindeki aktörlerin bulunduğu ülkelere atfedilebilecek vergi matrahının tespiti neredeyse imkânsız hale gelmiştir.

---

<sup>34</sup> Bknz: David Williams, "Value Added Taxes", **Tax Law Design and Drafting**, 2 Volumes, Volume 1, Ed. By Victor Thuronyi, IMF, 1996; s. 169-249.

<sup>35</sup> IBFD, **International Tax Glossary**, 7. Revised Edition, Amsterdam, The Netherlands: IBFD Publications, 2015.

<sup>36</sup> Ibid

Dijitalleşme ekonomik büyümeyi ve yeni fırsatları beraberinde getirirse de hükümetler nezdindeki genel yaklaşım dijitalleşmenin çifte vergilendirilmeme riskini ve vergi gelirlerindeki aşınmayı arttırdığı dolayısı ile bu konuda acil olarak önlemler alınması gerektiği yönündedir.<sup>37</sup> Ancak, bu noktada belirtmek gerekir ki dijitalleşen çağın ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelen uluslararası vergilendirme kuralları da (örneğin ÇVÖA'lardaki işyeri prensibi) hukuki açıdan belirsizliklere yol açarak mükellefler açısından çifte vergilendirme riskini de arttırmaktadır<sup>38</sup>.

### 1.2.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Sorunlara Yol Açan Temel Nedenler

Dijital dönüşüm, vergi tekniği ve politikası açısından çok önemli olan ürün ve hizmet nedir, nasıl üretilir ve alışverişin gerçekleştiği pazar neresidir gibi temel ekonomik kavramları devrimsel nitelikte değiştirmektedir<sup>39</sup>. OECD nezdindeki çalışmalarda dijitalleşmenin hem doğrudan hem de dolaylı vergiler açısından vergi erozyonu riskini arttırdığı vurgulanmıştır<sup>40</sup>.

Dijitalleşmenin doğrudan vergiler açısından geleneksel vergilendirme kurallarını saf dışı bırakan özellikleri dijitalleşen ekonominin fiziki bağımlılığı ortadan kaldırması, büyük ölçüde sanal veriye dayalı olması ve gelir tiplerinin sınıflandırılması noktasında belirsizliğe yol açması olarak belirtilmiştir<sup>41</sup>. Aşağıda bu hususların vergilendirme açısından ne gibi çatışmalara yol açtığı incelenecektir.

Fiziki varlığa olan bağımlılığın ortadan kalkması ve ÇVÖA'ların ticari kazançlar için öngördüğü daimî işyeri kuralının işlevsiz kalması belirtilen sorunların ilkidir. Sınır aşan ticarete müteşebbisler mukimi oldukları ülkelerin dışında mal ve hizmet sundukları zaman bu müteşebbislerin gelirlerine kaynaklık eden ülkelerdeki faaliyetleri bu ülkelerdeki fiziki varlıklarına istinaden tespit edilmektedir.

---

<sup>37</sup> Bkz: HMRC, **Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper**. UK, HMRC, 2017.

<sup>38</sup>Bkz: Axel Smits ve Isabel Verlinden, "Permanent Establishments 2.0 at the Heart of the Matter", (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/pwc-permanent-establishments-at-the-heart-of-the-matter-final.pdf> .(Erişim Tarihi: 12.11.2019).

<sup>39</sup> Erik Brynjolfsson ve Brian Kahin, **Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research**, Massachusetts, MIT Press, 2002, s.13.

<sup>40</sup> OECD, **BEPS Action 1 Final Report**, s.30 vd.

<sup>41</sup> Ibid.

Ticari kazançların vergilendirilmesi açısından gelire kaynaklık eden ülke ile ÇVÖA'lar düzleminde bir bağlantı noktası kurulmasını sağlayan kurum ÇVÖA'larda öngörülen kaynak ülkede bir daimî işyeri bulunması yönündeki hükümlerdir<sup>42</sup>. Sanal ortamlara taşınan iş modellerinde fiziki varlığa olan gereksinim ortadan kalkmakta ya da en az seviyelere inmektedir. Bu durum uluslararası vergilendirme açısından kaynak ülkeye atfedilecek gelirin tespitindeki nüve olan kaynak ülke ile fiziki bir bağlantı noktası kurma zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır.

Dijital devrim öncesinde de sınır aşan ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili daimî işyeri oluşup oluşmaması ekseninde tartışmalar yapılmaktadır. Ancak fiziki unsurların önem arz ettiği iş modellerinde iş takibi yapan tacir yardımcıları, müşteri ile temas kurabilmek için tesis edilmiş bir ofis gibi elle tutulur, gözle görülür nüveler bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idareleri, yabancı müteşebbislerin kaynak ülkedeki fiziki varlıklarını ve faaliyetlerinde kullandıkları araçları tespit ederek daimî işyeri oluşup oluşmadığı noktasında ihtilaflarını ileri sürebilmektedirler<sup>43</sup>.

Günümüzde internet teknolojisinin verdiği imkanlarla satışın yapıldığı ülkede hiçbir fiziki varlık göstermeden pazarlama faaliyetleri yapılması ve sözleşmelerin akdedilmesi çok kolay bir hale gelmektedir. Bu kolaylıkla gerçekleştirilen küresel satışların hacmi ve dolayısı ile gelirin elde edildiği ülkede vergilendirme hakkının doğup doğmadığına yönelik tartışmalar da gün geçtikçe artmaktadır<sup>44</sup>.

Dijital dönüşümün vergilendirme alanında getirdiği bir diğer zorluk dijital ekonominin bilgiye dayalı olarak değer üretmesi yani üretimin hammaddesinin yeniden tanımlanmasıdır. Sanal ürünlerin üretiminde kullanılan hammadde bilgi ve teknolojidir. Yeni ekonomik modellerde sanal veri (DATA) girdisi ve sanal ürün çıktısına dayalı üretim yapması ürünün ve hizmetin nasıl oluştuğu sorusunu

---

<sup>42</sup> Dale Pinto, "The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold", **Bulletin for International Taxation**, Vol.60, No: 7, 2006, s. 273.

<sup>43</sup> Maarten Floris de Wilde, "Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in", **Intertax**, Vol.43, No: 6/7, 2018, s.468.

<sup>44</sup> Ibid, s.469.

cevaplamayı zor hale getirmiştir. Hammadde olarak kullanılan verinin ekonomik değerinin tespiti bir hayli güçtür.

Bilgi ve veriye dayalı ekonomik gelişme ile paralel olarak fikri mülkiyet haklarının ekonomik değer üretme noktasında artan etkisi de bir diğer sorunu oluşturmaktadır. Müteşebbisler, sahip oldukları teknolojilerin fikri mülkiyet haklarının hukuki sahipliğini vergisel olarak avantaj sağlayan ülkelerde tutarak agresif vergi planlaması yoluna başvurabilmektedirler. İnternet teknolojisinin verdiği imkanlarla gelişen haberleşme ve iletişim yöntemleri sayesinde fikri mülkiyet haklarının hukuki sahipliğinin kaydedildiği ülkelerde fiziki bir varlık göstermeye gerek olmadan bu hakların kullanımı ve yönetimi mümkün olmaktadır. Bu kolaylık sayesinde fikri mülkiyet hakları vergi avantajı sağlayan ülkelerde tutulabilmekte ve uzaktan yönetilebilmektedir<sup>45</sup>.

Vergisel olarak avantajlı ülkelerdeki hak sahibi ilişkili şirketlere kullanılan fikri mülkiyet haklarının karşılığında üretimin fiilen gerçekleştiği veyahut satışların fiilen yapıldığı ülkelerdeki ilişkili şirketler tarafından yüksek tutarlı gayri maddi hak bedeli ödemeleri yapılmaktadır. Böylelikle ticari kazançların elde edildiği ülkelerdeki gelirler yüksek gayri maddi hak bedeli ödemeleri ile aşındırılmakta ve vergisel olarak avantajlı ülkelere kar aktarımı yapılmaktadır.

Sahip olunan teknolojinin maddi değerlemesinin yapılması ve emsal bir fiyatla kıyaslanması çoğu kez güç olmaktadır. Bu ve benzeri kar aktarım yöntemlerinin engellenmesi amacı ile OECD tarafından bazı tavsiyeler ve öneriler getirilmiştir. Bunlar ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet alışverişinin emsallere uygun bir şekilde yapılmasını düzenleyen ve OECD tarafından önerilen transfer fiyatlandırması prensiplerinin revize edilmesini önerilmektedir.

Buna göre, fikri mülkiyet haklarının hukuki sahipliğinin yanı sıra bu hakların araştırma ve geliştirme süreçleri, genişletilmesi, bakımı, korunması ve işletmesi fonksiyonlarının

---

<sup>45</sup> OECD, Addressing BEPS Report, s. 74 vd.

da icra edilmesi de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yeni yaklaşım doğrultusunda fikri mülkiyet haklarının salt hukuki sahipliği vergisel açıdan bu haklardan elde edilecek gelirin atfedilebilmesi için yeterli değildir. Hukuki sahipliğin elinde bulunduranlar dışındaki ilişkili şirketler de icra edilen fonksiyonlarla orantılı olarak gelir sahibi kabul edilebilecektir<sup>46</sup>.

Vergilendirme alanında sorunlara yol açtığı tespit edilen bir diğer konu dijitalleşen ürünler ve hizmetlerden elde edilen gelirlerin sınıflandırılması noktasında belirsizlik olmasıdır<sup>47</sup>. Mevcut ulusal vergilendirme sistemlerinde geliri ortaya çıkartan unsurlar sınıflandırılıp vergi politikaları doğrultusunda farklı muamelelere tabi tutulurlar. Türk vergi sisteminde örnek vermek gerekirse 193 sayılı GVK'nın 2'nci maddesinde gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları gibi çeşitli gelir tipleri sınıflandırmaları mevcuttur.

Buna paralel olarak uluslararası vergi hukukunda da benzer bir sistem takip edilmektedir. ÇVÖA'larda da gelir unsurları farklı başlıklar halinde sınıflandırılıp kaynak ülke ve mukim ülkenin vergilendirilme hakları farklı gelirler itibarıyla farklı şekillerde belirlenmektedir. Örneğin, faiz gelirleri, temettü gelirleri, fikri mülkiyet hakları nedeni ile yapılan ödemeler, ticari kazançlar ve gayrimenkullerden elde edilen gelirler gibi farklı gelir unsurları ÇVÖA'ların farklı maddeleri altında düzenlenerek taraf devletlerin vergilendirme hakları tespit edilir. Bu gelirlerden kaynak ülke ve mukim ülkenin ne şekilde vergi alacağı taraf devletlerin vergi ve dış ticaret politikalarına göre müzakereleri sonucu belirlenir<sup>48</sup>.

Sanal ürün ve hizmetlerin sunulduğu ekonomik ortamda elde edilen gelirin ÇVÖA'ların hangi hak dağıtıcı maddesi altında değerlendirilebileceği kesin olarak tespit edilemeyebilir. Örneğin, sanal ortamda müzik eserlerinin ya da bilgisayar programlarının satışından elde edilen gelirin fikri mülkiyet haklarının satışından elde

---

<sup>46</sup> Bknz: OECD, **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**, Paris, OECD Publications, 2017.

<sup>47</sup> OECD, **BEPS Action 1 Final Report**, s.104.

<sup>48</sup> United Nations, **Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries**, New York, United Nations, 2016, s.11 vd. (**UN Manual**).



edilmiş bir gelir mi olduğu ya da ticari kazançlar sınıflandırmasına giren bir gelir mi olduğu tartışma konusu olabilmektedir. Her iki durumda da elde edilen kazancın vergilendirilmesi hakkının gelire kaynaklık eden ülke ve gelir sahibinin mukimi olduğu ülke arasında bölüşümünde ilgili ÇVÖA'nın farklı hükümleri uygulanacaktır.

Bu özellikler dikkate alındığında ekonomik faaliyetlerdeki dijitalleşme ekonomik değeri yaratan unsurları yeniden tanımlamaktadır. Klasik anlamda üretim faktörleri sermaye, emek ve toprak olarak sınıflandırılırken<sup>49</sup> dijitalleşen ekonomide bilgi, fikri mülkiyet hakları ve teknolojik donanım kilit üretim faktörleri olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>50</sup>.

Bunlara ek olarak sanal ortamlarda faaliyet sunmanın getirdiği önemli bir yenilik, hizmet sunucuların ve müşterilerin gizli kalabilmesinin kolaylaşmasıdır. Dijitalleşen ekonomi, eğlence, finansal hizmetler, bilgi işletim sistemi hizmetler, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi hayatın her alanında yararlanılan hizmetlerin dünya çapında anonim sunulmasına olanak sağlamaktadır<sup>51</sup>.

Özellikle internet teknolojisinin klasik anlamda fiziki varlığı olmayan ve anonim bir siber alan oluşturması geleneksel kimlerin vergiyi doğuran işleme taraf olduğu sorusunu cevaplamayı zorlaştırmaktadır<sup>52</sup>. Zira hangi hizmetin, kim tarafından, hangi bedel karşılığında, nerede ve kime sağlandığının tespit edilmesi ya ileri seviyede teknolojik alt yapıyı gerektirmekte ya da kimi durumlarda imkânsız olabilmektedir.

Dijitalleşen ekonomi ile birlikte vergilendirme alanında ortaya çıkan problemler sanal reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesi alanında da belirgin şekilde görülmektedir. Reklam hizmetlerinin teknik altyapısı ve algoritmalarını hazırlayan dijital firmaların reklamın hedef kitlesi olan tüketicilerden ve reklam verenlerden farklı coğrafyalarda

---

<sup>49</sup> N. Gregory Mankiw, **Principles of Macroeconomics**, 6th Edition, Toronto, Thomson Nelson, 2011., s.263.

<sup>50</sup> European Parliament Policy Department, EU Tax Challenges in Digital Economy, s.15.

<sup>51</sup> Vaibhav Choudhary, "Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law", **International Tax Journal**, Vol.37, No:4, 2011, s.37.

<sup>52</sup> Arthur Cockfield, "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws", **Connecticut Law Review**, Vol. 34, 2002, s.385.

olması ve hizmet veren firmaların reklam verenler ve hedef kitlelerin bulunduğu ülkede hiçbir fiziki varlık göstermeden gelir elde etmek imkanına sahip olması gelirin kaynağı olan ülkenin tespiti açısından zorluk oluşturmaktadır<sup>53</sup>.

Buna ek olarak hedef odaklı reklam hizmetlerinin üretilmesini sağlayan temel unsurlardan birinin müşterilerin kişisel verilerinin özel yazılımlarla işlenmesi olduğu için “ekonomik değer nedir” ve “neyi kullanarak üretilmiştir” sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada özellikle AB nezdindeki çalışmalarda müşterilere ait bilgilerin ekonomik değeri üreten unsur olarak dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır<sup>54</sup>.

Dijital ekonominin ürettiği değer vergilendirilmesi üzerine yapılan tartışmalar, esasında ulusal ve uluslararası düzlemde vergilendirmenin geleceğinin yeniden dizayn tasarlanmasıdır. Zira, dijitalleşmenin hayatın her alanında etkinleşmesi ekonominin geleceğini dijital bir dünya içerisinde yeniden şekillendirmektedir. İnternet teknolojisinin yaygınlaşmaya başladığı 2000’li yılların başında Amerikalı ekonomist ve düşünür Milton Friedman tarafından dile getirilen ve o dönem bir kehanet gibi görünen “*internetin belki de en büyük etkisi hükümetlerin vergi toplamasını çok zor hale getirmesi olacaktır*”<sup>55</sup> öngörüsü bugün bir gerçeklik olarak karşımızda durmaktadır.

Gerek akademide gerek uluslararası kuruluşlar bünyesinde konunun uzun vadeli bir çözüme kavuşturulması için çalışmalar yapılmakta ve öneriler sunulmaktadır. Bunların yanı sıra büyüyen dijital ekonomi gelirleri pastasından payını almak isteyen hükümetler tek taraflı ve uluslararası vergilendirme prensipleri ile uyumluluğu tartışma konusu olan vergisel uygulamaları yürürlüğe koymaya devam etmektedirler.

---

<sup>53</sup> Assaf Prussak, “The Income of the Twenty-First Century: Online Advertising as a Case Study for the Implications of Technology for Source-Based Taxation”, **Tulane Journal of Technology and Intellectual Property** Vol.16, 2013, s.54.

<sup>54</sup> Martti Nieminen, “The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals”, **Bulletin for International Taxation**, Vol. 72, No: 11, 2018, s.668.

<sup>55</sup> Sjoerd C. W. Douma, **Legal Research in International and EU Tax Law**, Deventer, The Netherlands, Kluwer, 2014, s.13.

### 1.3. Dijital Ekonomi ile Uyumlaşmak Amacı ile Önerilen ve Uygulanan Yeni Vergilendirme Yöntemleri

#### 1.3.1. Uluslararası Düzlemde ve Doktrindeki Öneriler

Dijital ekonominin vergilendirilmesi özellikle son on yıl içerisinde uluslararası kuruluşların ve yerel hükümetlerin vergi politikası alanındaki ajandasında önemli bir yer kaplamaktadır. Uluslararası agresif vergi planlaması faaliyetlerinden kaynaklanan vergi erozyonunun önlenmesine yönelik olarak 2013 yılında OECD ve 20'ler Grubu (G20) bünyesinde başlatılan "BEPS<sup>56</sup> Projesi" ile birlikte dijital ekonominin vergilendirme alanında yarattığı problemler uluslararası alanda daha sesli bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır.

BEPS Projesi, özellikle 2008 küresel ekonomik krizi sonrasında ülkelerin vergi rekabeti yarışının yatırım çekmek noktasında yararlı olsa da sermayenin elde ettiği gelirle orantılı bir yerel vergi geliri sağlamadığının anlaşılmasının ardından uluslararası iş birliğinin artırılmasına yönelik bir çalışmadır. Başlangıçta on beş adet eylem planı ile temel sorunlara ışık tutan BEPS Projesi, daimî işyeri kavramının revize edilmesi, melez yatırım araçlarının vergilendirilmesi, uluslararası bilgi değişiminin güçlendirilmesi, transfer fiyatlandırması alanındaki standartların güçlendirilmesi, vergi uyumsuzluklarının çözümü gibi uluslararası vergi hukukunun tartışmalı alanlarında sorun tespiti yapmakta ve çözüm önerileri aramaktadır<sup>57</sup>.

Dijitalleşmenin hayatın her alanındaki ezici etkisi göz önüne alındığında, BEPS Projesinin ilk eylem planı olarak sunulan "*Dijital Ekonominin Vergilendirilmesindeki Güçlükler*" başlıklı BEPS Projesi Eylem Planı 1'in dijital ekonomideki vergisel problemlere ayrılmıştır. Diğer başlıklar altındaki eylem planlarında da dijitalleşen ekonominin vergi erozyonunu, agresif vergi planlamasını ve vergilendirme

---

<sup>56</sup> BEPS: İngilizce, *Base Erosion and Profit Shifting* olarak tanımlanan kavramın kısaltmasıdır. Türkçe "*Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı*" anlamına gelmektedir. "BEPS" terimi ile geneli itibari ile çok uluslu şirketlerin "matrah aşındırması yolu ile kar aktarımı" ve milli mevzuat ve milletlerarası anlaşmalardaki hukuki boşlukları istismar ederek "agresif vergi planlaması" yapmaları durumu ifade edilmektedir. Ancak uluslararası vergi literatüründe, özellikle "BEPS Project" tamlaması halinde OECD/G20 bünyesinde 2013 yılında başlatılan inisiyatifi ifade etmek için sıkça kullanılmaktadır.

<sup>57</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, OECD Publications, 2013 (**Action Plan on BEPS Report**).

kurallarının istismar edilmesini kolaylaştırması sorununa değinilmektedir. Ancak, BEPS Eylem Planı 1 dijital ekonominin yol açtığı vergisel problemlerin genel çerçevesini çizen ve sorunlara çözüm önerisi arayan bir çalışmadır.

OECD'nin BEPS Projesi ile eşzamanlı olarak AB de Birlik içerisinde dijitalleşen ekonominin daha adil bir şekilde ve yeknesak kurallar uygulanarak vergilendirilmesi için çalışmalar yürütmektedir. Ayrıca, Birleşmiş Milletler nezdinde de aynı alandaki çalışmalar, gelişmekte olan ülkelerde dijitalleşen ekonomiye dayalı olarak ortaya çıkan vergi erozyonunun önlenmesi ana hedefi ile yürütülmektedir<sup>58</sup>. Bu çalışmalar içerisinde rehberlik eden ve çıktıları dünya tarafından takip edilen temel inisiyatif OECD'nin BEPS Projesidir.

Dijitalleşmenin ekonominin geleceğini teşkil etmesi ve sürekli bir değişim ve dönüşüm getirmesi, gerek ulusal gerekse uluslararası boyuttaki vergilendirmenin titizlikle tartışılmasını gerektirmektedir. Dijital dünyanın nimetlerinden faydalanılarak geliştirilen gelir elde etme yöntemleri ve vergi planlaması yöntemleri, alınacak her yeni vergisel tedbire karşı yeni vergiden kaçış yöntemleri geliştirebilecektir.

Bu hassas denge nedeni ile uluslararası boyutta tartışılan önlemler hükümetlerin vergi gelirlerini korumayı hedeflemek ve uzun vadeli yeknesak uygulanabilir çözümler bulmak arasında bir politika tercihiine sebep olmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi alanındaki çözüm önerileri temelde kısa vadeli çözümler ve uzun vadeli çözümler olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>59</sup>. Uzun vadeli çözüm önerileri özellikle ÇVÖA'lardaki işyeri kavramının dijital ortamları da kapsayacak şekilde revize edilmesine yoğunlaşırken, kısa vadeli çözüm önerileri hükümetlerin vergi gelirlerini en hızlı şekilde korumayı hedefleyen tedbirleri önermektedir.

OECD bünyesinde yürütülen çalışmalar uluslararası doğrudan vergilendirme alanında ÇVÖA'ların oluşturduğu zeminde ortaya çıkan yeknesak düzenin korunmasını

---

<sup>58</sup> Alexander Trepelkov et. al., **United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries**, New York, United Nations, 2015.

<sup>59</sup> Kofler ve Mayr, a.g.e., s.528 vd.

hedeflemektedir. Bu nedenle OECD daha çok uzun vadeli çözüm önerileri üzerine yoğunlaşmaktadır. Ancak uzun vadeli bir çözüm üretilene kadar ülkelerin uygulayabileceği ve salt iç hukuk normlarındaki düzenlemelerle kısa vadeli çözümlere başvurulabileceği belirtilmiştir<sup>60</sup>. Fakat, OECD dijital ekonominin vergilendirmesi alanında 2018 yılında yayınladığı BEPS Projesi Eylem Planı 1'in Ara Raporunda dijital vergilendirme alanında atılacak ulusal hukuka dayalı herhangi bir önlemin ve vergilendirme şeklinin ilgili ülkenin vergi sözleşmeleri ile bağitlanmasından, AB üyeliğinden ya da Dünya Ticaret Örgütü üyeliğinden doğan sorumlulukları ile uyumlu olması gerektiğini belirtmiştir<sup>61</sup>.

OECD'nin uzun vadeli çözüm önerisi olarak üzerinde yoğunlaştığı seçenek, uzun yıllardır uygulanagelen uluslararası ticari vergilendirme kurallarının yeknesak bir düzen içerisinde kullanılmaya devam edilmesidir. Ancak, işyeri kavramı başta olmak üzere bu kuralların dijital realite ile uyumlu bir şekilde revize edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. OECD, Eylem Planı 1'de "önemli ölçüde dijital varlık" ve "önemli ölçüde ekonomik varlık" kriterleri üzerinden "sanal işyeri" kavramının oluşturulabileceğini önermiştir<sup>62</sup>. Ancak, ne işyeri kavramını revize eden Eylem Planı 7'de ne de Eylem Planı 1'de OECD Model Sözleşmesi'ndeki işyeri tanımını revize edecek somut bir madde taslağından bahsedilmemiştir<sup>63</sup>.

Bu noktada akademide yapılan sınırlı sayıda önerilerden en kayda değeri Hongler ve Pistone tarafından teknik detayları ortaya konulan ve OECD Model Sözleşmesi'nin 5'inci maddesindeki işyeri tanımına dijital işyeri kavramını eklemeyi öneren çalışmadır<sup>64</sup>. Ayrıca AB tarafından hazırlanan "Önemli Ölçüde Dijital Varlık"

---

<sup>60</sup> OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, Paris, OECD Publications, 2018, paraf. 412 (**BEPS Action 1 Interim Report 2018**).

<sup>61</sup> Ibid, para.413.

<sup>62</sup> OECD, **BEPS Action 1 Final Report.**, para. 277 vd.

<sup>63</sup> Yasin Uslu, "An Analysis of 'Google Taxes' in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative", **Bulletin for International Taxation** Vol. 72, No: 4a/Special Issue, 2018, s.153 (**An Analyses of Google Taxes**).

<sup>64</sup> Bknz: Peter Hongler ve Pasquale Pistone, **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**, Amsterdam, IBFD, 2015.

(*Significant Digital Presence*) Direktifi<sup>65</sup> Taslağında da önemli ölçüde ekonomik ve dijital varlığa dayalı olarak sanal işyerinin ne olması gerektiği tanımlanmıştır.

OECD, Eylem Planı 1’de ayrıca “dijital denkleştirme vergisi” (*equalization levy*) ve “kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme” (*withholding taxation*) yöntemleri ile de dijital ekonominin vergilendirilebileceğini ancak bunların kısa vadeli çözümler olarak tercih edilebileceğini belirtmiştir<sup>66</sup>. Dijital denkleştirme vergisi yöntemi ile vergilendirme belli başlı dijital hizmetlerde gelir üzerinden kaynak ülkeye vergilendirme hakkı verilmesini önermektedir.

Kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme yöntemi ise ÇVÖA’ların uygulamasında ve pek çok ülkenin iç mevzuatında belli başlı gelirler üzerinden ödeme yapan mukim şahısların dar mükellef kişiler adına vergi tevkifatı yapmasıdır<sup>67</sup>. Bu yöntemler OECD tarafından detaylandırılmasa ve herhangi bir yöntem arasında bir öneri yapılmasa da aşağıda değinildiği üzere, pek çok ülke tarafından bunların uygulanmasına başlanılmıştır ya da bu tarz vergisel önlemlerin yasalaşması noktasında politik tartışmalar devam etmektedir.

OECD nezdinde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir. Bu yönde OECD’nin uluslararası kamuoyu ile paylaştığı son çalışma OECD Genel Sekterliğinin G-20 Ekonomi Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları için hazırladığı vergi raporu politika dokümanıdır<sup>68</sup>. OECD bu çalışmasına dair kamuoyunun ve ilgili kişilerin yorumlarını davet eden bir kamuoyu danışma süreci başlatmıştır<sup>69</sup>. OECD’nin bu son çalışmasında dijital ekonominin vergilendirilmesi için uluslararası yeknesak uygulanabilecek uzun vadeli bir çözüm önerisi olarak “*Unified Approach*” (bütüncül/bütünleşik yaklaşım) olarak adlandırılan bir yöntem tartışmaya

---

<sup>65</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, Brussels, 21.3.2018, COM (2018) (EU Significant Digital Presence Directive Proposal).

<sup>66</sup> OECD, *BEPS Action 1 Final Report*, s.13.

<sup>67</sup> OECD, *BEPS Action 1 Interim Report 2018*, s. 139.

<sup>68</sup> Bkz: OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2019*, Paris, OECD, (OECD Secretary-General Report 2019).

<sup>69</sup> Bkz: OECD, *OECD Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, Paris, OECD Publications, 2019, (OECD Public Consultation Under Pillar One 2019)

açılmıştır. Buna göre bu yeni yaklaşımda, özellikle tüketici etkileşimi ile ekonomik değer üreten ve yüksek seviyede dijital varlık göstererek ekonomik faaliyetler yürüten iş modelleri hedef alınmaktadır<sup>70</sup>. Bu iş modelleri için uygulanacak yeni bir vergisel bağlantı kuralı önerilmekte ve bu vergisel bağlantı noktasına atfedilebilecek karın tespiti açısından yeni bir emsallere uygunluk prensibi oluşturulması gerektiği ifade edilmektedir<sup>71</sup>.

Bu yeni yaklaşımda, yüksek seviyede dijital varlığa dayanan ve müşteri etkileşimi ile ekonomik değer üreten iş modelleri için fiziki varlık gereksinimi aramadan kaynak ülkede bir vergisel bağlantı noktası oluşturulması öngörülmektedir<sup>72</sup>. Buna göre, 1920'li yılların dünyasındaki ekonomik şartlara istinaden oluşturulan kurallardaki fiziki varlık şartına bağlı olarak kaynak ülkeye vergilendirme hakkı atfedilebilmesi geçerliliğini yitirdiği için yeni bir vergisel bağlantı noktasının tanımlanması gerekmektedir<sup>73</sup>. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, kaynak ülkeye atfedilebilir vergisel kazancın tespiti için vergisel bağlantı noktasında prensibinden vazgeçilmediği ancak dijital varlık gerçekliğine dayalı bir yöntemin benimsenmesi gerektiğinin vurgulandığıdır. Kaynak ülkede fiziki bir varlık göstermeden dijital iş modelleri ile yapılan satışların ve elde edilen gelirin, bir bağlantı noktası olarak kullanılabilir en basit nüve olduğu ifade edilmiştir<sup>74</sup>. Buradan anlaşılması gereken, yüksek dijital varlığa dayalı iş modellerinde kaynak ülkedeki cirolarını bir sınır olarak kabul eden yeni bir çeşit işyeri prensibinin uygulanması teklif edildiğidir.

Buna ek olarak, bu yeni işyeri kavramına atfedilebilir kazancın tespiti için dijital ekonominin özellikleri ile uyumlulaştırılmış yeni bir emsallere uygunluk prensibi teklif edilmektedir. Klasik anlamdaki emsallere uygunluk prensibi, kaynak ülkedeki fiziki varlığa (şube, temsilci) atfedilebilir karın, bu fiziki varlığın icra ettiği fonksiyonlara istinaden belirlenmesini öngörmektedir. Buna göre, icra edilecek fonksiyonlara atfedilebilir kâr, çok uluslu şirketler ile ilişkili olmayan ve emsal faaliyetleri icra eden

---

<sup>70</sup> OECD, **OECD Secretary-General Report 2019**, s.6.

<sup>71</sup> Ibid ,s. 15.

<sup>72</sup> OECD, **OECD Public Consultation Under Pillar One 2019**, s.5.

<sup>73</sup> Ibid, s.6.

<sup>74</sup> OECD, **OECD Secretary-General Report 2019**, s.17.

şirketler tarafından elde edilecek kâr olarak tespit edilmektedir<sup>75</sup>. Ancak, teklif edilen uygulama üç aşamalı yeni bir sistem önermektedir<sup>76</sup>. Birinci aşamada, çok uluslu şirketlerin kaynak ülkede icra ettikleri rutin ticari faaliyetlere ilişkin kâr tespit edilecektir. İkinci aşamada rutin ticari kârdan farklı olarak dijital iş modeline has imkanlara istinaden elde edilen varsayılan kâr (*deemed profit*) tespit edilecektir. Üçüncü aşamada ise kaynak ülke ve vergi mükellefi arasında çıkacak ihtilafların çözümü için bağlayıcı bir uyumsuzluk çözüm mekanizmasının kurulması önerilmektedir.

OECD'nin kamuoyu tartışmasına açtığı “*Unified Approach*” yaklaşımının uygulanabilirliği ve etkinliği belirsizdir. OECD, bu yeni çalışmasını kamuoyu ile paylaşırken bu yeni yaklaşımın uygulanması noktasındaki muhtemelen sorunları noktaları da paylaşmıştır. Buna göre, bu yeni yaklaşım kapsamında vergilendirilecek iş modellerinin seçimi, vergiye tabi kazancın tespitinde kullanılacak emsallere uygunluk yönteminin tespiti, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve mali idareler arasındaki koordinasyonun sağlanmasına ilişkin müphem hususlar uygulayıcılar ve akademisyenlerin tartışması gereken sorunlar olarak gündeme sunulmuştur<sup>77</sup>. OECD nezdinde yürütülmekte olan çalışmalar devam etmekte olup, gelişmelere ilişkin kamuoyu görüşleri ve yeni raporlar OECD tarafından güncellenmekte ve paylaşılmaktadır.

Uluslararası kuruluşlar bünyesinde yürütülen çalışmalara ek olarak, dijitalleşen ekonominin vergilendirilmesi için akademide de farklı çözüm önerileri dile getirilmektedir. Bunların arasında en dikkat çekenleri klasik ticari vergilendirme kurallarının uygulamasından vazgeçilerek “ürün veya hizmetin varış yeri merkezli vergilendirme” sistemine geçilmesi önerisidir. Bu teze göre doğrudan vergilendirme alanındaki kurallar yerine katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi ticari kârın

---

<sup>75</sup> Ibid, s.18.

<sup>76</sup> Ibid,, s.19 vd.

<sup>77</sup> OECD, **OECD Public Consultation Under Pillar One 2019**, s.17 vd.



da mal ve hizmetlerin varış noktasında vergiye tabi olması sistemine geçilmesi önerilmektedir<sup>78</sup>.

Yine uluslararası ticari vergilendirme kurallarının bütüncül ve yapısal olarak revize edilmesini öneren bir akademik yaklaşım, Devereux ve Vella tarafından dile getirilmektedir<sup>79</sup>. Bu akademik yaklaşımda ticari kârın şirketlerin ortaklarının bulunduğu yerlerde ya da mal ve hizmetlerin tüketildiği yerlerde vergiye tabi olabileceği ticari kazançların vergilendirilmesinde uygulanan mevcut kurallara alternatif olarak sunulmaktadır.

Uluslararası düzlemde ve akademide yapılan tartışmalarda teorik olarak değerlendirmeler yapılsa da fiili uygulama durumunda vergi yükü yansımalarının nasıl olacağı ve pazardaki hangi aktörlerin ne ölçüde etkileneceği üzerine detaylı analizler mevcut değildir. Vergi, ticari organizasyonlar için bir maliyet kalemidir. Vergilendirme alanında atılacak her adımın firmaların üretim ve fiyat politikası dolayısı ile tüketim alanında yansımaları olacaktır.

Teknoloji ve bilişim sektöründe faaliyet gösteren çok uluslu firmaların sundukları ürünlere olan bağımlılık göz önüne alındığında tüketici üzerindeki fiyat yansımalarının etkileri ile hükümetlerin ideal vergi gelirlerine ulaşmaları arasında bir denge mutlaka gözetilmelidir. Ayrıca uzun yıllardır uygulanagelen ticari kazancın vergilendirilmesi ile ilgili kuralların devrimsel nitelikte bir değişiminin hızlı ve sorunsuz yapılabilmesi teoride mümkün görünse dahi pratikte aynı verimlilikte olmayacağı şüphesizdir.

### **1.3.2. Milli Hukuklarda Alınan Tek Taraflı Önlemler**

Uluslararası kuruluşlarda yürütülen faaliyetlerin yaptırım gücü olmayışı hükümetlerin tek taraflı önlemlere dayanarak vergi gelirlerini koruma yarışını da arttırmaktadır. Uzun yıllar içerisinde oluşmuş ve kabul görmüş ticari vergilendirme kurallarının uluslararası bir mutabakatla revize edilmesi zaman alan ve politik bir süreçtir.

---

<sup>78</sup>Bknz: Wei Cui, "Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal", **University of Toronto Law Journal**, Vol.67, No: 3, 2017, s.301-47.

<sup>79</sup> Bknz: Michael P Devereux ve John Vella, "Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform", **Intertax**, Vol.46, No: 6&7, 2018, s. 550-59.

Ekonomik hayata katılan her hacimdeki müteşebbis dijital dönüşümden yararlanarak gelirlerini arttırmakta iken mali idarelerin ve hükümetlerin göstereceği en doğal refleks bu gelirlerden daha fazla vergi geliri elde etmek için girişimde bulunmaktır. OECD'nin BEPS Projesi küresel anlamdaki agresif vergi planlaması ve matrah aşındırması faaliyetlerini uluslararası bir mutabakatla çözmeyi hedeflemektedir. Ancak, göze çarpan bir nokta şudur ki, BEPS Projesi İnisiyatifi'ndeki tartışmalara öncülük eden gelişmiş ekonomiler proje çıktısı raporların ve tavsiyelerin uygulanması noktasında pasif kalmaktadırlar. Örneğin daimî işyeri kurumunun revize edilmesini amaçlayan BEPS Projesi Eylem Planı 7'nin<sup>80</sup> hazırlık süreçlerindeki politik tartışmalara öncülük eden İngiltere ve Avustralya'nın BEPS Projesi'nin nihai raporlarının kamuoyu ile paylaşılması ile eş zamanlı olarak yeni vergi düzenlemeleri yaptıkları görülmüştür<sup>81</sup>.

Bu ülkelerin, BEPS Eylem Planı 7 Nihai Raporu'nun açıklanmasından hemen önce milli mevzuatlarında daimî işyeri kavramındaki sorunlu noktalar yüzünden vergi erozyonuna yol açan konuları kapsayan mevzuat değişiklikleri yapmaları, uluslararası alanda yürütülen çalışmaların yeknesaklık oluşturmak noktasındaki başarısının sorgulanır oluşuna çarpıcı bir örnektir<sup>82</sup>.

Uluslararası vergilendirme kurallarının dijital ekonomi karşısında revize edilmesi noktasında hükümetlerin genel yaklaşımını üç grupta sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma, mevcut uluslararası doğrudan vergilendirme kurallarının yeterli olduğunu savunan ülkeler; uluslararası vergilendirme alanında yaşanan sorunların salt dijitalleşme odaklı olmadığı ve vergi erozyonuna karşı özellikle "işyeri" kavramı başta olmak üzere uluslararası vergilendirme prensiplerinin revize edilmesi gerektiğini savunan ülkeler; ve dijitalleşmenin özellikle bazı sektörler ve iş modelleri özelinde vergisel sorunlar getirdiği ve bunların vergilendirilmesini hedef alan özel kurallar geliştirilmesini savunan ülkeler olarak yapılmaktadır<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> OECD, **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 -2015 Final Report**, Paris, OECD Publications, 2015 (**BEPS Action 7 Final Report**).

<sup>81</sup> Yasin Uslu, "An Analyses of Google Taxes", s. 137 vd.

<sup>82</sup> Ibid, s. 154.

<sup>83</sup> OECD, Action 1 Interim Report 2018., para. 390 vd.

Uluslararası alanda yürütülen çalışmaların geç sonuç vereceği öngörüsü ile pek çok ülke dijitalleşen ekonomi karşısında “Google Vergileri”, “Web Vergileri”, “İnternet Vergileri” gibi isimlerle anılan ve tek taraflı yasal tedbirlere başvurmaktadırlar. Bu vergisel önlemler genel itibari ile dijital ekonomide faaliyet gösteren belli başlı iş modellerini hedef almaktadır.

Google vergileri olarak ifade edilen tek taraflı önlemlerin ilk örneklerini uluslararası çözüm arayışlarının geçerliliğini ilk gölgeleyen ülkeler olan Avustralya ve İngiltere yürürlüğe koymuştur<sup>84</sup>. İngiltere’nin yürürlüğe koyduğu “*Diverted Profit Tax*” ve Avustralya’nın yürürlüğe koyduğu “*Multinational Anti-Tax Avoidance Law*” isimli yeni vergi düzenlemeleri, internet üzerinden akdedilen sözleşmelerle uluslararası satışlar gerçekleştiren şirketlerin kaynak ülkelere atfedilebilir kârını arttırmayı hedefleyen vergileri içermektedir. Bu vergiler dijital yolla akdedilen sözleşmelerle Avustralya ve İngiltere’de yapılan satışların bu ülkelerdeki daimî temsilciler ya da işyerlerine atfedilebilir kârlarını normal kurallardan farklı olarak arttırılmış şekilde hesaplamayı düzenlemektedirler<sup>85 86</sup>.

Tek taraflı önlemlerin en çok hedef aldığı dijital ekonomik faaliyetlerden biri sanal reklam faaliyetleridir. Mevzuat değişikliklerine gidilmeden önce vergi idareleri tarafından tarhiyat yapıldığı ancak yargıdan dönen kararlar neticesinde hükümetlerin yeni mevzuat çıkarma yoluna gittiği görülmektedir. Bu önlemlerin arka planında vergilendirme politikalarını geliştirirken hükümetlerin mevcut uluslararası yükümlülüklerini dolanmaya çalışarak hareket ettikleri görülmektedir. Örneğin, Hindistan’da yürürlüğe giren “Dijital Denkleştirme Vergisi” mali idarenin sanal platformlardan elde edilen reklam gelirlerini mevzuattaki işyeri kavramını ve ÇVÖA’ları göz ardı ederek idari eylemle bu alanda vergilendirme yapmasının yargı

---

<sup>84</sup> Bkz:Yasin Uslu, “An Analysis of ‘Google Taxes’”, s.137 vd.

<sup>85</sup> HMRC, “Diverted Profit Tax Guidance”, (Çevrimiçi), [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/768204/Diverted\\_Profits\\_Tax\\_-\\_Guidance\\_December\\_2018\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf) (Erişim tarihi: 05.11.2019).

<sup>86</sup> ATO, “Combating Multinational Tax Avoidance- a Targeted Anti-avoidance Law”, (Çevrimiçi) <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Combating-multinational-tax-avoidance---a-targeted-anti-avoidance-law/> (Erişim Tarihi: 05.11.2019).

kararı ile bozulmasının ardından bu alandaki vergilendirme eylemlerini yasal bir zemine kavuşturmak için yasalaştırılmıştır<sup>87</sup>. Sanal reklam vergisi, Hindistan'daki kullanıcılara online reklam hizmetleri sağlayarak Hindistan'dan yapılan ödemelerle gelir elde eden mükelleflerin kazançları üzerinden ödemelerin yapıldığı anda %6 oranında tevkifat yapılmasını öngörmektedir.

İnternet ortamında faaliyet gösteren şirketleri hedef alan ülkelerden biri tartışmalara yol açan "Web Vergisi" ile İtalya'dır. Bu vergi hizmet sunanlar ve hizmet alanların bulunduğu sanal platformların bu hizmetlere aracılık etmek yolu ile elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini hedeflemektedir<sup>88</sup>.

Yine AB üyeleri içerisinde bir örnek olarak, dijital sektörün devleri ile yargıda sık sık karşı karşıya gelen Fransa dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında tek taraflı önlemlere başvuran ülkeler arasında öncü konumdadır<sup>89 90</sup>. Nitekim AB içerisinde sanal reklam gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik ilk yasal düzenlemeyi yapan ülke de Fransa olmuştur. Benzeri bir uygulamanın 2020 yılı içerisinde yapılacağı İngiltere tarafından ilan edilmiştir<sup>91</sup>. Vergiler AB'de Birlik çapında uygulanması tartışılan sanal reklam gelirlerine yönelik vergi önerisinin benzeri vergi uygulamalarını önermektedir.

Tüm bu tek taraflı önlemlerin yanı sıra dünya ekonomisinde önemli bir varlık teşkil eden AB de Birlik içerisinde yeknesak uygulanacak yeni vergilendirme kurallarının oluşturulması için çalışmalar yürütmektedir. Dijitalleşmenin uluslararası vergilendirme alanında ortaya çıkardığı sorunların çözümü için OECD düzleminde uluslararası mutabakatın sağlanacağı bir vergilendirme rejiminin ortaya konulamaması, AB içerisinde bu konudaki tartışmaların artmasına yol açmıştır. Tartışmalar temelde iki ana sorunu dile getirmektedir. Bunlardan ilki, efektif bir

---

<sup>87</sup> Bknz: Sagar Wagh, "The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy", **Bulletin for International Taxation**, Vol.70, No:9, 2016, s.538-52.

<sup>88</sup> Marco Allena, "The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy", **European Taxation**, Vol. 57, No: 7, 2017., s.305.

<sup>89</sup>Bknz: R. Cabrita, "France Proposes New Tax Rules for E-Commerce and The Sharing Economy", **Tax Notes International**, Vol. 80, No:5, 2015, s.435-36.

<sup>90</sup> Bknz:A. Bailleul-Mirabaud ve C. Pasquier, "Google Wins a \$1.25 Billion First Round Against The French Tax Authorities", **Tax Planning International Review**, Vol. 19, No:8, 2017.

<sup>91</sup> HMRC, **Policy Paper Introduction of the New Digital Services Tax**, UK, HMRC, 2019.

vergilendirme için küresel kabul gören bir çözüm bulunana kadar dijitalleşme nedeni ile ortaya çıkan vergi erozyonunun artarak devam edeceğidir. İkincisi ise uluslararası mutabakata varılamayacağı için milli hukuklarda tek taraflı önlemlerin artacağıdır. Özellikle ikinci sorun ile ilgili olarak tartışılan temel endişe milli hukuklarda alınan tek taraflı vergilendirme önlemlerinin her şeyden önce AB içerisindeki uyumu olumsuz etkileyeceğidir<sup>92</sup>.

BEPS Eylem Planı 1 Ara Raporu'nda da uluslararası mutabakata yönelik somut bir adım atılmamış olması ve bu minvaldeki çalışmaların 2020 yılına, kuvvetle muhtemel daha da sonrasına sarkacak olması, AB içerisindeki atılacak adımların hızlandırılması noktasındaki eleştirileri ve talepleri arttırmıştır. 21 Mart 2018 tarihine gelindiğinde, OECD ara raporunun yayınlanmasının hemen ardından, Avrupa Komisyonu (AK) iki adet çok önemli AB Direktifi için teklifte bulunmuştur.

Bu kapsamda Avrupa Komisyonu "Dijital Hizmetler Vergisi" (*Digital Services Tax*) Direktifi<sup>93</sup> ve "Önemli Ölçüde Dijital Varlık" (*significant digital presence*) Direktifi<sup>94</sup> için teklifte bulunmuştur. Dijital Hizmetler Direktifi Teklifi, OECD nezdinde yürütülen çalışmalarda mutabakata varılincaya değin dijital ekonominin yarattığı vergi erozyonunu önlemeyi hedeflerken, Önemli Ölçüde Dijital Varlık Direktif Teklifi, daimî işyeri kavramının dijital varlıkları da kapsayacağı bir yapı önererek uluslararası ticari kazançların vergilendirilmesi alanında bir reform önermektedir.

Sanal reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi alanını da kapsayan Dijital Hizmetler Vergisi Direktifi Taslağı internet kullanıcılarının bilgilerine dayanarak oluşan ticari değerden elde edilen gelirin vergilendirilmesi hedeflemektedir<sup>95</sup>. Bu minvalde kapsama alınan hizmetler üç tip dijital ticari faaliyet ile sınırlandırılmıştır. Dijital Hizmetler Vergisi Direktif Taslağı'nın üçüncü maddesine göre bu hizmetler i) online

---

<sup>92</sup> Kofler ve Sinning, s.184.

<sup>93</sup> European Commission, "Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services", Brussels, 21.3.2018, COM (2018).

<sup>94</sup> European Commission, EU Significant Digital Presence Directive Proposal.

<sup>95</sup> Georg Kofler ve Julia Sinnig, "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, Vol:47, No: 2, 2019, s.190.

reklamcılık hizmetleri, ii) mal ve hizmet sunan kişilerin bulunduğu aracı dijital platform sunma hizmetleri ve iii) dijital mecralar yoluyla edinilen müşteri bilgilerinin satılması yolu ile ticari kazanç elde edilmesidir.

Direktif Taslağı'nın dördüncü maddesine göre, Dijital Hizmetler Vergisinin kapsamına girecek mükellefler, grup bazında ya da münferiden dünya çapındaki ciroları 750 milyon Euro tutarını aşan ve buna ek olarak AB içerisinde Direktifte sayılan hizmetleri sağlamak sonucunda 50 milyon Euro ve daha fazla gelir elde eden hizmet sağlayıcılardır. Direktif Taslağı'nın 5'inci maddesine göre, Direktif kapsamındaki dijital hizmetlerde vergilendirme hakkına sahip olan ülkeler dijital reklam faaliyetlerinin hedef aldığı ya da diğer dijital hizmetlerin verildiği müşterilerin bu hizmetlerin verilmesi anında bulunduğu ülkelerdir. Direktif Taslağı'nın 8'inci maddesinde, vergi oranı brüt kazançlar üzerinden %3 olarak teklif edilmektedir.

Ödenecek bu verginin kurumlar vergisi ve benzeri diğer vergilere mahsup edilme imkânı olmadığı, ancak mükelleflerin mukim oldukları ülkelerde kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği önerisi dile getirilmiştir. AB nezdinde uygulanması gündeme getirilen dijital hizmetler vergisi, Birlik üyesi ülkelerin koordinasyonsuz tek taraflı önlemler olarak Birlik içerisindeki ve AB Ortak Pazarındaki yeknesaklık ve uyumu bozmasını önlemeyi hedeflemektedir. Politika yapıcılar açık bir şekilde teklif edilen yeni verginin AB üyesi ülkelerin bağitlandıkları ÇVÖA'lardaki hükümlerin kapsamı dışında kalacak şekilde tasarlanmaya çalışıldığını dile getirmişlerdir. AB nezdindeki bu çalışmanın, politik bir hamle olduğu ve özellikle ciro miktarı sınırı öngörerek kasıtlı olarak ABD merkezli dijital şirketleri hedef aldığı eleştirisi getirilmiştir<sup>96</sup>. Getirilen bu önerinin, AB hukuku dahilinde temel haklar ve mali devlet yardımlarına ilişkin prensiplerle çatışma ihtimali de akademide tartışılmaktadır<sup>97</sup>. Ayrıca, ciro üzerinden uygulanacak %3

---

<sup>96</sup> Chloe Taylor and Elizabeth Schulze, 'President Trump Says US Is Close to a Compromise on French Digital Tax', CNBC, 26 August 2019, (Çevrimiçi), <https://www.cnbc.com/2019/08/26/president-trump-says-us-is-close-to-a-compromise-on-french-digital-tax.html> (Erişim Tarihi:12.11.2019).

<sup>97</sup> Ruth Mason ve Leopoldo Parada, "Digital Battlefield in the Tax Wars", **Tax Notes International**, Vol: 92, No: 12, 2018, s.1186.

vergilendirmenin, net kazanç üzerinden vergilendirme prensipleri ile çatıştığı ve ticari zarar durumundaki şirketlerin dahi vergi yükü ile karşı karşıya kalacağı eleştirisi yapılmıştır<sup>98</sup>.

AB nezdinde yürütülen çalışmalarda Dijital Hizmetler Direktifi Taslağı'nın üzerinde revizyona gidilerek yeni verginin yalnızca dijital reklam hizmetlerini hedef alması yönünde kapsamı daraltılmıştır. Ancak, AB nezdinde uygulanacak bir direktifin kodifiye olması şüphelidir. Zira vergilendirme alanında Birlik içerisinde uygulanacak bir mevzuatın tüm üye ülkelerin oy birliği ile kabul edilmesi gerekmektedir<sup>99</sup>. Birlik içerisinde bu alanda politik bir mutabakata varılabilmiş değildir. Özellikle düşük nüfuslu ve dijital hizmetler alanında yatırımlara ev sahipliği yapan Kuzey Avrupa ülkelerinin karşı çıkması nedeni ile bu oybirliğinin sağlanabilmesi mümkün görünmemektedir.

AB nezdinde teklif edilen yeni vergi, Türkiye'nin vergilendirmeye çalıştığı dijital reklam hizmetlerini de kapsamaktadır. Ancak, yukarı da bahsedildiği üzere uluslararası hukuktan ve vergi sözleşmelerinden doğacak sorumluluklardan kaçınmak için özellikle yeni bir vergi tipi olarak tasarlanmıştır<sup>100</sup>. AB'de tartışılan Direktif Taslağı dijital reklam hizmetlerini hedef almakla birlikte bu hizmetler için bir coğrafi sınır da öngörmüştür. Buna göre, yukarıda belirtildiği gibi yalnızca Birlik üyesi ülkelerde görüntülenecek reklamlar üzerinden elde edilen gelirler vergiye tabidir.

Ayrıca, vergilendirilecek mükellefler için hem AB sınırları içerisinde hem de dünya çapında belirli bir ciro eşliğinin üzerinde olma şartı öngörülmüştür. Sanal reklam hizmetlerinin vergilendirilmesine yönelik adımlar atan Fransa ve İngiltere de benzeri bir yöntemi takip etmektedirler. AB nezdindeki teklif uluslararası vergi sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerle çatışmayı önlemek için "kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme" uygulamasından bilhassa kaçınmaktadır. AB her ne kadar yeni verginin ÇVÖA'ların kapsamına girmeyeceğini iddia etse de bu konu ancak verginin

---

<sup>98</sup> Ibid.

<sup>99</sup> Luca Cerioni, **EU Corporate Law and EU Company Tax Law, Corporations, Globalisation, and the Law**, Cheltenham, UK, Edward Elgar Publications, 2007, s.16.

<sup>100</sup> Brauner, s.464.

nihai dizaynına göre ve uyumsuzluk çıkması halinde yargı kararlarına göre tam olarak belli olacaktır<sup>101</sup>. Buna rağmen, AB nezdinde atılan adımların yalnızca yurtdışına yapılan ödemeleri takip eden kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme uygulamasından daha nitelikli ve teknik özellikler açısından daha gelişmiş bir vergi düzenlemesi olduğu açıktır. Türk hukukunda 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulamaya ilişkin açıklamalar çalışmanın ikinci bölümünde yer alacaktır.



---

<sup>101</sup> Roland Ismer ve Christoph Jescheck, “Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?”, **Intertax**, Vol:46, No: 6/7, 2018, s.577.



## BÖLÜM 2

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DAR MÜKELLEFLERİN SANAL REKLAM HİZMETLERİNDEN ELDE ETTİĞİ GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

#### 2.1. Tam Mükellef ve Dar Mükellef Ayrımı

En başta belirtmek gerekir ki 476 sayılı CB Kararı ile yürürlüğe konulan düzenleme Türk Vergi Sisteminde tam ve dar mükellef ayrımı açısından bir yenilik getirmemektedir. Ancak, yapılan düzenlemenin dar mükellef kişi ve kurumların vergilendirilmesi noktasında uluslararası vergi hukuku bağlamında sorun oluşturması bu çalışmanın konusudur. Bu nedenle, öncelikle tam ve dar mükellef kavramlarının neyi ifade ettiği açıklanacaktır.

Gelir üzerinde alınan vergiler Türk hukukunda gerçek kişilerin gelirleri için 193 Sayılı GVK ve kurumların gelirleri için 5520 sayılı KVK ile düzenlenmiştir. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı her iki kanunda da kişi ve kurumların elde ettikleri kazançların Türkiye’de vergiye tabi olup olmamasının belirlenmesi açısından öngörülmuş bir vergilendirme prensibidir.

Aşağıda Türk hukukunda tam ve dar mükellefiyet kavramlarının tanımı yapıldıktan sonra yalnızca ticari kazançlara ilişkin iç mevzuat hükümleri incelenerek mevzuatta dar mükellef kişilerin ticari kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayıldığı durumlar belirtilecektir. Zira, sanal reklam faaliyetlerinden elde edilen gelirler ticari kazançlar kapsamına girmektedir. Diğer kazanç türleri ile ilgili analiz yapılması bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

193 sayılı GVK uygulamasında tam mükellefiyet mezkûr kanunun 3’üncü maddesinde tanımlanmıştır. 193 sayılı GVK’nın 3’üncü maddesi, Türkiye’de yerleşmiş olan kişilerin ve resmi kurum ve kuruluşlar ve Türkiye’de kurulu teşekkül ve teşebbüsler adına yurtdışında bulunup da buralarda gelir elde eden Türk vatandaşlarının Türkiye içinde veya dışında elde ettiği tüm gelirlerin Türkiye’de vergiye tabi olduğunu belirtmektedir.

193 sayılı GVK'nın 4'üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş sayılmanın Medeni Kanun hükümleri uyarınca Türkiye'de ikametgahı bulunmak ya da bir takvim yılı içerisinde geçici ayrılmaların süreyi kesmemesi kaydı şartı ile Türkiye'de altı aydan uzun süre kalmak olduğu belirtilmiştir. Bu tanımlar içerisinde yer almayan kişiler 193 sayılı GVK'nın uygulanması açısından dar mükellef kişiler olarak kabul edilmiş ve mezkûr kanunun 6'ncı maddesi hükmü uyarınca yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Dar mükellef kişilerin ticari kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayıldığı haller 193 sayılı GVK'nın 7'inci maddesinde belirtilmiştir. Mezkûr maddenin birinci fıkrasında dar mükellef kişilerin Türkiye'de bulunan işyerlerinde veya daimî temsilciler aracılığı ile elde ettikleri ticari kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı hükmü yer almaktadır. 193 sayılı GVK'nın 8'inci maddesinde Türkiye'deki işyerinin 213 sayılı VUK hükümlerine göre tayin olunacağı hükmü yer almaktadır. 213 sayılı VUK'un 156'ncı maddesinde işyeri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

Dar mükelleflerin Türkiye'de daimî temsilci bulundurması durumu ise 193 sayılı GVK'nın 8'inci maddesi içerisinde *“bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir”* şeklinde tanımlanmıştır. Buna ek olarak mezkûr madde hükmünde aşağıdaki kişilerin her koşul ve şartta daimî temsilci olarak kabul edileceği belirtilmiştir:

*“Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar; Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.”*

5520 sayılı KVK açısında tam ve dar mükellef ayrımı kurumların kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yere göre tespit edilmektedir. Mezkûr kanununun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kanuni merkezleri ya da iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellef olduğu ve Türkiye'de ve Türkiye dışında elde ettikleri tüm kazançlarının Türkiye'de vergiye tabi olduğuna dair hüküm yer almaktadır. Kanuni veya işlerinin yönetildiği merkezlerinin her ikisi de yurt dışında bulunanlar dar mükellef olarak kabul edilir.

Mezkûr maddenin beşinci fıkrasında, kanuni merkez: *"Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir"* şeklinde tanımlanmıştır. Yine mezkûr maddenin altıncı fıkrasında, iş merkezi: *"İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir"* şeklinde tanımlanmıştır. 5520 sayılı KVK'da da dar mükellef kişilerin Türkiye'de bulunan işyerlerinde veya daimî temsilcileri aracılığı ile elde ettiği ticari kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü üzere, yerel vergi sistemi içerisinde dar mükellef kişilerin ticari kazançlarının Türkiye'de vergiye tabi olması Türkiye'de ticari faaliyetlerin devam ettirildiği yerlerin veyahut kendileri aracılığı ile ticari işlemlerin gerçekleştirildiği daimî temsilcilerin varlığına bağlı tutulmuştur.

Türkiye'de bir işyerinin veya daimî temsilcinin varlığının tespiti dar mükellef kişilerin mukimi oldukları ülkeler ile Türkiye arasında yürürlükte olan bir ÇVÖA bulunması halinde ÇVÖA'daki tanımlar öncelikli olarak dikkate alınarak tespit edilecektir. Bu konu Türkiye'nin vergilendirme hakkının uluslararası vergi hukukundan yükümlülükler nedeni ile sınırlandırılmasını inceleyen başlık altında aşağıda incelenmiştir.

## **2.2. Türk Sisteminde Vergi Sorumluluğu Kurumu**

Vergi sorumluluğu kavramı, kendisi bizzatı vergi borcunun mükellefi olmadığı halde, mükellef ile ya da mükellefiyet doğuran işlem ile olan ilişkisi nedeni ile vergi

borcundan doğan maddi ya da şekli ödevlerden üçüncü kişilerin sorumlu tutulmasını ifade etmektedir<sup>102</sup>.

Vergi sorumluluğu geniş bir uygulama alanını kapsamakta olup, mirasçılarının sorumluluğu, dolaylı ve dolaysız vergiler açısından vergi kesenlerin sorumluluğu ve yasal temsilcilerin vergi borcundan ve diğer ödevlerden kaynaklanan sorumlulukları veyahut vergi kanunlarının verginin asıl borçlusu olmayan üçüncü kişileri vergi borcu ve diğer vergisel ödevlerle yükümlü tuttuğu çeşitli durumları kapsamaktadır<sup>103</sup>.

Bu çalışmanın inceleme konusunu teşkil eden vergi sorumluluğu müessesesi, 213 sayılı VUK'un 11'inci maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğudur. Bu tip vergi sorumluluğu, esasında verginin mükellefi olmamakla birlikte, alınan mal ve hizmetlerin karşılığında ödeme yapan kişilere, mal ve hizmetleri sunan ve geliri elde eden istihkak sahiplerinin ilgili kazançları üzerinden ödemesi gereken verginin mal ve hizmet bedellerinin ödenmesi esnasında kesinti yaptırılarak tutulması ve mali idareye iletilmesi yükümlülüğü getirilmesi durumudur<sup>104</sup>.

Vergi kesenlere yönelik vergi sorumluluğunda amaç, vergilendirilmesi ve takibi zor istihkak sahiplerinden vergiyi toplamaya çalışmak yerine, mali idarenin daha rahat kontrol ve takip edebileceği ödeme yapan mükellefleri, ilgili kazanç üzerinden hesaplanacak verginin alışveriş bedellerin ödenmesi esnasında kaynakta kesilmesi ve mali idareye iletilmesinden sorumlu tutarak vergi gelirlerini güvence altına almaktır.<sup>105</sup> Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin kuralın uygulamasını ifade etmek için "vergi tevkifatı", "stopaj" ve "kaynakta kesinti" gibi terimler de kullanılmaktadır<sup>106</sup>.

---

<sup>102</sup> Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.54, No: 3, 2005, s.160.

<sup>103</sup> Ahmet Kumrulu, Mualla Öncel, ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 26. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017

<sup>104</sup> Bkz: Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. bs , Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.

<sup>105</sup> Bkz: Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. bs ,İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015, s.78 vd.

<sup>106</sup> Bkz: Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin yasal dayanak vergi kanunlarında düzenlenerek, vergi tipleri itibari ile bu sorumluluk getirilebilmektedir. Prensip olarak vergisel yükümlülükler ancak kanunla düzenlenebilirken, kanunun verdiği yetkiye dayanarak yürütme organı da kanuni yetkinin sınırladığı alanda düzenleyici işlem yapabilmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" emredici hükmü gereği, yürütme organının kanunini dayanağı olmaksızın vergilendirme alanında düzenleyici işlem yapması imkansızdır. Bu yetkinin kullanılabilmesi ancak ilgili vergi kanunlarında yürütme organına kanuni sınırlar içerisinde vergi uygulaması açısından yetki verilmesine bağlıdır<sup>107</sup>.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin, dolaylı vergiler düzleminde bir örnek 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>108</sup> (3065 sayılı KDVK) 9'uncu maddesindeki düzenlenmektedir. Bu düzenleme ile dar mükellef kurumlardan mal ve hizmet alınması halinde veyahut Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü diğer hallerde ödenmesi gereken katma değer vergisinin güvence altına alınması amacı ile Türkiye'de mal ve hizmeti teslim alıp bedeli ödeyen tam mükellef kişilerin KDV tevkifatı yaparak mali idareye ödemesi gerektiği belirtilmiştir<sup>109</sup>. Doğrudan vergiler düzleminde, gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler 193 sayılı GVK'nın 94'üncü ve 5520 sayılı KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddelerinde düzenlenmiştir<sup>110</sup>.

193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca yapılan vergi kesintisi uygulaması, gelir unsurları, beyanname verme usulleri ve gelirin toplanması aşamasında dahil edilecek

---

<sup>107</sup> Soner Yakar ve Tamer Budak, "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: 'Sıfır Oran'ın Anlamı", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** C.22, No:1, 2013, s.403.

<sup>108</sup> Resmî Gazete sayı:18563, tarih: 02.11.1984.

<sup>109</sup> Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5.bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s. 318 vd.

<sup>110</sup> 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK kapsamında vergi sorumluluğu uygulaması başlı başına bir inceleme alanıdır. Bu çalışmanın amacı ve sınırları bu konuyu detaylı bir şekilde incelemeye müsaade etmeyecektir. Bu konuya ilişkin detaylı bilgi dipnotlarda gösterilen kaynaklarda mevcuttur.

tevkifata tabi gelirler vb. teknik özellikler arz etmektedir<sup>111</sup>. 193 sayılı GVK kapsamında ayrıca halen yürürlükte olan Geçici 67'inci madde kapsamında bireylerin geneli itibari ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları, bankalardan elde edilen mevduat faizleri ve kar payları benzeri kayıt altına alınan finans sistemi içerisinde elde ettiği gelirlerinin kaynakta kesinti yolu ile vergilendirilmesi kurumu düzenlenmiştir<sup>112</sup>. Mali idare, 193 sayılı GVK'nın ilgili hükümlerinde yapılan düzenleme ile verginin kaynakta kesinti yolu ile toplanmasını sağlayarak vergi alacağını güvence altına almayı hedeflemektedir<sup>113</sup>.

5520 sayılı KVK'nın "Vergi Kesintisi" başlıklı 15'inci maddesi bir vergi güvenlik kurumu olan kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme yönteminin tam mükellef kurumlar arasında gerçekleşen ödemeler açısından uygulanmasını düzenlemektedir<sup>114</sup>. "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesinde yurtdışı mukimi kurumlara yapılacak ödemelerde vergi gelirlerini güvence altına almak için kurumlar vergisi tevkifatının esasları düzenlenmiştir<sup>115</sup>.

193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK kapsamında öngörülen vergi sorumluluğu uygulamasının yasal dayanakları ve genel çerçevesi yukarıda belirtildiği gibidir. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki 476 sayılı CB Kararı Türk hukukunda vergi sorumluluğu kurumunun esaslarına ilişkin bir değişiklik getirmemekte fakat uygulama alanını genişletmektedir.

### **2.3. Sanal Reklam Gelirlerinin Vergilendirilmesinde 476 sayılı CB Kararı Öncesi Dönem**

İç mevzuatımız hükümleri uyarınca gerek tam mükellef kişi ve kurumlar gerekse dar mükellef kişi ve kurumlar açısından beyan esaslı vergilendirme uygulaması geçerlidir.

---

<sup>111</sup> Bknz: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019**, c. 1, 4 c., İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019, s.601 vd.

<sup>112</sup> Bknz: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019**, c. 1, 4 c., İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019, ,s.647 vd.

<sup>113</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, No: 1-4, 1997, s.186.

<sup>114</sup> Bknz: Bülent Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018. s.814 vd.

<sup>115</sup> Ibid,. s.1081 vd.

İnternet üzerinden verilen sanal reklam hizmetlerinden elde edilen ticari kazançlar açısından da bu uygulama geçerlidir. Bu nedenle 476 sayılı CB Kararı öncesi dönemde gerek tam mükellef kişi ve kurumların, gerekse dar mükellef kişi ve kurumların sanal reklam hizmetlerinden elde ettikleri gelirleri açısından yalnızca beyan esası uygulanmaktadır.

Dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlarının Türkiye’deki bir işyeri veya daimî temsilci aracılığı ile edilmesi ilkesinin Türk iç mevzuatında öngörüldüğü yukarıda belirtilmiştir. Bu durumda Türkiye’deki müşterilerinden sanal reklam hizmetleri verme karşılığı ödeme alan ve gelir elde eden dar mükellef kişiler bu faaliyetlerini Türkiye’deki işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığı ile yürütmekte ise elde edilen gelirler Türkiye’de vergiye tabi olacaktır. Ancak, bu kişilerin Türkiye’de işyerleri veya daimî temsilcileri yoksa ya da olsa dahi sanal reklam faaliyetlerini bu 213 sayılı VUK hükümlerine uygun işyerleri aracılığı ile veya daimî temsilcileri eli ile gerçekleştiriyorlar ise bu kazançların Türkiye’de vergiye tabi olacağını söylemek mümkün olmayacaktır.

Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilci bulunması Türk mevzuatı uyarınca tespit edilse dahi dar mükellef kişi ve kurumların mukimi oldukları ülkeler ve Türkiye arasında akdedilmiş ÇVÖA hükümleri bu konunun tespitinde öncelikli olarak dikkate alınacaktır. Bu hallerin oluşmadığı durumlarda dar mükellef kişi ve kurumların internet üzerinden sundukları reklam faaliyetleri nedeni ile elde ettikleri gelirlerin beyanı gerekmeyecektir.

Bu durumda Türkiye’den elde edilen gelirler üzerinden Türkiye’de herhangi bir vergi ödenmeyecektir. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulama giderek artan sanal reklam faaliyetlerinin büyüyen hacmine karşı vergi gelirlerini güvence alma girişimidir. Türkiye yurtdışına yapılan ödemeleri takip ederek vergi gelirlerini güvence altına almak ve mükellefleri vergiye uyuma yönlendirmek için kaynakta vergi kesinti uygulaması tedbiri almayı tercih etmiştir.

## 2.4. 476 sayılı CB Kararı ile Sanal Reklam Gelirleri Kapsamında Getirilen Vergi Sorumluluğu Uygulaması

### 2.4.1. Genel Olarak

20.8.2016 tarihli ve 6745 sayılı “Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un<sup>116</sup> 9’uncu maddesi ile 213 sayılı VUK’un 11’inci maddesinin 7’nci fıkrası düzenlenmiş ve yürütme organına (düzenlemenin yapıldığı tarih itibari ile Bakanlar Kurulu) ilgili kanun hükümleri çerçevesinde tam mükellef kişilere sorumlu sıfatı ile kaynakta vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirme yetkisi verilmiştir. İlgili düzenleme yürütme organına kaynakta kesinti yolu ile vergilendirmeye ilişkin geniş yetkiler vermektedir.

Türkiye Cumhuriyeti’nde yürütme yetkisinin yeniden yapılandırıldığı Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçiş ile birlikte söz konusu maddede yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi 2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin”<sup>117</sup> 46’ncı maddesiyle “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir<sup>118</sup>. Halihazırda 213 sayılı VUK’un 11’inci maddesinin 7’inci fıkrası ile yürütme erkine verilen yetki Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır. Bu yetkiyi düzenleyen 213 sayılı VUK’un 11’inci fıkrasının maddenin yürürlükteki halinin metni aşağıdaki şekildedir:

“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 satımı 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 neveleri, 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.”

<sup>116</sup> Resmî Gazete sayı:29824, tarih 07.09.2016.

<sup>117</sup> Resmî Gazete sayı: 40421 (2. Mükerrer), tarih: 07.07.2018.

<sup>118</sup> Bknz: A. Menaf Turan, “Türkiye’nin Yeni Yönetim Düzeni: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi”, **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, C.7, No:3, s.42-91



213 sayılı VUK'un 7'inci maddesi ile yürütme erkine verilen yetki, 476 sayılı CB Kararı ile kullanılmış ve internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetlere aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme yapılması düzenlenmiştir. 193 sayılı GVK 94'üncü ve 5520 sayılı KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddelerinde Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilere istinaden daha önce çıkarılmış olan Bakanlar Kurulu Kararlarının hükümleri yeniden düzenlenmiş ve internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetlere aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme sorumluluğu getirilmiş ve vergi oranları belirlenmiştir.

Söz konusu yetki, normlar hiyerarşisi içerisinde öncelikle Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan ve yürütme organına vergilendirme alanında kanunda belirlenen sınırlar içerisinde düzenleme yapma yetkisi veren aşağıdaki hükme dayanmaktadır:

“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.”

Normlar hiyerarşisinin bir alt basamağı olan kanunlar düzlemine geldiğimizde, VUK'un 11'inci maddesinin 7'inci fıkrası ile yürütme organına verilen yetki internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetlere aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme sorumluluğu getirilmesine ilişkin düzenlemenin ilk kanuni dayanağını oluşturmaktadır.

Bu noktada, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya bu hizmetlere aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden gelir üzerinden alınan vergiler açısından kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme sorumluluğu getirilmesine bizi ulaştıran kanuni dayanak ise 193 sayılı GVK 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 18'inci bendinde, 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ğ) bendinde ve 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde VUK'un 11'inci maddesinin 7'inci fıkrası kapsamında belirlenen ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılacağını açıkça belirten hükümlerdir.

476 sayılı CB Kararı ile 213 sayılı VUK'un 11'inci maddesinin 7'inci fıkrası ile tanınan yetkilere istinaden, işleme taraf olan ve vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişileri belirlemiş; iş neveleri ve sektörler itibari ile internet üzerinden reklam hizmetleri verilmesi ve buna aracılık edilmesini tespit etmiş ve ödemenin yapıldığı kişilerin mükellef olması şartının aranmayacağını belirterek sanal reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerin kaynakta kesinti yolu ile vergilendirileceğini düzenlemiştir. Ayrıca, 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK'nın vergi kesintisine ilişkin maddelerinde belirtilen vergi oranına dair kanuni alt ve üst sınırlar içerisinde tevkifat oranını belirlemiştir.

Esasında 476 sayılı CB Kararı ile getirilen yükümlülük, internet üzerinden reklam hizmeti verenlere yönelik yeni bir vergi konulması anlamına gelmemekte olup, internet üzerinden reklam hizmeti veren gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye Cumhuriyeti'nin vergilendirme yetkisi sınırları içerisinde elde ettikleri gelirler üzerinden ödemeleri gereken gelir ve kurumlar vergisinin bu kişilere ödeme yapan Türkiye Cumhuriyeti mukimi kişiler tarafından tevkifat yolu ile mali idareye iletilmesi yönünde bir düzenleme yapılmasıdır.

#### **2.4.2. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Açısından Ortak Noktalar**

Yeni getirilen düzenleme, 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK'nın vergi tevkifatı maddelerine istinaden yürütme organının ortak bir düzenleyici işlemi ile yürürlüğe girmiştir. Bu başlık altında her iki kanun açısından da ortak olan hükümler incelenecektir.

Yasal düzenlemenin yapılış şekli 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK açısından ortak noktaların ilkidir. Her iki vergi kanunu açısından da söz konusu yasal düzenleme, VUK'un 11'inci maddesinin 7'inci fıkrasında yürütme organına tanınan yetkinin 476 sayılı CB Kararı ile kullanılması yoluyla yapılmıştır. Kesintinin nasıl yapılacağına ilişkin teknik detaylar ortak olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 17 Seri No.lu KVK Tebliği ile açıklanmıştır.

Yeni düzenlemenin uygulama zamanı hem 193 sayılı GVK hem de 5520 sayılı KVK açısından ortaktır. 476 sayılı CB Kararı'nın Eki Karar'ın 5'inci maddesi uyarınca dijital reklam hizmetleri nedeni ile yapılacak ödemeler üzerinden stopaj yapılması yükümlülüğü 1 Ocak 2019 tarihinden sonra yapılacak ödemeler için yürürlüğe girmiştir. 1 Ocak 2019 tarihinden sonra yapılan nakden ve hesaben ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

17 Seri No.lu KVK Tebliğ'deki açıklamalar ışığında konunun uygulaması netleştirilmiştir. Buna göre, söz konusu ödemeye ilişkin hizmet 1 Ocak 2019 tarihinden önce alınmış olsa dahi vergi kesintisine esas teşkil eden tarih ödemelerin nakden yapıldığı ya da mali defterlere hesaben kaydedildiği tarihtir. Aynı şekilde eğer ki 1 Ocak 2019 tarihinden sonra alınan bir hizmetin ödemesi nakden veya hesaben bu tarihten önce yapılmış ise stopaja konu olmayacaktır. Stopaj yapan yükümlülerin yürürlük tarihinden sonra yapacakları ödemeler için kesinti yaptıkları vergiyi ise vergi dairelerine muhtasar beyanname ile beyan etmeleri ve süresi içerisinde ödemeleri gerekmektedir.

İstihkak sahiplerinin mükellefiyet durumunun dikkate alınmaması her iki vergi kanunu açısından diğer bir ortak hükümdür. 476 sayılı CB Kararı'nın ekinde yer alan Karar'ın 1'inci maddesinde tevkifata konu gelirleri elde eden kişiler sayılırken *"mükellef olup olmadığına bakılmaksızın"* ibaresi kullanılmaktadır. Ancak, gerek 193 sayılı GVK'nın gerekse 5520 sayılı KVK'nın vergi kesintisine ilişkin maddelerinde *"mükelleflerin"* gelirleri üzerinden daha sonra beyan esasında ödeyecekleri vergilere mahsup edilebilir bir vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Vergi kesintisi yapılmasına ilişkin maddelerin bu açık hükmüne karşın, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi yaptırılmasının hukukiliğinin tartışmaya konu olabileceğini düşünmekteyiz.

Bu noktada yine dikkat edilmesi gereken husus Türkiye'de ve yurtdışında mukim kişilerden bahsedilirken yerel vergi uygulaması açısından tam ve dar mükellef kavramlarının kullanılmasıdır. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen tevkifat uygulaması esasında kurumlar vergisi açısından tam mükellef ve dar mükellef kişiler arasında bir

ayrım yapmış olmakla birlikte istihkak sahiplerinin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması yükümlülüğü getirdiği için tam mükellef ve dar mükellef kavramlarının kullanılması da hukuk dili açısından teknik bir sorun oluşturmaktadır.

Sanal reklam gelirleri üzerindeki vergi kesintisinin nihai vergilendirme olmayışı bir her iki vergi kanunu açısından bir diğer ortak noktayı teşkil etmektedir. İnternet reklamcılığında elde edilen gelirlere uygulanacak vergi kesintisinin bu gelirler açısından nihai vergilendirme olacağına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu minvalde kesinti yolu ile vergi ödenmesi geliri elde edenlerin mükellefiyet tesis ettirmek ya da Türkiye’de elde ettikleri gelirlerini beyan etmek noktasındaki sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır.

Yine buna paralel olarak internet reklamcılığı faaliyetlerinden gelir elde eden Türkiye mukimi gerçek kişilerin tam mükellefiyet tesis ettirerek ya da yurtdışı mukimi gerçek kişilerin veya kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançlarını beyan etmek için dar mükellefiyet tesis ederek beyanname vermeleri halinde ilgili gelirlere isabet eden giderlerini mali karları açısından indirim unsuru yaparak net kazançları üzerinden vergiye tabi olmaları, ve hatta kesinti yolu ile ödenen fazla vergilerin iadesi için başvurmaları mümkün olacaktır.

#### **2.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Tam Mükellef ve Dar Mükellef Gerçek Kişilere Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı**

193 sayılı GVK çerçevesinde sanal reklam gelirlerinde tevkifat uygulamasında vergi sorumlusu 476 sayılı CB Kararı’nın ekinde yer alan Karar’ın 1’inci maddesinde belirlenmiştir. Buna göre 193 sayılı GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilere internet ortamında reklam hizmeti verilmesi ya da bu hizmetlere aracılık edilmesi halinde vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bu minvalde, 193 sayılı GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi sorumlusu olarak sayılanlar aşağıdaki şekildedir:

- kamu idare ve müesseseleri,
- iktisadi kamu müesseseleri,
- sair kurumlar, ticaret şirketleri,
- iş ortaklıkları,
- dernekler,
- vakıflar,
- dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- kooperatifler,
- yatırım fonu yönetenler,
- gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

476 sayılı CB Kararı'ndaki hüküm gereği yukarıda sayılanların tam veya dar mükellef gerçek kişilerden ya da mükellef olup olunmadığına bakılmaksızın Türkiye ya da yurtdışında mukim gerçek kişilerden internet ortamında reklam hizmeti alması durumunda istihkak sahiplerine yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yaparak mali idareye iletmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluluğu açısından dikkat edilmesi gereken husus, Türkiye'de sanal reklam hizmetleri alan herkesin değil yalnızca kanun maddesinde belirtilen yani yukarıda sayılan kişilerin vergi kesintisi yapmakla yükümlü olduğudur.

Vergi sorumlusunun tespitinin ardından vergi kesintisine konu olan gelirlerin ve ödemelerin neler olduğu belirlenmelidir. 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin ilk fıkrasında, bu fıkrada sayılan kişilerin mezkûr fıkranın alt bentlerinde sayılan gelirler için istihkak sahiplerine ödeme yapılırken ödeme yapanların istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Bu minvalde internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin tevkifat uygulamasına tabi olmasını düzenleyen kanuni dayanak, 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesini birinci fıkrasının 18'inci bendinde yer alan "*Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden*" tevkifat yapılacağını belirten yasal düzenlemedir. VUK'un 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında verilen yetkinin 476 sayılı CB Kararı ile kullanılması ile internet ortamındaki reklam hizmetlerini verenlere ya da

bu hizmetlere aracılık edenlere bu hizmetler nedeni ile yapılacak ödemeler vergi kesintisine tabi olacaktır.

Kesintinin yapılma anı ve üzerinden kesinti yapılacak ödemelerin fiili ödeme ya da tahakkuk esaslarından hangisine girdiği belirlenmelidir. 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının sonundaki açık hüküm gereği, ödeme yapanlar internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları anda hizmet sunanların gelir vergilerine mahsuben gelir vergisi kesintisi yapmalıdırlar. Hizmet bedellerine ilişkin kısmi ödemeler ya da avans olarak yapılan ödemeler dahi vergi kesintisine tabidir. 193 sayılı GVK'nın 96'ncı maddesinin birinci fıkrasında hesaben terimi *“vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus, GVK'nın 94'üncü maddesinde *“istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben”* ifadesi kullanılmış olsa da 476 sayılı CB Kararı'nda 213 sayılı VUK'un 11'inci maddesinin 7'inci fıkrasında tanınan yetki kullanılarak, *“ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın”* vergi kesintisi yapılacağı ifade edilmesidir. Bu nedenle hizmeti veren kişilerin vergi mükellefiyetlerinin olup olmaması vergi kesenlerin yükümlülüğünü etkilememektedir.

Vergi kesintisinin oranı kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme esası açısından tespit edilmesi gereken diğer bir önemli husustur. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasının yürütme organına vergi oranlarında kanuni alt ve üst sınırlar içerisinde düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Daha önce Bakanlar Kurulu tarafından kullanılan bu yetki, günümüzde Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır. 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesini birinci fıkrasında belirtilen kanuni vergi oranı %25 olarak belirlenmiştir. Yine mezkûr maddenin dördüncü fıkrasında yürütme organına vergi oranlarında alt ve üst sınırlar arasından değişiklik yapma yetkisi veren aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

“Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.”

193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinde yer alan tevkifat oranları yürütme organı tarafından 12.1.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>119</sup> ile belirlenmiştir. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş ile birlikte, yürütme erkini Cumhurbaşkanı temsil etmektedir. Bu minvalde, 476 sayılı CB Kararı'nın eki Karar'ın 2'inci maddesi hükmü internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılmasını öngörmektedir. Bu değişiklik, 12.1.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Kararın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına derç edilerek internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler üzerindeki vergi kesintisi oranı yürütme organı tarafından %15 olarak belirlenmiştir.

476 sayılı CB Kararı ile 193 sayılı GVK çerçevesinde getirilen tevkifat yükümlülüğünde dikkat edilmesi gereken husus, internet ortamında reklam hizmeti sağlayan ya da bu hizmetlere aracılık eden kişilerin tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın, GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılanlar arasında olup da sanal reklam hizmetleri için ödeme yapanların istihkak sahipleri adına vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulmuş olmasıdır.

Her ne kadar bu çalışmada tam ve dar “mükellef” kavramlarını kullanılmış olsa da bu kavramlar 476 Karar ile getirilen tevkifat yükümlülüğü açısından fiili mükellefiyet tesisini kastetmemektedir. Dolayısıyla 476 sayılı CB Kararı ile getirilen düzenleme mükellef olup olmadığına bakılmaksızın hizmeti veren veya hizmete aracılık eden Türkiye mukimi ya da yurtdışı mukim gerçek kişilere yapılacak internet reklamı bedeli ödemelerinden %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacağını belirtmiştir.

---

<sup>119</sup> Resmî Gazete sayı: 27130, tarih: 03.02.2009.

193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinde vergi kesintisi yolu ile verginin toplanmasının düzenlenmesindeki temel amaçlardan biri takip edilmesi ve incelenmesi zor olan gerçek kişi mükellefler yerine, bu kişilere ödemeyi yapan ve mali idare tarafından takibi ve incelenmesi daha kolay mükellefleri istihkak sahiplerinin ödenmesi gereken vergiden sorumlu tutmaktır. Sanal reklam hizmetlerinin vergilendirilmesine yönelik yeni düzenleme her ne kadar çok uluslu ve dijital ekonomide söz sahibi dev firmaları vergilendirmeye yönelik gibi görünse de Türkiye'de mukim gerçek kişilere yapılacak ödemelerdeki vergi toplama problemini çözmeyi de hedeflemektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki Türkiye mukimi kişilerin gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat uluslararası vergi hukuku açısından bir sorun teşkil etmemektedir.

476 sayılı CB Kararı ile tam mükellef gerçek kişilerin sanal reklam gelirleri üzerinde tevkifat uygulaması sanal reklam gelirleri elde eden gerçek kişilerin Türkiye'den yapılan ödemelerle elde ettikleri gelirlerin kayıt altına alınması ve vergilendirilmesi noktasında faydalı olabilecektir. Örneğin, bir sosyal medya fenomeni sosyal medya hesabında yaptığı paylaşımlarda ürünlerinin reklamını yapmak için Türkiye'deki bir firma ile reklam anlaşması yapmıştır. Bu durumda 476 sayılı CB Kararı sonrası uygulamada 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılı kişilerden olan Türkiye'de kurulu firma sosyal medya fenomenine yaptığı ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapacaktır. Sonrasında bu kişi vergi beyanında bulunup nihai vergisini ödemesi dahi Türkiye'de mali idare tarafından elde edilen %15 oranında bir vergi geliri mevcuttur.

Ancak, sosyal medya fenomenine yurtdışındaki firmalar ya da sosyal medya platformları tarafından yapılacak reklam ödemeleri bu kişinin beyanına bağlı olarak vergilendirilecektir. Beyan edilmemesi halinde ilgili gelirlere vergi toplanabilmesi için mali idarenin vergi denetimi uygulaması yapması gerekmektedir. Bunlar da göstermektedir ki, yeni düzenleme yurtdışından Türkiye'deki kişilere yapılacak sanal reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerdeki vergi erozyonu açısından bir çözüm getirmemektedir.



#### 2.4.4. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı

Tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde vergi tevkifatı 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinde düzenlenmiştir. 476 sayılı CB Kararı'nda 5520 sayılı KVK uygulaması açısından mezkûr kanununun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilere internet ortamında reklam hizmeti verilmesi ya da bu hizmetlere aracılık edilmesi halinde vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi sorumlusu olarak sayılanlar aşağıdaki şekildedir:

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadî kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler

Buna göre yukarıda sayılan kişiler, sanal reklam hizmetleri aldıkları tam mükellef kurumlara yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin tevkifat uygulamasına tabi olmasını düzenleyen kanuni dayanak, 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan "*Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden*" tevkifat yapılacağını belirten yasal düzenlemedir. VUK'un 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında verilen yetkinin 476 sayılı CB Kararı ile kullanılması ile internet ortamındaki reklam hizmetlerini verenlere ya da bu hizmetlere aracılık edenlere bu hizmetler nedeni ile yapılacak ödemelerin vergi kesintisine tabi olacaktır.

Vergi kesintisine konu ödemelerin şekli yine kanuni hükme dayanmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan vergi sorumluları tam mükellef kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kanunda ya da kanunla yürütme organına verilen yetkiler çerçevesinde belirlenen vergi oranlarında kaynaktan vergi kesintisi yapma ödevine ile sorumludurlar. Hesaben ödeme kavramından anlaşılması gereken yine söz konusu maddenin 6'ncı fıkrasında *"kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder"* şeklinde tanımlanmıştır.

Bunun yanında, mezkûr maddenin 7'inci fıkrasında üzerinden vergi kesintisi yapılacak vergi matrahı istihkak sahiplerinin kazanç ve iratların gayrisafi tutarları olarak belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, istihkak sahiplerinin ilgili gelir için yüklenmiş olduğu giderler dikkate alınmaksızın elde etmiş oldukları brüt gelir üzerinden vergi kesintisi yapılacak ve vergi sorumlusu tarafından Türk Vergi İdaresi'ne ödenecektir.

Ayrıca, yine 7'inci fıkradaki düzenleme uyarınca tevkifat yolu ile ödenen verginin hizmeti alan taraf tarafından fiyatın içerisine derç edilerek yüklenilmesi halinde brüte iblağ mekanizması işletilerek vergi kesintisine esas olacak vergi matrahı hizmetler nedeni ile ödenen tutar ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır. Diğer bir anlatımla vergiye esas alınacak matrah, hizmet alanın üzerine yüklendiği vergi yükü de dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin elde ettiği tüm mali faydayı kapsamaktadır.

5520 sayılı KVK'nın 1'inci fıkrasında (ğ) bendindeki gelirleri de kapsayacak şekilde kanuni vergi kesintisi oranı olarak %15 olarak belirlenmiştir. KVK'nın 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrası söz konusu maddede belirtilen vergi kesintisinde uygulanacak oranları belirleme yetkisini aşağıdaki şekilde yürütme organına vermiştir:

"Cumhurbaşkanı bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen

kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.”

Yukarıdaki kanun maddesi ile yetkili kılınan yürütme organı, 476 sayılı CB Kararı'nın Eki Karar'ın 4'üncü maddesi hükmü internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında tevkifat yapılmasını öngörmektedir.

Bu değişiklik KVK'nın 15'inci maddesine ilişkin 12.1.2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na<sup>120</sup> derç edilerek tam mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden uygulanacak tevkifat oranını %0 olarak belirlemiştir. Buna göre, internet ortamında reklam hizmetini verenlerin veya bu hizmete aracılık edenlerin tam mükellef kurum olmaları halinde, bunlara yapılacak ödemeler üzerinden uygulanacak tevkifat oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Önemle belirtmek gerekir ki tam mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerindeki tevkifat oranının %0 olarak belirlenmesi ilgili ödemelerin vergiden istisna edilmesi anlamına gelmemektedir. İnternet üzerinden verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödenen bedellerin kaynakta kesinti yolu ile vergilendirilmesine yönelik düzenlemenin temel amacı Türkiye'nin vergilendirme hakkı olan vergi matrahının koruma ve güvence altına alınmasıdır.

Tam mükellef kurumlar tarafından başka tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler, ödemeyi alan kurumun vergi matrahına dahil olarak Türk Mali İdaresi'nin yetki alanı içerisinde kalmaktadır. Bu şekilde yapılan ödemelerde yurtdışına bir nakit çıkışı olmadığı veyahut nakit ödemeler yurtdışına yapılırsa dahi ödemeyi alanın mali hesaplarında Türkiye'de gösterileceği için ödemeyi alanın yıllık beyannamesine dahil olacak, dolayısı ile Türkiye'de vergilendirilecektir. Ancak yürütme organının ya da kanun koyucunun tasarrufu ile %0 olarak belirlenen tevkifat oranı arttırılabilecektir.

---

<sup>120</sup> Resmî Gazete sayı: 27130, tarih: 03.02.2009.

Her ne kadar tam mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinde halihazırda fiili tevkifat sorumluluğu bulunmasa dahi bu konunun da uluslararası vergilendirme boyutuna temas eden bir hususiyeti bulunmaktadır. 476 sayılı CB Kararı hükümlerine istinaden yapılacak tevkifat uygulamasında hizmet veren tam mükellef kurumların aracı kurumlar olması halinde vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunmaktadır.

17 Seri No.lu KVK Tebliği, sanal reklam hizmetlerinden gelir elde eden tam mükellef kurumların aracı kurumlar olması halinde bu kişilerin dar mükellef kişilere ödeme yapmaları durumunda vergi kesintisi sorumluluğunun devam edeceğini açıklamaktadır. Ödemelerin, Türkiye’de hizmete aracılık eden ve KVK’nın 15’inci ve GVK’nın 94’üncü maddesinde sayılan tam mükellef kurumlar veya kişiler tarafından Türkiye dışındaki hak sahiplerine iletilmesi halinde, söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülüğü devam etmektedir. Bu noktada hizmete aracılık edenlerin ve ödemeyi alan istihkak sahiplerinin hizmeti veren ve ödemenin gerçek sahibi dar mükellef kişilere ödeme yaparken %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlü oldukları, 17 Seri No.lu KVK Tebliği’nde açıkça ifade edilmiştir.

Bu konuyu bir örnekle açıklamak konunun daha net anlaşılmasını sağlayacaktır. Örneğin, Türkiye’de mukim bir gerçek kişi ya da kurumun sosyal medya platformları ya da internet sitelerinde reklam verme faaliyeti için yine Türkiye’de mukim bir reklam ajansına ödeme yapmaktadır. Türkiye mukimi bu reklam ajansı Türkiye’deki müşterileri için gerekli çalışmaları yapmakta, sanal ortamda yayınlanacak reklamların içeriğini belirlemekte ve reklamların yayınlanacağı platformlardan gerekli verileri alarak hedef reklam kitlesini tespit etmektedir.

Reklam ajansı ayrıca internet reklamlarının yayınlanması için gerekli sanal alanları yurtdışı mukimi hizmet sağlayıcılardan satın almaktadır. Bu hizmetlerin tamamı için 476 sayılı CB Kararı’nda vergi sorumlusu olarak sayılan kurumlar tarafından reklam ajansına 1.000 Türk Lirası (TL) tutarında ödeme yapılmaktadır. Reklam hizmeti alan kişinin bu ödeme üzerinden 476 sayılı CB Kararı hükümlerine istinaden bir vergi tevkifatı yapması gerekmemektedir. Zira 476 sayılı CB Kararı’nda söz konusu ödemeler üzerindeki fiili tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Ancak, Türkiye mukimi reklam ajansı almış olduğu bu reklam bedelinin 400 TL tutarındaki kısmının yurtdışındaki hizmet sağlayıcısı şirketlere internet ortamındaki alanlarda reklamların izhar edilmesi için ödemektedir. Bu durumda Türkiye mukimi reklam ajansının yurtdışı mukimi hizmet sağlayıcılara yapacağı ödemeler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yaparak vergi idaresine iletmesi gerekmektedir.

#### **2.4.5. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulama Alanı**

Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde vergi sorumlusunun tespiti özel bir önem arz etmektedir. 193 sayılı GVK'nın 94'üncü ve 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesindeki hükümlerin aksine bu madde metninde vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar tahdidi olarak sayılmamıştır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlara ödeme yapan Türkiye'de mukim olan tüm kişilerin dar mükellef kurumlara yaptıkları kurumların kazançları üzerinden vergi tevkifatı yaparak vergi idaresine iletmeleri gerekmektedir.

Ancak, 476 sayılı CB Kararı'nda vergi yönetiminin etkin olması açısından isabetli bir politika izlenmiş ve 5520 sayılı KVK kapsamında tevkifat yapacak olanlar yalnızca 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinde sayılan kişilerle sınırlı tutulmuştur. Bu nedenle dar mükellef kurumlara ödeme yapacak Türkiye'de mukim tüm kişiler değil yalnızca KVK'nın 15'inci maddesinde belirtilen dolayısıyla yukarıda 0 Başlığı altında vergi sorumlusu olarak sayılan kişilerdir.

5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesi hükmü uyarınca, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlara ilişkin avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ve KVK'nın 30'uncu maddesinde sayılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kaynakta vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Fakat dikkat edilmelidir ki, 476 sayılı CB Kararı ile getirilen yükümlülük 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesindeki vergi sorumlularını değil 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinde sayılan kişileri kapsamaktadır.

Vergi kesintisine konu olan gelirler sanal reklam faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin tevkifat uygulamasına tabi olmasını düzenleyen kanuni dayanak, 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesini birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan *"Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden"* tevkifat yapılacağını belirten yasal düzenlemedir. VUK'un 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında verilen yetkinin 476 sayılı CB Kararı ile kullanılması ile internet ortamındaki reklam hizmetlerini verenlere ya da bu hizmetlere aracılık edenlere bu hizmetler nedeni ile yapılacak ödemelerin vergi kesintisine tabi olacaktır.

Hesaben ödeme kavramından anlaşılması gereken yine söz konusu 30'uncu maddenin 10'uncu fıkrasında *"kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, söz konusu maddenin 11'inci fıkrasında üzerinden vergi kesintisi yapılacak vergi matrahı istihkak sahiplerinin kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları olarak belirtilmiştir. Diğer bir anlatımla, istihkak sahiplerinin ilgili gelir için yüklenmiş olduğu giderler dikkate alınmaksızın elde etmiş oldukları brüt gelir üzerinden vergi kesintisi yapılacak ve vergi sorumlusu tarafından Türk Vergi İdaresi'ne ödenecektir.

Buna ek olarak, yine 11'inci fıkradaki düzenleme uyarınca tevkifat yolu ile ödenen verginin hizmeti alan taraf tarafından fiyatın içerisine derç edilerek yüklenilmesi halinde brüte iblağ mekanizması işletilerek vergi kesintisine esas olacak vergi matrahı hizmetler nedeni ile ödenen tutar ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır. Diğer bir anlatımla vergiye esas alınacak matrah, hizmet alanın üzerine yüklendiği vergi yükü de dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin elde ettiği tüm mali faydayı kapsamaktadır.

5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında kanuni vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. KVK'nı 30'uncu maddesinin sekizinci fıkrası söz konusu maddede belirtilen vergi kesintisinde uygulanacak oranları belirleme yetkisini aşağıdaki şekilde yürütme organına vermiştir:

“Cumhurbaşkanı yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.”

5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki yürütme organı tarafından belirlenen vergi oranları 12.1.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>121</sup> ile belirlenmiştir. Bu minvalde, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın Eki'nin 3'üncü maddesi hükmü internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılmasını öngörmektedir. Bu değişiklik, yukarıda zikredilen 12.1.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Kararın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına derç edilerek internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler üzerindeki vergi kesintisi oranı yürütme organı tarafından %15 olarak belirlenmiştir.

---

<sup>121</sup> Resmî Gazete sayı: 27130, tarih: 03.02.2009.

## BÖLÜM 3

### 476 SAYILI CB KARARI İLE YÜRÜRLÜĞE GİREN UYGULAMANIN ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞISINDAKİ DURUMU

#### 3.1. Genel Olarak Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme (gücü) yetkisi, devletin egemenlik alanı içerisindeki yetkilerini kullanarak şahısların ve kurumların elde ettiği gelirler üzerinden hukuki bir zemine dayalı olarak fiili anlamda mali bir pay alması olarak tanımlanabilir<sup>122</sup>. Devletin vergilendirme gücünü kullanarak tebaası ya da ülkesi sınırları içerisinde gelir elde eden kişilerin gelirleri üzerinden pay almasındaki temel amaç elde edilen gelirlerin yine kamu refahı için kullanılmasıdır<sup>123</sup>.

Medeniyet tarihi boyunca devlet olma gücünün en belirgin alametlerinden birinin vergilendirme yetkisinin kullanılması olduğu görülür. Bununla birlikte vergilendirme yetkisi sınırsız değildir. Tarih boyunca devletler ya da coğrafi sınırlarda egemenlik sahibi olan güçler vergilendirme yetkisinin sınırlarını örfi ya da dini kurallara dayanarak belirlemişlerdir<sup>124</sup>. Demokratik yönetimlerde normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan anayasa ile dizayn edilmiş ve uygulaması sınırlandırılmış vergilendirme yetkisi kavramı ön plana çıkmaktadır<sup>125</sup>.

Anayasa ile temel çerçevesi çizilen vergilendirme yetkisinin kullanımı genel itibarıyla kanunlarla sınırlanır. Vergilendirme yetkisi, egemenlik gücünün en temel göstergesi olmakla birlikte aynı zamanda bu gücün sınırlandırıldığı temel nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim, batı demokrasi tarihinde hükümdarın ülkesi üzerindeki mutlak

---

<sup>122</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1977, s.25.

<sup>123</sup> Louis Kaplow, **The Theory of Taxation and Public Economics**, Princeton, N.J, Princeton University Press, 2008, s.37.

<sup>124</sup> Hüseyin Uslu, **Başlangıçtan Günümüze İslam Müesseseleri Tarihi**, İstanbul, Gonca Yayınları, 1985, s.228.

<sup>125</sup> Walter Hettich ve Stanley L. Winer, **Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis**, Cambridge; New York, Cambridge University Press, 1999, s.107.



gücünün sınırlandırılması vergilendirme alanındaki yetkilerinin parlamentonun onayına tabi olması ile birlikte ortaya çıkmıştır<sup>126</sup>.

Normlar hiyerarşisi içerisinde temelini anayasadan alan ve kanunlarla sınırlandırılan vergilendirme yetkisi, iç hukuk kuralları çerçevesinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını ifade etmektedir. Bunun yanı sıra, devletlerin uluslararası hukuktan doğan yükümlülükleri nedeni ile de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması durumu da söz konusu olmaktadır. Vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda sınırlandırılması, her şeyden önce devletlerin akdetmiş oldukları ÇVÖA'lar ile bağitlandıkları kurallar ve üye oldukları uluslararası organizasyonlarda taraf oldukları sözleşme hükümleri çerçevesine gerçekleşmektedir<sup>127</sup>.

Türk hukukunda vergilendirme yetkisinin sınırları normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda<sup>128</sup> belirlenmiştir. Anayasa'nın 73. maddesi "Vergi Ödevi" başlığı altında vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağını ve bu yetkinin anayasal sınırlarının neler olduğunu düzenlemiştir<sup>129</sup>.

Anayasa'nın lafzındaki ilkeler ışığında, vergilendirmede anayasal ilkeler olarak adlandırılan ve Türk hukuk sisteminde vergilendirmenin kanuni çerçevesini çizen kurallar karşımıza çıkmaktadır.<sup>130</sup> Bu ilkeler, kaynağını Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki "sosyal hukuk devleti" ibaresinden alan sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkeleri, ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinin lafzından ve ruhundan kaynaklanan verginin belirliliği, verginin kanuniliği, kıyas yasağı, vergi kanunlarının

---

<sup>126</sup> Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C:37, No: 1, 1980, s.134.

<sup>127</sup> Tamer Budak ve Soner Yakar, "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.16, No:1, 2007, s.135.

<sup>128</sup> Resmî Gazete: sayı: 17863, tarih: 09.11.1982.

<sup>129</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası;

*MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*

<sup>130</sup> Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, No: Özel Sayı, 2013, s.1261.

geriye yürümezliği, vergide genellik, ödeme gücüne vergilendirme, vergilendirmenin kamu giderlerini karşılamak amacı ile yapılması, vergide eşitlik ilkeleridir<sup>131</sup>.

Bu minvalde, Türk Hukuk Sisteminde vergiler ancak halkın yasama alanında yetkili kıldığı parlamento tarafından yapılan kanunlarla konulabilir ve yürütme erki ancak kanunlarda kendisine tanınan sınırlar içerisinde vergilendirme alanında ikincil düzenlemeler yolu ile verginin uygulaması alanında düzenlemeler yapabilir. İç hukukta vergilendirme anayasal ilkelerle sınırlandırılırken, uluslararası nitelik taşıyan vergilendirme vakıalarında, milli mevzuatımızın ilgili durumlarda uygulanacak hükümleri ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası antlaşmalar vergilendirme yetkisini sınırlamaktadır. Vergilendirme, uluslararası hukukta eşit ve egemen devletlerin egemenlik haklarına dayanarak ve iç hukuklarındaki yetkilerden ve ülkelerindeki egemenlik haklarından güçlerini alarak gerçekleştirdikleri bir eylemdir. Kural olarak devletlerin vergilendirme haklarını sınırlayan uluslararası bir hukuk normu bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak, birden fazla devletin yetki alanı içerisinde aynı gelirin birden fazla kere vergilendirmesi olan çifte vergilendirme, uluslararası ticaretin gelişmesini önleyen bir engel teşkil etmektedir<sup>132</sup>. Bu nedenle devletler akdetmiş oldukları ÇVÖA'lar ile birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çatışması nedeni ile oluşacak belirsizlikler ve engellerin uluslararası ticarete olan olumsuz etkilerini en aza indirerek sınır aşan ticaretin ve küresel refahın artmasını sağlamayı hedeflemektedirler<sup>133</sup>.

### **3.2. ÇVÖA'larda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**

Devletler açısından bağlayıcı olan uluslararası doğrudan vergilendirme kurallarından bahsederken öncelikle ilgili devletin iç mevzuat hükümlerinin uluslararası nitelik taşıyan vergilendirme olaylarına yönelik hükümleri daha sonra bağtlandıkları ÇVÖA hükümleri dikkate alınmaktadır. Zira ÇVÖA'ların milli mevzuatta yer almayan bir

---

<sup>131</sup> Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi*, No: 3, 2012, 235-50., s.236 vd.

<sup>132</sup> Ulrich Schreiber ve Peter Müller, *International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles*, Springer Texts in Business and Economics, Berlin, Springer, 2013, s.2.

<sup>133</sup> Bruno da Silva, *The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B. V, 2016, s.5 .

vergilendirme olanağını vermediğini ancak ve ancak milli mevzuattaki vergilendirme hakkını sınırladığını önemle belirtmek gerekmektedir<sup>134</sup>. ÇVÖA'lar anlaşmaya taraf devletlerin iç mevzuatlarındaki vergilendirme haklarını birbirlerinin lehine olarak ne ölçüde terk edeceklerini, vergilendirme hakkı verilen taraf devletin hangi kazançlar üzerinde ve ne oranda vergilendirme hakkını kullanabileceğini belirlemektedir<sup>135</sup>.

Uluslararası vergi hukuku, devletlerin uluslararası vergilendirme alanındaki iç hukuk normları ve bağitlandıkları ÇVÖA ağının birlikte dikkate alındığı bir hukuk dalıdır<sup>136</sup>. Bu bağlamda uluslararası vergi hukuku, devletlerin kendi iradeleri ile yetkilerini sınırladığı ve geneli itibarıyla iki taraflı antlaşmalardan doğan yükümlülükler dayanan bir hukuk alanını ifade eder. Dünya çapında yürürlükte olan ÇVÖA'lar büyük ölçüde OECD nezdinde geliştirilen "Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Sözleşme (OECD Model Sözleşmesi)"<sup>137</sup> ve BM nezdinde geliştirilen "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Model Çifte Vergilendirme Sözleşmesi (BM Model Sözleşmesi)"<sup>138</sup> örnek alınarak hazırlanmaktadır<sup>139</sup>.

Bugün yürürlükte olan ÇVÖA'lara benzer ve doğrudan vergiler alanında çifte vergilendirmenin önlenmesini amaçlayan ilk iki taraflı hukuki dokümanın Prusya ve Avusturya-Macaristan arasında 1899 yılında akdedilen çift taraflı sözleşme olduğu belirtilmiştir<sup>140</sup>. Milletler Cemiyeti nezdinde yürütülen model sözleşme geliştirme çalışmaları ve akabinde OECD'nin kuruluşu ile OECD Model Sözleşmesi'nin

---

<sup>134</sup> Angharad Miller ve Lynne Oats, **Principles of International Taxation**, Fifth edition, Haywards Heath, West Sussex:, Bloomsbury Professional, 2016, s.127.

<sup>135</sup> Yasin Uslu, "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimî Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi", **Vergi Dünyası**, No: 435, 2017, s.158.

<sup>136</sup> Reuven S. Avi-Yonah, **International Tax as International Law: An Analysis Of The International Tax Regime**, 1. edition, New York, Cambridge University Press, 2007, s.3.

<sup>137</sup> Bkz: Türkçe metin için, Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Yorum Kitabı, Kısaltılmış Basım (2014)**, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 (**Model Anlaşma ve Yorum Kitabı 2014**).

<sup>138</sup> United Nations, "Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries 2017", (Çevrimiçi),

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (Erişim Tarihi 19.11.2019)

<sup>139</sup> Broekhuijsen, *a.g.e.*, s.11

<sup>140</sup> Peter Harris ve David Oliver, **International Commercial Tax**, Cambridge; New York: Cambridge University Press, 2010, s.16.

geliştirilmesi çalışmaları sürdürülerek ÇVÖA'larına örnek teşkil edecek uluslararası yeknesak normların oluşturulması çalışmaları devam etmiştir<sup>141</sup>.

ÇVÖA'lar uluslararası vergilendirmede belirlilik sağlanması ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın önlenmesi için yerel vergi idareleri arasında iş birliğinin arttırılmasını hedeflemektedir<sup>142</sup>. ÇVÖA'lar temelde anlaşmanın kapsamı içerisine giren vergi türleri (kahir ekseriyeti itibari ile gelir ve servet üzerinden alınan vergiler), mukimlik ya da vatandaşlık esasına göre mükellef ve gelir unsurları itibari ile çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında sınırlayıcı hükümler çizmektedirler.

ÇVÖA'lardaki hükümlere dayanarak, anlaşma hükümlerinden yararlanabilecek gerçek ya da tüzel kişiler akit devletlerin yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine karşı itirazda bulunabilmekte, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik hükümlere başvurarak yurtdışında ödenen vergilerin mukim oldukları ülkede mahsubu talebinde bulabilmektedirler.

ÇVÖA'lar geneli itibarıyla taraf olan ülkelerin iç mevzuatlarındaki yürürlük hükümlerine istinaden iç mevzuatın bir parçası olarak dikkate alındığı için âkit devletlerin mukimi kişiler doğrudan ÇVÖA hükümlerine başvurarak akit devletin yargı makamları ya da vergi otoriteleri nezdinde nizalarını ileri sürebilmektedirler.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lardan birinin diğer âkit devletinde mukim olan bir kişinin Türkiye'nin yapmış olduğu bir vergilendirme işlemine karşı ilgili ÇVÖA hükümlerinden yararlanma hakkı bulunmaktadır. Anlaşma kapsamında mukimliğin tespiti yine ÇVÖA'nın ilgili maddelerindeki tanımlamalar dikkate alınarak yapılmaktadır.

Her bir ÇVÖA özgün yapıda olsa da geneli itibarıyla OECD Model Sözleşmesi'nin hükümleri takip edildiği için buradaki hükümler üzerinden bir değerlendirme yapılabilir. Buna göre, mukimlik yerleşim yeri, mutlak mesken, hayati ilişkiler açısından

---

<sup>141</sup> Ibid

<sup>142</sup> United Nations, UN Manual, s.9.

sıkı sıkıya bağılı olunan yer, şirketler açısından kuruluş yeri ya da yönetim yeri gibi esaslara göre tespit edilmektedir.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki Türkiye'nin taraf olduğu bir ÇVÖA kapsamı içerisine giren bir uyuşmazlıkta Türk Vergi Kanunları ile eşit güce sahiptir. Hatta, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin metninden de anlaşıldığı üzere, Türk normlar hiyerarşisi içerisinde temel hak ve hürriyetler alanındaki uluslararası antlaşmaların kanunlara önceliği bulunmaktadır<sup>143</sup>. Anayasa'da "Vergi Ödevi" maddesi, "Temel Hak ve Hürriyetler" başlığı altında düzenlendiği için vergi ödevine ilişkin ÇVÖA'lar ile Türk Vergi Kanunları arasında bir çatışma olması halinde ÇVÖA hükümleri üstün olarak uygulanmak durumundadır. Bu noktada ÇVÖA'ların taraf devletlerin iç hukuklarındaki vergilendirme haklarını sınırladığını, iç hukuka göre üstünlüğün bu sınırlama bağlamında ortaya çıktığını hatırlatmakta fayda görmekteyiz. İç hukuka göre üstünlük yerel vergi mevzuatında olmayan fakat ÇVÖA'da belirtilen bir vergiyi alma hakkını doğurmak şeklinde ortaya çıkmamaktadır.

Bu açıklamalar ışığında Türkiye'nin yürürlüğe koyacağı bir vergi uygulamasının sadece Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda belirlenen vergilendirme ilkeleri ile uyumluluğu ve normlar hiyerarşisindeki silsileye uyarak yürürlüğe girmiş olması, yurtdışı mukimi bir mükellefin Türkiye'de elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi noktasında yeterli hukuki dayanağı sağlayamayacaktır.

Dar mükellef kişiler, mukimi oldukları devletin Türkiye ile akdetmiş olduğu ÇVÖA'nın hükümlerine dayanarak vergilendirme işleminin her şeyden önce Türk hukukuna aykırı olduğu iddiasını ileri sürebileceklerdir. Bu nedenle dijital reklam geliri elde eden dar mükellefler kişi ve kurumların vergilendirilmesi noktasında Türkiye'nin akdetmiş olduğu ÇVÖA'ların "ticari kazançların vergilendirilmesi" ve "işyeri" kavramına ilişkin hükümlerinin göz önünde bulundurulması zorunludur.

---

<sup>143</sup> Erdoğan Teziç, **Anayasa hukuku (Genel Esaslar)**, 23. Bs., İstanbul, Beta, 2018. s.83.

Türkiye Cumhuriyeti bu hükümlerle çatışan bir vergilendirme işlemi yapsa dahi dar mükellef kişiler ve kurumlar, ÇVÖA hükümlerine dayanarak sanal ortamlarda verilen hizmetlerin bir işyeri üzerinden verilmediği ya da atfedilebilir kârın Türkiye’de vergi matrahı olarak dikkate alınan gelirlerden çok daha düşük olduğu gibi iddialarını ileri sürebilecektir.

Daha önce de belirtildiği gibi Türkiye’nin bağitlandığı ÇVÖA’lar büyük ölçüde OECD Model Sözleşmesi hükümlerini takip ettiği için normatif çerçeve olarak OECD Model Sözleşmesi’nin ticari kazançlara ilişkin 7’inci maddesi ve daimî müessese kavramına ilişkin 5’inci maddesi hükümleri aşağıda incelenecektir.

### **3.3. ÇVÖA’ların Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Sınırlayıcı Hükümleri**

Çalışmanın bu bölümde OECD Model Sözleşmesi’nin işyeri kavramını açıklayan 5’inci ve ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin dağıtıcı kuralı açıklayan 7’inci maddesi incelenirken 2014 yılındaki versiyonu esas alınacak ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Yorum Kitabı Kısaltılmış Basım (2014)”<sup>144</sup> çevirisi referans metin olarak kullanılacaktır. Türkiye BEPS Projesi Eylem Planı 7 ile tadil edilmesi önerilen maddelerin sınırlı bir bölümünün ÇVÖA’ları için uygulanmasını seçmiştir<sup>145</sup>.

Ayrıca, her halükârda BEPS Projesi Eylem Planı 1 ve Eylem Planı 7’nin nihai raporlarında dijital işyeri konsepti bir öneri olarak sunulmadığı için Türkiye’nin ÇVÖA’larında bu minvalde değişiklik yapacak herhangi bir yenilik bulunmamaktadır. Bununla birlikte işyeri kavramının tanımlandığı 5’inci madde incelenirken BEPS Eylem Planı 7 ile önerilen değişiklikler ilgili kısımlarda ele alınacaktır. Her ne kadar Türkiye Cumhuriyeti’nin bağitlandığı iki taraflı vergi anlaşmalarında bu OECD Model Sözleşmesi’ni takip ettiği ifade etsek de her bir ÇVÖA’nın akit devletlerin müzakereleri sonucu özel olarak hazırlandığı ve detaylarının farklı olabileceği hususu da önemle dikkate alınmalıdır.

---

<sup>144</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **(Model Anlaşma ve Yorum Kitabı 2014)**.

<sup>145</sup> OECD, “MLI Positions of the Republic of Turkey”, (çevrimiçi) <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-turkey.pdf> (erişim tarihi: 13.10.2019).

OECD Model Sözleşmesi'nin 7'nci maddesi sözleşmeye taraf devletlerden birinde mukim kişiler tarafından diğer taraf devlette (kaynak ülke) elde edilen ticari kazançların ancak ve ancak diğer taraf devlette (kaynak ülkede) bir işyeri vasıtası ile elde edilmesi halinde ve bu işyerinin icra ettiği fonksiyonlar ve üstlendiği riskler göz önüne alınarak tespit edilecek kar nispetinde diğer akit devlette (kaynak ülkede) vergiye tabi olacağını belirtmektedir.

Ayrıca önemle belirtmek gerekir ki, OECD Model Sözleşmesi'nde özel vergilendirme kurallarına tabi olan faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi kazançlar da kaynak ülkedeki işyeri vasıtası ile elde edilmesi halinde bu işyerine atfedilebilir kazanç olarak sayılıp ticari kazançlara ilişkin vergilendirme kurallarına tabi olacaklar, dolayısıyla ÇVÖA'larda özel olarak belirlenmiş stopaj oranları yerine ticari kazançlar olarak kaynak ülkede vergilendirileceklerdir<sup>146</sup>.

Bu nedenle bir ÇVÖA'nın uygulamasında ÇVÖA hükümlerinin kavranan vergiler ve mukimlik kriterlerine göre uygulanıp uygulanamayacağını tespitinin ardından tespit edilmesi gereken husus, gelir elde eden kişilerin kaynak ülkedeki fiziki ve ticari varlıklarının bir işyeri oluşturup oluşturmadığının oluşmadığının tespitidir.

İşyeri kavramı OECD Model Sözleşmesinin hem de BM Model Sözleşmesinin 5'inci maddesinde yer alan ve ticari kazançların vergilendirilmesi noktasında kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanıyan bir vergilendirme prensibi olarak yer almaktadır. İngilizce kavram olan "*permanent establishment*" tamlamasına istinaden "daimî müessese", "daimî işyeri", "işyeri" veya "sabit yer" gibi kavramlarla da ifade edilebilmektedir. Daimî müessese kavramı bir ülkede mukim olmayan kişi ya da kurumların kaynak ülkede elde ettikleri ticari kazançların o ülkede vergiye tabi olabilmesi için o ülkedeki fiziki varlıklarının ya da aracı kişiler yolu ile yürüttükleri ticari aktivitelerinin belli bir sınırın üzerinde olması durumunu tanımlar ve ifade eder.

---

<sup>146</sup> İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, "Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.10, No: 1, 2017, s.6.

OECD Model Sözleşmesi'nin 5'inci maddenin ilk fıkrasında işyeri kavramı ilgili anlaşma bakımından *“bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir”* şeklinde tanımlanmıştır. İngilizce ifadesi ile *“fixed place of business”* tamlaması kullanılarak coğrafi olarak, fiziksel olarak ve belli zaman diliminde sabit bir işyerinin oluşmasını vurgulamaktadır.

Zaman açısından süreklilik ve sabit olma noktasında OECD Model Sözleşmesinin şerhinde altı aydan uzun süren devamlılığın dikkate alınmasının yerinde olacağı, fakat her işin özgün niteliğinin göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiştir<sup>147</sup>. İlk bakışta basit ve uygulaması kolay gibi görünse de uluslararası vergilendirme alanındaki uyuşmazlıkların pek çoğu bu kısa ve basit tanım çerçevesindeki nizalardan doğmaktadır.

İşyeri kavramının en belirgin halini gelire kaynaklık eden ülkedeki fiziki mekanlar oluşturmaktadır. 5'inci maddenin ikinci fıkrasında *“fiziki işyeri”*ni oluşturan durumlar örnekleme yolu ile ve tahdidi olmaksızın yönetim yeri; şube; büro; fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı yerler olarak sayılmıştır<sup>148</sup>.

5'inci maddenin üçüncü fıkrasında inşaat sektörünün özellikli durumları dikkate alınarak yabancı bir ülkede yürütülen inşaat faaliyetlerinde şantiye alanlarının işyeri sayılabilmesi için bu alanların on iki aydan fazla süre varlık göstermesi gerektiği belirtilmiştir. Yürürlükte olan ÇVÖA'larda bu Model Madde örnek alınırken süre sınırının iki taraflı müzakereler neticesinde uzatılıp kısaltıldığına genel olarak rastlanmaktadır<sup>149</sup>. Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti OECD Model Sözleşmesinin 5'inci maddesinin 3. fıkrasına koyduğu çekince ile kendisinin akdedeceği iki taraflı

---

<sup>147</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Model Anlaşma ve Yorum Kitabı 2014**, s.85.

<sup>148</sup> Dikkat edilirse, OECD Model Sözleşmesinde dolayısı ile onu örnek olan ÇVÖA'larda işyerine ilişkin yapılan tanım, 213 sayılı VUK'taki işyeri tanımı ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.

<sup>149</sup> Radhakishan Rawal ve Neha Bagri, *“Permanent Establishments in the Construction Industry”*, **Intertax**, Vol. 37, No: 12, 2009, s 698.



ÇVÖA'larda şantiye alanlarının 6 aydan uzun sürmesi halinde işyeri oluştuğunun kabul edileceğini belirlemiştir<sup>150</sup>.

Bu fıkradaki hükümde bulunan zaman sınırının suiistimale açık bir yanı bulunmaktadır. Şantiye alanlarının işyeri oluşturması her bir mükellef açısından münferiden belirleneceği için, kaynak ülkede vergi ödemek istemeyen mükellefler o şantiye alanında yapılacak faaliyetleri ilişkili şirketler arasında bölüştürerek her bir şirketin o şantiye alanına atfedilecek hizmet süresini ÇVÖA'da belirtilen süre sınırının altında tutmayı sağlayabileceklerdir. Ya da ilişkili şirketler arasında böyle bir paylaşım olmasa dahi yüklenici şirketler işin ancak ÇVÖA'daki işyeri sınırı süresinin altında kalan kısımları için sözleşme yapacak ve kaynak ülkede ÇVÖA hükümlerine göre bir işyeri doğmadan taahhüt ettikleri kısımları tamamlayarak işten çekilebileceklerdir.

Bunların sonucu yapılan inşaat işi nedeniyle kaynak ülkede ÇVÖA hükümleri çerçevesinde bir işyeri oluşmaması, dolayısıyla yapılan müteahhitlik hizmetleri nedeni ile elde edilen gelirin kaynak ülkede vergilendirilmemesi olacaktır. Yukarıda ifade edilen senaryolarda yüklenici şirketlerin ana merkezlerinin olduğu ülkelerde yurtdışındaki müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergiden istisna edildiği varsayımını da eklersek ilgili şantiyedeki inşaat işlerinden elde edilen kazanç hiçbir devlette vergilendirilmemiş olacaktır.

Yukarıdaki varsayımlar esasında inşaat sektöründe agresif vergi planlaması yapmak amacıyla kolaylıkla uygulanabilecek bir senaryodur. İnşaat işlerine ilişkin bu özel hükmün agresif vergi planlaması ve vergiden kaçınma amaçlı kullanılmasını engellemek için BEPS Eylem Planı 7 ile işyeri tanımının bu özellikli hali için değişiklik önerileri sunulmuştur.

BEPS Eylem Planı 7<sup>151</sup> ve BEPS Eylem Planı 6<sup>152</sup> da sözleşmelerin bölünmesi yolu ile zaman sınırının suiistimal edilmesini engellemek için bir ana amaç testi önerilmiştir.

---

<sup>150</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Model Anlaşma ve Yorum Kitabı 2014**, s.114.

<sup>151</sup> OECD, **BEPS Action 7 Final Report**, para.42-44.

<sup>152</sup> OECD, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report**, Paris, OECD Publications, 2015, parag. 69 (**BEPS Action 6 Final Report**).

Buna göre müteahhitlik sözleşmelerinin ilişkili kişiler arasında bölünmesinde ana amacın ticari bir saik değil de sözleşmelerdeki zaman sınırını suiistimal etmek olduğunun anlaşılması durumunda parçalara ayrılmış yüklenme sözleşmelerindeki zamanlar yekûn halinde değerlendirilecektir.

5'inci maddenin beşinci fıkrasında kaynak ülkede daimî temsilciler eli ile yürütülen faaliyetlerin bu kişilerin yabancı teşebbüs adına hareket etme ve "mutat olarak sözleşme akdetme" yetkisi olduğu durumlarda kaynak ülkede bir işyeri vasıtası ile yürütüldüğünün kabul edileceği belirtilmiştir. Daimî temsilcilerin sahip olduğu yetkiler ve üstlendikleri fonksiyonlar, bunların oluşturduğu kabul edilen daimî işyeri kurumuna atfedilebilir kârın tespiti açısından önem arz etmektedir.

Bu hükmün konuluş amacı, yurtdışındaki merkez ofisler adına risk üstlenerek kaynak ülkelerde faaliyetler yürüten ofislerin varlığının vergilendirilmesidir. Ancak, özellikle "*mutat olarak sözleşme akdetme yetkisi*" online platformlar üzerinden müşteriler ile iletişim kurma ve yurtdışındaki merkez ofisler ile kaynak ülkedeki işyerleri arasındaki anlık irtibat sağlanabilmesi nedeni ile sorgulanabilir hale gelmektedir. Zira anlık iletişim kurma imkanları ile kaynak ülkedeki aracı ofisler artık sözleşmelerin akdedilmesi aşamasında aradan çekilmekte ve çoğu durumda sözleşmeler online ortamlarda merkez ofisler ve müşteriler arasında doğrudan kurulmaktadır. Bu nedenle Eylem Planı 7 bağımlı tacir yardımcılarının tanımı revize etmek için "*sözleşmelerin kurulmasında mutat olarak kilit bir fonksiyona sahip olma*" ibaresinin eklenmesini önermektedir<sup>153</sup>.

5'inci maddenin yedinci fıkrasında kaynak ülkedeki bir yavru veya ilişkili şirket aracılığı ile elde edilen gelirlerin o ülkedeki bir işyeri vasıtası ile elde edilmiş sayılması için yeterli olmayacağı açıkça vurgulanmıştır.

5'inci maddenin altıncı fıkrasında ise broker ve genel komisyoncu acente gibi kişiler vasıtası ile yürütülen faaliyetlerin işyeri sayılmayacağı dolayısı ile bu kişilerin

---

<sup>153</sup> Ibid., s.18.

yürüttüğü faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tamamının yabancı teşebbüsün kaynak ülkedeki gelirleri olarak atfedilemeyeceği belirtilmiştir. Bağımsız acentelerin niteliği belirlenirken hukuken ve ekonomik olarak yabancı teşebbüsten bağımsızlıkları ve icra ettikleri faaliyetlerin kendi mutlak ticari faaliyetleri çerçevesinde oluşunun tespiti önem arz etmektedir<sup>154</sup>.

Aracı kurumlar olarak yabancı işletmelere kaynak ülkede yardımcı hizmetler sunan bağımsız tacir yardımcılarının kimi durumlarda esasında kendi işlerini yürüten bağımsız kurumlar olmaktan ziyade yabancı işletmelerin emir ve talimatlarına sıkı sıkıya bağlı işyerleri olduğuna rastlanmaktadır. Bu noktada Eylem Planı 7 bağımsız tacir yardımcılarını faaliyet gösterdiği söylenen kişilerin ticari faaliyetlerinin “münhasıran” ya da “nerede ise münhasıran” sıkı ilişki içerisinde oldukları yabancı mükellefler için kaynak ülkede yürüttükleri işlerden oluşması halinde bu kişilerin artık bağımsız tacir yardımcılarını kabul edilemeyeceğini belirlemiştir<sup>155</sup>.

5’inci maddenin dördüncü fıkrasında, kaynak ülkedeki fiziki varlığa rağmen işyeri kurumuna istisna oluşturan özellikli durumlar örnekleme yolu ile sayılmıştır. Tamamlayıcı ve yardımcı nitelikteki faaliyetler olarak adlandırılan bu işler, işin özünü teşkil etmemekle birlikte daha çok ana işin yapılmasına yardımcı olan faaliyetlerdir. Bu yerlerde ana faaliyet konusuna ilişkin kilit faaliyetlerin icra edilmediği varsayılmaktadır. Depoculuk, sergi yerleri, tedarik ofisleri ve irtibat büroları gibi faaliyetler ana faaliyete ilişkin tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte eylemler olarak tanımlanmaktadır<sup>156</sup>.

BEPS Eylem Planı 7 ile yardımcı ve tamamlayıcı nitelikteki faaliyetler istisnasına ilişkin kayda değer değişiklikler önerilmiştir. Özellikle e-ticaret platformlarının yürüttüğü faaliyetler göz önüne alındığında kaynak ülkedeki depoculuk ve transfer

---

<sup>154</sup> Arthur Pleijsier, “The Agency Permanent Establishment: The Current Definition Part One”, **Intertax**, Vol.29, No: 5, 2001, s.181.

<sup>155</sup> OECD, **BEPS Action 7 Final Report**, s.24.

<sup>156</sup> M Huyghe, “The Special Tax Regime for Belgian Distribution Centers - a Comparison with the Tax Regime for Duteb Distribution Centers and with Similar Tax Regimes in Belgium”, **Intertax**, Vol.20, No: 2, 1992, s.98.

merkezlerinin yürütülen ticari faaliyetin kilit bir fonksiyonu icra ettiği görülmektedir. Bu nedenle Eylem Planı 7 eğer ki normalde tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte kabul edilen hizmetler yürütülen ticari faaliyetin doğası gereği kilit bir fonksiyona sahipse bu yerlerin kaynak ülkede bir işyeri oluşturduğunun kabul edileceği yönünde OECD Model Sözleşmesi'nin 5'inci maddesinin revize edilmesini önermiştir<sup>157</sup>.

Yine bu minvalde olarak, kaynak ülkede yürütülen ticari faaliyetlerin ilişkili şirketler arasında bölüştürülerek her birinin yürüttüğü ticari faaliyetin tamamlayıcı ve yardımcı hizmetler olarak nitelenebilecek şekilde olmak üzere planlanması halinde ilişkili şirketlerin hep birlikte yürüttüğü faaliyetler bir işyeri oluşturabilecekken, her bir şirket kendi faaliyetleri nedeni ile 5'inci maddenin dördüncü fıkrasındaki istisna hükmünde yararlanabilecektir. Bu nedenle, Eylem Planı 7, ilişkili şirketlerin yürüttüğü faaliyetlerin bir bütün halinde değerlendirilmesini ve bu faaliyetlerin sürdürüldüğü fiziki ortamların işyeri oluşturup oluşturmadığına bu bütünlüğe bakarak karar verilmesi gerektiğini önermiştir<sup>158</sup>.

Bir ÇVÖA kapsamında kaynak ülkede işyerinin oluşup oluşmadığı yukarıdaki kurallara göre tayin edilmektedir. İşyerinin varlığının tespit edilmesi halinde ise ancak ve ancak bu yere atfedilebilir ticari kazançlar kaynak ülkede vergiye tabi olacaktır<sup>159</sup>. Atfedilebilir kar ise, ilgili sektör ve yapılan işin nitelikleri göz önüne alınarak somut duruma göre belirlenebilir. Salt yerel nitelik taşıyan bir vergi uyumsuzluğunda dahi somut olayın özelliklerine göre atfedilebilir kârın tespitinde ihtilaflar çıkabileceği aşıkardır.

Bu noktada OECD tarafından hazırlanan *"The Attribution of Profits to the Permanent Establishments"*<sup>160</sup> Raporu özellikle uluslararası nitelik taşıyan uyumsuzluklarda atfedilebilir kârın tespitinde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini göstermek amacı ile

---

<sup>157</sup> OECD, **BEPS Action 7 Final Report**, s.31.

<sup>158</sup> Ibid., s.39.

<sup>159</sup> Brian J Arnold, Jacques Sasseville, ve Eric M Zolt, "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties", **Bulletin for International Fiscal Documentation**. Vol: 57, No: 5, 2003, s.190.

<sup>160</sup> OECD, **Attribution of Profits to Permanent Establishments**, Paris, OECD Publications, 2010.

kamuoyuna sunulmuştur ve uluslararası vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıklarda yol gösterecek bir başvuru kaynağı olarak kullanılmaktadır.

Bu Rapor, kaynak ülkedeki işyerine atfedilebilir kârın tespitinde iki aşamalı bir sistematik izlemektedir. Birinci aşamada 5'inci madde hükümlerine göre tespit edilen işyeri kendisini meydana getiren sermaye, icra edilen fonksiyonlar ve üstlenilen ticari risk ölçüsünde münferit bir işletme gibi değerlendirilmektedir. İkinci aşamada ise tespit edilen fonksiyonların icra edildiği piyasa şartlarındaki emsal bir işletmenin elde edeceği gelire nispetle transfer fiyatlandırması kuralları açısından emsallere uygunluk prensibi çerçevesinde bu işletmenin kazancı belirlenmektedir<sup>161</sup>. Bu çerçevede, bir işyeri vasıtasıyla elde edilen gelirin kaynak ülke tarafından vergilendirilebilir kısmı yalnızca kaynak ülkedeki işyerinin icra ettiği fonksiyonlar ve üstlenilen risklerin yarattığı net kazanç olabilecektir.

Yukarıda iki taraflı ÇVÖA'larda ticari kazançların vergilendirilmesinde kaynak ülkenin vergilendirme hakkını tayin eden işyeri prensibi açıklanmıştır. Görüldüğü üzere ne BEPS Projesi öncesindeki dönemde ne de BEPS Projesi ile getirilen yeniliklerde sanal ortamların işyeri olarak tanımlanabilmesine olanak sağlayan sarih bir hüküm bulunmamaktadır. İşyeri kavramının dijital çağda fonksiyonunu yitirdiğine yönelik eleştiriler yapılsa da henüz mevcut uygulama ve kuralı revize edecek ve genel kabul görmüş başka bir alternatif ortaya konulamamıştır. Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında atılacak adımların, uluslararası vergi hukuku ile uyumluluğu noktasında ÇVÖA'larda yer alan mevcut işyeri tanımının göz ardı edilmesi mümkün görünmemektedir.

#### **3.4. 476 sayılı CB Kararı ile Yürürlüğe Giren Uygulamanın ÇVÖA Bağlamında Yarattığı Çatışmanın Analizi**

Henüz 1990'lı yılların sonunda dahi uluslararası vergi hukuku alanındaki çalışmalarda daimî işyerine atfedilebilir kazanç üzerinden kaynak ülkeye tanınan vergilendirme hakkının internet teknolojisi üzerinden yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen gelir

---

<sup>161</sup> Mary Bennett, "The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention", **European Taxation**, Vol.48, No: 9, 2008, s.468.

üzerindeki vergilendirme hakkında adil bir paylaşım sağlayamayacağı eleştirisi yapılmıştır<sup>162</sup>.

Bu gerçeğe rağmen dikkat edilmelidir ki Türkiye'nin taraf olduğu herhangi bir ÇVÖA'da sanal ortamlarda elde edilen gelirlerin hangi prensipler çerçevesinde vergiye tabi olması gerektiği ile ilgili özel bir düzenleme de henüz bulunmamaktadır. Bu minvalde, sanal reklam gelirleri üzerinden elde edilen gelirler, yukarıda incelendiği üzere OECD Model Sözleşmesi'nde tanımlanan ticari kazançlar sınıflandırmasına dahil olduğu için bunların vergilendirilmesinde de pek tabii ÇVÖA'ların ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri dikkate alınacaktır. Dolayısı ile daimî işyeri bulunmadığı durumlarda Türkiye'nin vergilendirme hakkı olmayacaktır.

476 sayılı CB Kararı'na istinaden yapılacak bir vergi kesintisine karşı gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılan yurtdışı mukimi kişiler, Türkiye'nin taraf olduğu iki taraflı bir ÇVÖA'nın diğer âkit devletinde mukim iseler bu anlaşma hükümlerine istinaden niza ileri sürebileceklerdir. Bu durumda, diğer akit devletin mukimi dar mükellef kişiler mukimliklerini mukimlik belgesi ile ispat ederek ÇVÖA'nın hükümlerinden yararlanma talebinde bulunabileceklerdir.

ÇVÖA'lara dayanarak hak talep etmenin yalnızca Türkiye için değil ÇVÖA'lar ile bağitlanmış tüm ülkeler açısından geçerli olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Nitekim Hollanda yüksek mahkemesi İrlanda ve Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın hükümleri ile Hollanda iç mevzuatının şirketlerin tabi olduğu mükellefiyetin belirlenmesine yönelik maddesinin hükümleri arasındaki çatışma neticesinde, Hollanda Anayasası'nın 93'üncü ve 94'üncü maddelerinde uluslararası sözleşmelere normlar hiyerarşisi içerisinde verilen dayanarak ÇVÖA'nın hükümlerini uygulanması gerektiğine karar vermiştir<sup>163</sup>.

---

<sup>162</sup> Kyrie E. Thorpe, "International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete Comment", **Emory International Law Review**, Vol.11, 1997, s.686.

<sup>163</sup> Douma, s.21.

Türkiye Cumhuriyeti, mükelleflerin niza ileri sürmeleri üzerine ilgili gelirlerin iç mevzuat hükümleri uyarınca Türkiye’de bir işyeri aracılığı ile elde edildiği argümanını kullansa dahi bu savın geçerli olmayacağı kanaatini taşımaktayız. OECD Model Sözleşmesi’nin 3’üncü maddesinde yer alan ve anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır. Bu hükümde dikkat çeken husus, ancak ve ancak anlaşmada tanımlanmamış bir terim ile ilgili akit devletin iç mevzuat hükümlerinin anlaşmanın özü ve ruhuna aykırı olmayacak şekilde kullanılabilirdir.

ÇVÖA’ların ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin OECD Model Sözleşmesi’nin 5’inci maddesini örnek alan işyeri kavramı tanımları geneli itibarıyla iki taraflı sözleşmelerde sınırları çizildiği şekilde uygulanmaktadır. Dijital kanallarla elde edilen kazançların özel bir gelir tipi olarak tanımlanması durumu söz konusu değildir. Özellikle sanal reklam gelirleri açısından bu faaliyetin ticari bir faaliyet olduğu açıktır. Bu nedenle sanal ortamların iki taraflı sözleşmelerde işyeri olarak tanımlanmayışı milli mevzuata dayanarak bu ortamları işyeri kabul etmek anlamında geçersiz bir argüman olacaktır şeklinde düşünmekteyiz.

Nitekim milli mevzuata istinaden bir yorumlama yapılmaya çalışılsa dahi Türk Vergi Mevzuatında sanal ortamların işyeri oluşturmaya dair açık bir hüküm henüz bulunmamaktadır. 213 sayılı VUK’un işyerini tanımlayan maddesinin kaleme alındığı 1960’lı yıllar göz önüne alındığında, klasik üret-sat modeli ekonominin vergilendirilmesi hedeflenerek yazıldığı aşikardır. Kanun lafzında açıkça bir değişiklik yapılmadan gelir elde edilen her ortamın ve web ortamlarının işyeri kavramının içine dahil edilmesinin yasal dayanakta yoksun olduğu kanaatini taşımaktayız.

213 sayılı VUK’daki tanımın sınırlı olmadığı, kanunda fiziki mekanlar sayılmış olsa da kastedilenin ticari kazancın elde edildiği benzeri tüm olduğu ve bu nedenle internet

ortamlarını kapsadığı yönünde değerlendirmeler de mevcuttur<sup>164</sup>. Ancak kanunda açıkça fiziki ortamlar kast edilirken, kanunun kaleme alındığı zaman aralığı dikkate alındığında sanal ortamlara ilişkin bu denli üstü kapalı bir ilişkilendirmenin yapılamayacağı kanaatini taşımaktayız.

Sanal ortamların açıkça mevzuattaki işyeri tanımı içerisine dahil edilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Türkiye’de iç mevzuatının revize edilerek 2016 yılında kamuoyu paylaşılan ancak yasalaşmayan yeni Vergi Usul Kanunu Taslağı’nda sanal ortamların da işyeri sayılacağı kanuni dayanağa kavuşturulmak hedeflenen madde metni “*İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.*” şeklindedir. Ancak, ilgili teklif ya da benzeri başka bir madde metni henüz yasalaşmış değildir.

Türk mali idaresinin sanal ortamların da işyeri sayılacağıyla ilgili kanuni dayanağı tartışmalı görüşleri bulunmaktadır. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesinde bu görüş aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“İşyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.”<sup>165</sup>

Türk Yargısının yakın zamandaki bir kararında internet ortamında yapılan satışlarda internet mağazasının işyeri oluşturabileceği yönünde bir kararı bulunmaktadır. Ancak, bu kararda dikkat edilmesi gereken nokta, yerel mevzuat hükümlerine göre karar verildiği ve mükellefin tam mükellef kişi olduğu yani herhangi bir ÇVÖA’nın uygulama alanı içerisinde yer almadığıdır<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup> Nevzat Şenses, “Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu”, **Vergi Dünyası**, No:450, 2019, s. 113-19.

<sup>165</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “20.03.2006 tarih ve sayı B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 Özelge”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/99068> (erişim tarihi: 10.12.2019).

<sup>166</sup> Selçuk Özgenç, “Recent Turkish Decision Finds That a Website Can Constitute a Permanent Establishment”, **European Taxation**, Vol:59, No:2/3, 2019, s.135-37.



Görüldüğü üzere iç mevzuatımızda henüz dijital işyeri kavramına ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Türk vergi idaresinin geniş bir yorumu ile internet ortamlarının işyeri oluşturduğuna dair daha çok yerel unsur taşıyan vergi uyumsuzluklarında ortaya çıkmıştır. Ayrıca, Türk Vergi İdaresi'nin görüşlerinin vergi hukukunun kaynakları arasındaki hiyerarşik yeri bağlayıcı olmaktan uzaktır.

213 sayılı VUK'ta tanımlanan işyeri kavramını "ticari faaliyetlerin yürütüldüğü her türlü ortam" olarak çok geniş bir şekilde tanımlamak kanunun çizdiği sınırları zorlamak anlamına gelmektedir. Kaldı ki, yukarıda bahsedildiği şekilde Türkiye'nin bağitlanmış olduğu ÇVÖA'larda sanal ortamların da işyeri oluşturacağını belirten açık bir hüküm olmadığı için uluslararası bir uyumsuzlukta Türk mali idaresinin bağlayıcı olmayan kararlarına istinat etmek mümkün değildir. Bu nedenle ÇVÖA hükümlerinin uluslararası nitelik taşıyan ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin uyumsuzluklarda öncelikli ve üstün kaynak olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Uluslararası vergi hukuku perspektifinden ortaya çıkan sorunlar ve ÇVÖA'lardaki işyeri prensibiyle olan çatışma durumu açıkça ortada iken, 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulamanın mükelleflerin vergiye uyumu noktasında bir politika aracı olarak kullanıldığını düşünmekteyiz. İzlenen politika, Türkiye mukimi gerçek kişilerin ve yurtdışı mukimi gerçek kişi ve kurumların Türkiye'de vergi beyanında bulunmaları ve net kazançları ile vergiye tabi olmaları noktasında vergiye uyuma teşvik etmektedir.

Teknik yönleri tartışmalı olsa da bu önlem gerçek kişi tam mükelleflerin ve dijital hizmet sağlayıcısı olan yurtdışı mukimi mükelleflerin vergiye uyumu noktasında baskı politikası olarak kullanılabilir. Getirilen tevkifat yükümlülüğünün esasında Türkiye'de gelir elde eden yurtdışı mukimi mükelleflerin Türkiye'de vergi mükellefiyeti tesis etmesi ve vergiye uyumunun sağlanması noktasında zorlanması olduğu düşünülebilir. Zira brüt kazançlar üzerinden %15 gibi bir vergi yükü yerine, Türkiye'de elde edilen net kazançlar üzerinden %22 oranında vergi yükü daha avantajlı olabilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin sanal reklam gelirleri için mükellefiyet tesis etmeleri ve beyanda bulunmaları halinde, Türkiye'de ödenen verginin mukim

olunan ülkede indirim konusu yapılamaması, fazladan vergi maliyeti nedeni ile fiyatların belirlenmesindeki istikrarsızlık gibi sorunlar da ortadan kalkacaktır.

Türk maliyesinin bu yaklaşımı, AB içerisinde dijital gelirler üzerinden elde edilen gelirlerde vergi erozyonunun önlemesi için literatürde bir baskı unsuru olarak teklif edilmiştir. Literatürde, AB'nin bu alandaki çalışmalarında bir tavsiye olarak, vergiye uyumun sağlanması açısından gelirin elde edildiği ülkede mükellefiyet tesis etmeyen mukim olmayan mükelleflerin %10 oranında kaynakta kesinti yolu ile vergilendirmeye tabi tutulması önerilmiştir<sup>167</sup>. Ancak, bu öneride yine ilgili verginin OECD Model Sözleşmesi hükümleriyle çelişmemesi için, dijital daimi işyeri kavramının AB ülkelerince benimsenmesi ve dolayısıyla tevkifata tabi gelirlerin ÇVÖA'lardaki ticari kazançların vergilendirme hükümleriyle çelişmemesinin sağlanması gerektiği de belirtilmiştir<sup>168</sup>.

Bu noktada tevkifat uygulamasının Türkiye'de reklam hizmeti alan kişilerin maliyetlerini arttırma ihtimaline dikkat çekmek gerekmektedir. Türkiye her ne kadar vergi beyanı ve vergiye uyum noktasında baskı kurmak istese de sanal reklam geliri elde edenler, özellikle yurtdışı mukimi hizmet sağlayanlar vergi tevkifatını fiyatların içerisine derç etme yolunu seçeceklerdir. Tevkifata esas matrahın belirlenmesinde brüte iblağ kuralı gereği vergi yükü yapılacak tevkifatlarda vergi yükü esasında Türkiye'de ödeme yapan müşteriler üzerinde kalacaktır. Zira bu tip hizmetlerde sektörü elinde bulunduran belli başlı firmalar tekel konumundadırlar. Bu firmalar Türkiye'ye verdikleri reklam hizmetlerinde hedefledikleri gelirleri elde edebilmek için fiyat politikalarını gözde geçirmek zorunda kalacaklardır. Ancak, sanal reklam hizmetlerinin pazarlama ve tanıtım faaliyetlerindeki artan önemi dikkate alındığında Türkiye'deki hizmet alanlar pazarlık gücünden yoksun dezavantajlı konuma düşeceklerdir.

---

<sup>167</sup> Yariv Brauner ve Pasquale Pistone, "Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union", **Bulletin for International Taxation**, Vol.71, No:7, 2017, s.686

<sup>168</sup> Ibid.

Bu sebeple, Türkiye'deki %15 stopajla gelen vergi yükünün Türkiye'de ödeme yapan müşteriler için ek maliyet teşkil edeceğini düşünmekteyiz. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulama yurtdışı mükelleflerden vergi toplamak yerine vergi yükünün Türk vergi sorumluları üzerinde kaldığı ve ticari karlılıklarını etkilediği bir uygulama olacaktır.

Uluslararası vergi hukuku nezdinde 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulama tam ve dar mükellef kişiler arasında bir ayırım yapmadan uygulanmaktadır. Bu noktadaki eşit muamele dijital ekonominin uluslararası vergilendirilmesindeki eşitlik prensibi ile uyumlu görünmektedir. Ancak tam mükellef kişilerin vergi iadesi alma, net vergilendirmeye tabi olma hakları bulunmaktadır. Dar mükellef kişilerin ise haklarını ÇVÖA'lar yolu ile arayacak olması sorunlu görünmektedir. Bu noktada Türk mali idaresinin ve yargısının yabancı mükelleflerin ÇVÖA'lardan doğan haklarını ne ölçüde dikkate alacağı, fiili olarak bu eşitliğin uygulanıp uygulanmayacağını gösterecektir.

### **3.5. Uluslararası Vergi Hukuku ile Uyumluluğa Dair Önerilerimiz**

OECD BEPS Projesi'nin bir parçası olan BEPS Projesi Eylem Planı 15 kapsamındaki "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma"ya<sup>169</sup> taraf olan Türkiye<sup>170</sup> aynı zamanda milli mevzuatını revize ederek vergi gelirlerini korumaya yönelik tek taraflı vergisel önlemler alma gayretindedir. Sanal reklam gelirlerine yönelik getirilen kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme uygulaması da Türkiye'nin bu yönde izlediği vergi politikalarından biridir.

Vergi politikası alanındaki gelişmelerin, güçlü yasal zemine sahip uygulamalar yoluyla hayata geçirilmesi gerekmektedir. Mevcut uluslararası vergilendirme kurallarının dijitalleşen ekonominin gereklerini karşılayamadığını tespit etmekle birlikte

---

<sup>169</sup> İngilizce: *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, "Multilateral Instrument", literatürde genel itibari ile "MLI" olarak kısaltılmaktadır.*

<sup>170</sup> Bknz: Abdulkadir Demirci, "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma ve Türkiye'nin Mevcut Pozisyonu", **Vergi Dünyası**, No: 436, 2017.

dijitalleşen ekonominin dinamik karakterini de göz önünde bulundurarak gerekli yasal düzenlemeler de yapılmalıdır. Kaldı ki, sadece iç hukuk normları açısından düzenlemelerin yapılmasının yeterli olmadığı ve dijitalleşen ekonominin vergilendirilmesi açısından getirilecek her düzenlemenin ayrıca uluslararası boyutta bir etkisi olacağı unutulmamalıdır. Bu nedenle, çalışmanın bu son bölümünde sanal reklam gelirlerinin Türkiye’de vergilendirilmesine yönelik bazı öneriler ifade edilecektir.

OECD bünyesinde devam eden dijital işyeri tanımlama çalışmaları, AB’nin bu yöndeki taslak Direktifleri ve literatürdeki örnekler dikkate alınarak dijital işyeri kavramının öncelikle iç mevzuatta tanımlanması gerçekleştirilebilir. Böylelikle salt yerel uyumsuzluklarda dahi tartışma konusu olan dijital ortamların işyeri oluşturması sorunsalı dünyadaki trendler ile uyumlu bir şekilde iç mevzuattaki yerini alabilecektir.

OECD’nin dijital ekonomi üzerinde devam eden çalışmalarında ticari kazançların vergilendirilmesi açısından “işyeri prensibinin” uzun vadeli çözüm önerileri arasında korunacağı belirtilmiştir<sup>171</sup>. Buradan anlaşılmaktadır ki, hakkaniyeti her ne kadar tartışmalara yol açsa da kaynak ülkedeki işyeri prensibi gelir üzerinden alınan vergiler açısından sözleşmelerindeki yerini korumaya devam etme ihtimali bulunmaktadır.

Bu minvalde, Türkiye ÇVÖA’larındaki işyeri tanımlarını da dijital işyeri kavramını içine alacak şekilde revize etme yolunu tercih edebilir. Ancak, bu noktada ÇVÖA’ların tadili çok hızlı gerçekleşmemektedir. Bunun başlıca sebebi ülkeler arası ticari ve siyasi ilişkilerin hassasiyetidir. Diğer bir neden ise ÇVÖA’larda yapılacak bir tadilatın uygulama alanı içerisinde bulunan pek çok konuya da şamil olacağıdır. Bu nedenle, ÇVÖA müzakereleri titizlik ve öngörü gerektirmektedir. Ancak, her halükârda dijital işyeri kavramının Türkiye’nin ÇVÖA’larında yer alması uluslararası hukuk bakımından en tartışmasız sonucu sağlayacaktır.

---

<sup>171</sup> OECD, **Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy**, Paris, OECD Publications, 2019, s.10 vd.

ÇVÖA'ların tadili gecikse dahi iç hukuk kuralları arasında dijital işyerinin tanımlanmasının Türkiye'nin uluslararası tartışmalarda kullanabileceği bir dayanak olabileceğini düşünmekteyiz. İç mevzuat hükümlerinde dijital işyeri tanımlandıktan sonra Türkiye ÇVÖA'ların 3'üncü maddesinde yer alan sözleşmede tanımlanmamış unsurların iç mevzuat hükümlerine göre yorumlanması yoluna başvurma argümanını ileri sürebilecektir. Şöyle ki, diğer hükümetlerin dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında takip ettiği global trendler ve ÇVÖA'daki işyeri tanımının sözleşmenin amacına hizmet etmediği argümanı ileri sürülerek iç mevzuatta tanımlanmış dijital işyeri tanımından yararlanma karşı tezi ileri sürülebilecektir.

Dijital işyeri tanımlanırken "gelirin elde edildiği" her ortam gibi geniş bir tanım yapılmasının, vergi idaresine ucu açık bir takdir yetkisi bırakacağını ve mükellefler açısından hakkaniyetli bir uygulama olmayacağını düşünmekteyiz. Bu noktada AB'de ve üye ülkelerde "kayda değer dijital varlık" prensibi çerçevesinde devam eden dijital işyeri tanımı geliştirme çalışmalarının takip edilmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz.

Son olarak, dijital ortamlarda faaliyet gösteren mükelleflerin vergiye uyuma açıkça davet edilmesi ve transfer fiyatlandırması alanında peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kullanılması yöntemi tercih edilebilir. Örneğin, Türkiye'de sanal reklam hizmetlerinden büyük ölçüde gelir elde eden belli başlı küresel firmaların Türkiye'deki irtibat bürolarının işyeri ya da Türkiye şubesi olarak kayıt altına alınması ve Türkiye'de mükellefiyet tesisi teşvik edilebilir. Mali idare ve mükellefler arasında yapılacak anlaşmalarda bu işyerlerine atfedilebilir kârlar (satışlar üzerinden kârlılık oranları ya da icra edilen fonksiyonlara atfedilebilir standart karlılık oranları) iki taraf arasında mutabakatla tespit edilip vergiye tabi olacaktır. Bu durumda Türkiye'de sanal reklam geliri elde eden mükellefler daha önceden tespit edilebilir bir karlılık üzerinden ve net kazanç esasında vergiye tabi olacaktır. Bu yöntem mükellefler açısından çifte vergilendirme, mukim olunan ülkede vergi iadesi alamama ve Türkiye'deki vergi yükünün müşterilere yansımaları gibi noktalarda daha öngörülebilir bir vergisel pozisyon sağlayabilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti, dijital hizmetler ve ürünler alanında seksen milyonun üzerindeki nüfusu ile önemli bir pazardır. Türkiye'nin bu alanlarda üretici değil tüketici bir ekonomi pozisyonunda olduğu hatırlanmalıdır. Dijital ortamlarda faaliyet gösteren çok uluslu firmaların ürünlerine olan bağımlılık aşikardır. Örneğin sanal reklam ve pazarlama faaliyetleri internet ortamındaki pazara hâkim çok uluslu belli sayıdaki firma tarafından yapılmaktadır. Türkiye'nin küresel pazarda etkili milli bir internet arama motoru, sosyal medya platformu ya da diğer internet hizmeti sağlayan mecraları bulunmamaktadır. Bu nedenle Türkiye'de sanal reklam ve pazarlama yolu ile ticari kapasitesini arttırmak isteyen tüm iş kolları küresel hizmet sağlayıcılar ile çalışmak zorundadır.

Türkiye'nin bu alanın vergilendirilmesi noktasında alacağı her vergisel önlem ek maliyet olarak Türk tüketiciler üzerinde kalacaktır. Bu sebeple sanal reklam hizmetlerinin ve diğer dijital ekonomiye has faaliyet alanlarının vergilendirilmesi alanında atılacak adımlarda bu hususun göz önünde bulundurulması ve vergi politikasının titizlikle ortaya konması gerekmektedir.

## BÖLÜM 4

### DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

#### 4.1. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu ve Kapsamı

7194 sayılı Kanun ile yürürlüğe girecek olan Dijital Hizmet Vergisi (DHV), dijital ortamlar yoluyla Türkiye’de sunulan belli başlı hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler getirmektedir. DHV, Türk hukukunda yürürlükteki vergi kanunlarıyla uygulanan mevcut vergisel ödevlere ek olarak yeni bir vergi yaratmaktadır. 7194 sayılı Kanun’un Genel Gereğesinde, bu tarz bir vergisel önlem alınmasının amacının, fiziki varlığa bağımlı olmadan, sınır aşan hizmetler sunarak gelir elde eden çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi olduğu belirtmiştir. 7194 sayılı Kanun içerisinde, DHV’yi düzenleyen hükümler yalnızca yedi maddeyle sınırlı olmakla birlikte, kendine has bir uygulaması olan ve hasılat üzerinden alınan dolaylı bir gelir vergisi yaratmaktadır.

DHV, Türkiye Cumhuriyeti’nin dijital dünyanın vergilendirilmesi noktasında aldığı tek taraflı vergisel bir önlemdir. 7194 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde sayılan ve verginin konusuna giren hizmetlerin neler olduğunu incelemeyen önce, DHV’nin uygulanmasında çok önemli olan dijital ortamlar ve dijital hizmetlerin Türkiye’de sunulması kavramlarının 7194 sayılı Kanun’da nasıl tanımlandığı incelenecektir. Bunu takiben, mezkûr Kanun’un 1’inci maddesinde DHV’nin kapsamına girmesi teklif edilen faaliyet türleri madde metnindeki sırasıyla açıklanacaktır.

7194 sayılı Kanun’un 2’inci maddesi Kanun içerisinde kullanılan tabir ve terimlerin tanımlarını içermektedir. Mezkûr maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde dijital ortam *“fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortamı”* ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda, ticaretin gerçekleştiği ortamların salt fiziki varlığa dayalı olarak tanımlanmasından vazgeçildiği ve sanal dünyanın varlığının kabul edildiği görülmektedir. Bu yenilikle birlikte, Türk vergi hukuku açısından vergilendirmenin geleceğine dair kilit bir kavramın mevzuat içerisinde sarahaten yer alması önem arz etmektedir.

7194 sayılı 2'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde yeni verginin uygulanabilmesi için hayati bir öneme sahip olan hizmetlerin Türkiye'de sunulması kavramı açıklanmıştır. Hizmetlerin Türkiye'de sunulması kavramından ne anlaşılması gerektiği mezkûr kanun hükmünde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

Hizmetin Türkiye'de sunulması: Hizmetin Türkiye'de sunulmasını, hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini (Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmaz.)

Kanun koyucu öncelikle hizmet alanların ya da hizmetten faydalananların Türkiye'de bulunması durumlarında hizmetlerin Türkiye'de sunulmuş olacağını açıklamıştır. Ancak, sanal ortamların fiziki varlıktan uzak karakteri göz önünde bulundurularak hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik olması ya da hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi durumları da kapsam içerisine alınmıştır. Kanun koyucunun, mümkün olan en geniş kapsamda tanımlama yapmaya çalıştığı dikkati çekmektedir. "Hizmetin değerlendirilmesi" kavramı Türk vergi hukukunda yer alan mevcut uygulamalar ile uyumlu olarak tanımlanmıştır. Buna göre, 193 sayılı GVK'nın dar mükellefiyet esasında gelirin Türkiye'de edilmiş sayılmasını düzenleyen 7'inci maddesinde kullanılan "değerlendirilme" kavramı ile eş bir tanım yapılmıştır. 7194 sayılı Kanun'da yapılan tanım ile 193 sayılı GVK'nın 7'inci maddesinin son fıkrasında yapılan tanım ortaktır. Yukarıda metni verilen tanımdan da anlaşıldığı üzere hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi esasında, bu hizmetlere mukabil ödemelerin Türkiye'den yapılması ya da Türkiye'deki bir mükellefin mali hesaplarında gider olarak kaydedilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Türkiye'de sanal ortamlarda sunulan hizmetlerin, DHV kapsamına girmesi için hizmetlerin Türkiye'de değerlendirilmesi, bir başka ifade ile ödemelerin Türkiye'den yapılması veyahut Türkiye'de mali kârı azaltıcı şekilde gider kaydedilmesi yeterli görülmektedir. Ancak, sanal reklam hizmetlerinin Türkiye'de sunulmasına ilişkin özel bir açıklama parantez içi hükümde yer almaktadır. Buna ilişkin açıklama DHV



kapsamındaki hizmetlerin inceleyeceği izleyen paragraflarda, sanal reklam hizmetlerine ilişkin bölümde bir örnek ile ifade edilecektir.

DHV, Türkiye’de ve dijital ortamlarda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Yukarıda 7194 sayılı Kanun’un dijital ortamlar ve hizmetin Türkiye’de sunulması kavramlarını nasıl tanımladığı açıklanmıştır. 7194 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde hangi tip hizmetlerin DHV kapsamında olduğu belirtilmiştir. Buna göre, mezkûr kanunun 1’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sanal reklam hizmetleri aşağıdaki şekilde DVH’nin kapsamına alınmıştır:

Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil)

Yukarıdaki hükümlerle sanal ortamlarda yürütülen reklam faaliyetlerine ilişkin tüm aktiviteler, DHV’nin kapsamına dahil edilmeye çalışılmıştır. Dikkat çeken bir husus, reklam faaliyetleriyle ilişkili performans ölçümü ve kontrol gibi teknik hizmetlerin de kapsama dahil edilmesidir. Ayrıca, parantez içi hükümlerle müşteri verilerinin reklam faaliyeti amaçlı satılması da DHV kapsamına alınmıştır. Bu durumda gerek müşteri verilerinin reklam amaçlı satılması, gerekse ticari amaçlı reklam yapmak isteyenlere çevrimiçi arama platformlarında, sanal uygulamalarda ya da sosyal medya platformları gibi sanal ortamlarda reklam hizmeti satılması faaliyetleri DHV kapsamına alınmıştır. Tanımların geniş tutularak kapsamının da genişletilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Ancak, 7194 sayılı Kanun’un 2’inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendindeki parantez içi hükümlerde sanal reklam hizmetlerinin vergilendirilmesinde bir ayırım yapılmıştır. Bu göre *“Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz”* hükmü uyarınca sanal reklam hizmetlerinin Türkiye’de sunulmuş sayılması için doğrudan Türkiye’de bulunan kişilere yönelik olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu ya da Türk mali idaresi tarafından konuya ilişkin yapılan ek bir açıklama olmasa da kanunun lafzından sanal reklam hizmetlerin Türkiye’de bulunan kişiler tarafından görüntülenmesi gerektiği

anlaşılmaktadır. Bu durumda, Türkiye’deki bir internet kullanıcısı tarafından görüntülenen sanal reklam hizmetlerine karşılık ödenen hizmet bedelleri mukabilinde elde edilen gelir DHV’ye tâbi olacaktır. Bu hükümlerle, sanal reklam hizmetlerinde müşteri verilerinin ekonomik değeri yaratan unsur olduğu yaklaşımının benimsendiği görülmektedir.

Kanunun lafzından anlaşılan durumu bir örnek ile ifade etmenin faydalı olacağını düşünmekteyiz. Örneğin, Türkiye’de faaliyet gösteren ve saç ekimi hizmetleri sunan bir firma, saç ekimi hizmetlerinin reklamını internet ortamı üzerinden yapmayı tercih etmektedir. Bu firma, Google firmasına sanal reklam hizmetleri için ödemeler yaparak saç ekim hizmetleri almak isteyen potansiyel müşterilerine tanıtım yapmaktadır. Google firması, saç ekimi hizmetleri sunan firmanın reklamını hem Türkiye görüntülenen internet arama motorlarında hem de yurtdışında görüntülenen arama motorlarında yapmaktadır. 7194 sayılı Kanun’un 2’inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan parantez içi hükmün son cümlesi gereği, Google firmasının Türk firmasına reklam hizmeti sunarak elde etmiş olduğu bu gelirlerin DHV’ye tabi olması için Türkiye’de bulunan kişilere yönelik olarak yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Türkiye’de bulunan firma tarafından Google firmasına yapılan reklam ödemelerinin yalnızca Türkiye’de bulunan müşterilere yönelik olan reklamlar için yapılan kısmı DHV’ye tâbi olacaktır.

Kanun metninde sanal reklam hizmetlerinin Türkiye’de bulunan kişilere sunulmasının nasıl tespit edileceğine dair bir açıklama bulunmamaktadır. Yukarıdaki örnekte belirtildiği üzere sanal reklam hizmetlerinden yararlanmak isteyen Türkiye merkezli kurumlar ya da kişiler, bu hizmeti gerek yurtdışında gerekse yurtiçinde müşterilere yönelik olarak kullanabileceklerdir. Bu durumda, sanal reklam hizmetlerini sunan firmalara yapılan ödemelerin yurtdışındaki ve yurtiçindeki reklam faaliyetlerine hangi oranda atfedileceğinin tespiti önem arz etmektedir. Ayrıca, sanal reklamların Türkiye’de bulunan internet kullanıcıları tarafından görüntülenmesi durumunun nasıl bir yöntem izlenerek tespit edileceği, dijital izlerin takibinin nasıl yapılacağı aydınlatılması gereken bir başka önemli konudur.

Bu konuya ilişkin son olarak belirtmek istediğimiz bir durum bulunmaktadır. Hizmetin Türkiye’de sunulması halinde DHV’ye tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak, sanal reklam hizmetlerinde özel bir durum bulunmaktadır. Örneğin, yurtdışındaki bir firma Türkiye’deki müşterilere yönelik seyahat hizmetleri sunmaktadır. Yurtdışındaki otellerin reklamı video paylaşım platformları üzerinden video içi reklamlar şeklinde yapılmaktadır. Türkiye’deki internet kullanıcıları video izlerken beliren reklamlar yoluyla yurtdışındaki firmanın sunduğu hizmetlerden haberdar olmaktadır. Bu durumda reklam hizmeti Türkiye’de sunulduğu halde ödeme yapan ve reklam hizmeti veren firmalar Türkiye’de bulunmadığı için Türk Mali İdare’sinin Türkiye’de sunulan reklam hizmetlerine yönelik olarak gelir takibi yapması güç olmaktadır. Yurtdışında mukim reklam hizmeti sağlayanların, Türkiye’de mukim olmayan kişiler için reklam hizmeti sağlayarak Türkiye’de sunmuş oldukları reklam hizmetleri için aldıkları ödemelerin DHV kapsamında nasıl değerlendirileceği açıklığa kavuşturulmalıdır.

Hizmetin Türkiye’de sunulması DHV’ye tabi olmak için yeterli ise sanal reklam hizmeti sunan firmaların, sanal reklamları görüntüleyen internet kullanıcılarının, görüntülenme sürelerinin ve bu Türkiye’de sunulan bu hizmete atfedilebilir kazancın ne olduğuna ilişkin dijital iz ve verilerin nasıl takip edileceğine ilişkin sarih kurallar oluşturulması, DHV’nin amacına ulaşabilmesi için önem arz etmektedir.

7194 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde dijital içerikli ürünlerin satılması aşağıdaki şekilde DVH’nin kapsamına alınmıştır:

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzeri yazılımlar dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya telefon, bilgisayar gibi elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

Bu madde hükmü ile fiziki varlığı olmayan fakat münhasıran dijital ortamlarda satılan sanal ürünlerin satışından gelir elde edilmesi DHV’nin kapsamına alınmıştır. Bu durumda sanal uygulama marketlerinin, müzik ve video platformlarının ve online oyun platformları gibi sanal ürünler satan hizmet verenlerin gelirleri DHV’ye tabi olacaktır. Örnek vermek gerekirse, Türkiye’deki bir kullanıcının bilgisayarına yazılım

indirmesi mukabilinde yaptığı ödemeler, online bilgisayar oyunu kullanıcılarının gerek çevrimiçi ortamlarda oyuna katılmak gerekse çevrimdışı kullanım mukabilinde yaptıkları ödemelerden elde edilen gelir DHV kapsamındadır. Diğer bir anlatımla, gerek çevrimiçi gerçek zamanlı aktive olunarak alınan hizmetlerin, gerekse çevrimiçi ortamlarda satın alınarak çevrimdışı kullanılacak hizmetlerin satın alınması karşılığında yapılan ödemeler DHV kapsamı içerisine almıştır.

7194 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde platform ekonomisi olarak tabir edilen ve kullanıcıların birbiri ile iletişime geçmesini sağlayan sanal ortamların ticari faaliyetleri aşağıdaki şekilde DVH'nin kapsamına alınmıştır:

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

Yukarıdaki tanıma göre, sosyal medya platformlarının, ikinci el eşyaların satışı ve çeşitli hizmetlerin sunulması için alıcı ve satıcının bulunduğu internet platformlarının elde ettiği gelirler DHV kapsamına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu platformlar aracılığı ile gelir elde eden bireylerin ve kurumların değil, bizatihi bu platformların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinin düzenlenmesidir. Bu tarz platformlar gerçekleştirilen işlemler ve akdedilen sözleşme bedelleri üzerinden komisyon alarak gelir elde etmektedirler.

Verginin konusunu tanımlayan hükümlerin sonuncusu olarak, 1'inci maddenin ikinci fıkrası *"birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamlarda verilen aracılık hizmetleri de dijital hizmetler vergisine tabidir"* hükmü yer almaktadır. Verginin konusunu ifade ederken kullanılan dil ve ikinci fıkradaki mezkûr hüküm kanun koyucunun dijital hizmetleri mümkün olduğunca geniş bir şekilde tanımlayarak boşluk bırakmamaya çalıştığını göstermektedir. Kanun koyucunun sanal hizmetlerin hızla değişen yapısını dikkate alarak mümkün olan en geniş tanımları yapmaya çalıştığını düşünmekteyiz. Ancak bu noktada kanun dili açısından parantez içi hükümlerle açıklamalar yapmak yerine, metnin doğrudan bir ögesi olarak daha sarih bir dil kullanılmasının daha doğru olduğu kanaatini taşımaktayız.

7194 sayılı Kanun'un yürürlüğe ilişkin 52'inci maddesinde DHV'yi düzenleyen ilk yedi maddeye ilişkin yürürlük tarihi, mezkûr Kanun'un yayımını izleyen üçüncü ayın başı olarak belirlenmiştir. 7194 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 7'inci fıkrası DHV'yi Türk vergi hukukundaki diğer vergi kanunlarından izole eden bir hüküm içermektedir. Buna göre DHV'nin uygulanması bakımından yapılacak düzenlemelerin ancak ve ancak bu kanunda bir değişiklik yapılmak sureti ile geçerli olacağı belirtilmiştir. Kanun koyucu, muafiyet ve istisnalar bakımından da yapılacak tüm değişikliklerin ancak mezkûr kanunda yapılacak değişiklikler ile mümkün olduğunu hüküm altına almıştır. Bu hükümler, DHV'nin dijitalleşen dünyaya karşı özel ve diğer vergi kanunlarından izole edilmiş özgün bir kanun olduğunu göstermektedir.

#### **4.2. Dijital Hizmet Vergisinin Mükellefi ve Verginin Hesaplanması**

7194 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi DHV'nin mükellefi ve bu vergiye ilişkin vergi sorumlusunu düzenlemektedir. 3'üncü maddenin birinci fıkrasında, dijital hizmet sağlayıcıların verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Dijital hizmet sağlayıcılar 2'nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde "*1 inci maddede sayılan hizmetleri sunanları*" ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

3'üncü maddenin birinci fıkrası mükellefe ilişkin tanımı detaylandırmış ve DHV'nin mükellefinin hem tam mükellef kişiler hem de dar mükellef kişiler olduğu belirtmiştir. Diğer bir anlatımla 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK kapsamında tam ve dar mükellef olup olmaması bu yeni verginin uygulaması açısından göz ardı edilmektedir. Dar mükellef kişiler faaliyetlerini Türkiye'de bulunan bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla yürütseler dahi DHV'nin mükellefi olacaklardır. Bu hükümden de açıkça anlaşılmaktadır ki, DHV Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilere ek olarak getirilmiş yeni bir vergi türüdür.

3'üncü maddenin ikinci fıkrasında, vergi sorumlusuna ilişkin usul ve esasların belirlenmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisi dahilinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kanun hükmü, vergi gelirlerini güvence altına almak için düzenleme yapmak adına geniş bir yetki alanı tanımaktadır. Vergi sorumlularının 476 sayılı CB Kararı'nda sayılan kişilerle mi sınırlı olacağı yoksa daha geniş bir alanı mı

kapsayacağını fiili uygulama gösterecektir. Ancak, idari yönetim kolaylığı açısından benzeri bir uygulamanın takip edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

7194 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi muafiyet ve istisnalar konusunu düzenlemektedir. Ancak muafiyet düzenlemesi esasında vergi mükellefinin belirlenmesi noktasında hayati bir öneme sahiptir. DHV'nin mükellefini belirleyen 3'üncü madde hükmü uyarınca tüm dijital hizmet sağlayıcılar mükellef olarak belirlenmiştir. Prensip olarak bir muafiyet hükmünün, verginin mükellefi sayılacak kişileri belli şartlar altında vergiden muaf tutması gerekmektedir. Ancak 4'üncü maddenin birinci fıkrasıyla öngörülen ve potansiyel mükelleflerin hem küresel gelirlerini hem de Türkiye'de elde ettikleri hasılatı göz önüne alan iki aşamalı bir test getiren hüküm, muafiyet hükmünden ziyade verginin esas mükellefini belirleyen bir kural işlevi görmektedir.

Verginin uygulanacağı ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde 7194 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan hizmetlerden elde edilen hasılat, bir muafiyet kriteri olarak düzenlenmiştir. Buna göre ilgili hizmetlerden Türkiye elde ettikleri hasılat 20 milyon Türk Lirası'ndan ve yine ilgili hizmetlerden dünya genelinde elde ettikleri hasılat 750 milyon Avro'dan az olan mükellefler DHV'den muaf tutulmuştur. Bu durumda verginin mükellefleri, esasında kanunda belirlenen hasılat sınırlarını aşan kişi ve kurumlardan oluşmaktadır.

7194 sayılı Kanun'un 4'üncü maddenin 4'üncü fıkrasında Cumhurbaşkanı'na verilen yetki vergiden muaf mükelleflerin belirlenmesi açısından yürütme erkine geniş bir uygulama alanı tanımaktadır. Buna göre *"Cumhurbaşkanı, verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya üç katına kadar arttırmaya yetkilidir"* hükmü, uygulanan hasılat kriterlerini Türkiye'de elde edilen hasılat bakımından 60 milyon Türk Lirasına kadar arttırmaya da 20 milyon Türk Lirasının altına hatta sıfır Türk lirasına kadar indirmeye imkân tanımaktadır. Aynı yetki, küresel hasılat kriteri bakımından da uygulanabilmekte ve sıfır Avro ile 750 milyon Avro'nun üç katı kadarlık bir sınır içerisinde küresel hasılat kriteri

belirlenebilmektedir. Yetkinin, hizmet türleri bakımından ayrı ayrı ya da birlikte kullanılabilmesi yetkinin sınırlarını daha da genişletmektedir.

4'üncü maddenin altıncı fıkrası, DHV'den istisna edilen hizmetleri düzenlemektedir. Türk vergi hukukunda özel kanunlarla vergilendirilen çeşitli dijital hizmetler DHV'den istisna edilmiştir. Burada dikkat çeken husus, bu hizmetlerin DHV'den istisna edilmekle birlikte DHV'nin mükellefi belirlenirken uygulanan hasılat kriterinin hesaplanmasında da DHV'den istisna edilen hizmetlerden elde edilen hasılatın dikkate alınmayacağına açıkça kanun hükmünde belirtilmiş olmasıdır.

4'üncü maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları hasılat kriterinin belirlenmesine ilişkin diğer teknik esasları düzenlemektedir. Sanal hizmetlerin takibi ve dijital verilerin nasıl değerlendirileceği teknik yönleri itibarıyla zorluklar taşımaktadır. Mezkûr maddenin beşinci fıkrası Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belgelendirme ve bildirim yükümlülüğüne ilişkin yetki vermektedir. Burada en dikkat çeken husus Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bildirim yükümlülüklerine verilen ek sürelerle rağmen uymayan mükelleflerin 4'üncü madde altında düzenlenen muafiyet kriterinden yararlanamayacak olmasıdır.

7194 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi birinci fıkrası verginin konusuna giren hizmetlerden elde edilen hasılatın verginin matrahını oluşturduğunu düzenlemektedir. Ayrıca, 5'inci maddenin ikinci fıkrası, bu matrahın tespitinden herhangi bir maliyetin indirim konusu yapılamayacağını açıkça ifade etmektedir. 5'inci maddenin üçüncü fıkrası ile DHV'nin kanuni oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. 5'inci maddenin beşinci fıkrası Cumhurbaşkanı'na hizmetler türleri itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte uygulanacak vergi oranını iki katına kadar arttırmaya ya da %7,5'ten %1'e kadar indirmeye yetki vermiştir. Kanunu oran %7,5 olarak belirlenmekle birlikte mevcut kanuni düzenlemeye istinaden yürütme erkinin takdiri ile DHV'nin oranının %1 ve %15 arasında değişebileceği anlaşılmaktadır.

DHV'nin mükelleflerin elde ettiği hasılatı hedef alması, gelir üzerinden alınan vergilerdeki net gelir üzerinden vergilendirme prensibinden farklılık arz etmektedir.

Mükelleflerin sanal hizmetlerden elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi hedeflenmesine rağmen, bu geliri elde etmek için yapılan giderler dikkate alınmaksızın Türkiye’de elde edilen brüt satış kazançları üzerinden bir vergilendirme öngörülmektedir.

7194 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesinin birinci fıkrasıyla vergilendirme dönemi takvim aylık dönemleri olarak belirlenmiştir. Yine mezkûr fıkra, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergilendirme dönemlerini üçer aylık olarak belirleme yetkisi verilmiştir. 6’ncı madde verginin tarhi ve ödenmesine ilişkin diğer teknik hususları da düzenlemektedir. Ancak burada değinilmesini gerekli gördüğümüz en dikkat çeken hüküm, yedinci fıkra, yer almaktadır. Buna göre, mükelleflerin ödediği DHV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Dijital çağın gereklerine uygun bir vergilendirme için özel olarak düzenlenen DHV, vergi güvenliğinin sağlanması için de dijital çağın imkanlarından yararlanmaktadır. 7194 sayılı Kanun’un 7’inci maddesindeki düzenlemeler vergi güvenliğinin sağlanması için, hizmet sunucuların internet erişiminin kısıtlanmasını düzenlemektedir. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın DHV’nin uygulanması için öngördüğü bildirim ve beyanname verme yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve yapılan tebligatlara ve verilen ek sürelerle rağmen uyum göstermeyen mükelleflerin sunmuş oldukları erişimin engellenmesine karar verilmesi yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermektedir. 7’inci maddenin ikinci fıkrası hükmü, bu engelleme kararlarının Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yirmi dört saat içerisinde uygulanacağını belirlemektedir.

### **4.3. Uluslararası Vergi Hukuku Nezdindeki Yeri**

ÇVÖA’ların ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin öngördüğü kurallar, hükümetlerin dijital ortamlarda yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesindeki yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu nedenle, dijital faaliyetlerde sektör bazlı ayrımlara gidilerek dijital iş modellerini hedef alan yeni vergi kanunlarının yasalaştırılması hükümetler tarafından tercih edilen bir vergisel tedbir olarak uygulanmaktadır. 7194 sayılı Kanun ile mevzuat içerisindeki yerini alan DHV, dünyada da örnekleri bulunan



ve dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik tek taraflı önlemler alınması yaklaşımına dayalı bir vergi uygulamasıdır.

Yukarıda 0 başlığı altında tek taraflı vergisel önlemlere örnekler verilmiş ve öz olarak incelenmiştir. Türkiye’de yürürlüğe girecek olan DHV de dünyadaki diğer örnekler ve AB’nin dijital reklam gelirlerinin vergilendirilmesi noktasında ortaya koyduğu Direktif Taslakları ile benzerlik göstermektedir. AB ülkeleri dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında uluslararası ya da en azından AB içerisinde bir mutabakata varılana kadar geçici-ara vergilendirme önlemlerinin alınması noktasında ısrarcıdırlar.

Tek taraflı vergisel önlemler, yerel hükümetlerin vergi gelirlerini korumak için etkin tedbirler olmakla birlikte, bu şekilde bir vergi mevzuatının kaleme alınışı, titizlik gerektirmektedir. Örneğin, AB içerisinde alınacak bu önlemlerin ÇVÖA’ların kapsamı dışında kalan bir vergi türünde olması gerektiği aksi halde OECD Model Sözleşmesi’nin daimî işyerine ilişkin 5’inci maddesi ve ticari kazançların vergilendirilmesine yönelik 7’inci maddesi ile bir çatışma doğacağı ve dijital reklam vergisinin uygulanamayacağı endişesi dile getirilmektedir<sup>172</sup>.

476 sayılı CB Kararı ile kaynakta kesinti uygulaması 5520 sayılı KVK ve 193 sayılı GVK dayanmakta ve tartışmasız bir şekilde ÇVÖA’ların uygulama alanı içerisine girmektedir. Ancak, yeni bir vergi tipi oluşturarak dijital ortamlardan elde edilen gelirleri vergilendirmeye çalışmanın vergi sözleşmeleri karşısındaki konumunun Türkiye’nin uyguladığı kaynakta kesinti yolu ile vergilendirme yöntemine nazaran daha az tartışmalı olacağı aşikardır. DHV, tam da bu şekilde özel olarak tasarlanmış bir vergi tipidir. Bu tip bir verginin ÇVÖA’ların uygulama alanı dışında kaldığı iddia edilebilecek ve uluslararası vergilendirme prensiplerinden ve ÇVÖA’lardan doğacak yükümlülüklerden kaçınarak vergi gelirlerini arttırmak mümkün olabilecektir. Türkiye de dünyadaki bu trendi takip ederek yabancı mükellefler tarafından ileri sürülecek ihtilaflarda dünyadaki benzer örnekleri emsal göstererek vergilendirme yöntemini savunabilecektir.

---

<sup>172</sup> Daniela Hohenwarter et al., "Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties", **Intertax** Vol.47, No: 2, 2019., s.141

Bununla birlikte, DHV'nin Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ların 2'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilir bir vergi tipi olup olmadığı ayrı bir tartışma konusu olabilecektir. OECD Model Sözleşmesi'nin 2'inci maddesi, dolayısı ile OECD Model Sözleşmesi'ni örnek alan ÇVÖA'lar, iki taraflı anlaşmanın kapsamına giren vergileri belirlemektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan ve imza tarihinde anlaşma kapsamında olduğu açıkça belirtilen vergi türlerine ek olarak imza tarihinden sonra yürürlüğe girecek kimi vergilerinde anlaşma kapsamında olacağı belirtilmektedir. Bu vergiler, imza tarihinde sözleşme kapsamında sayılan vergileri ikame eden, onlara ilave olarak alınan, onlar ile aynı nitelikte ve önemli ölçüde benzer vergilerdir<sup>173</sup>.

DHV'nin hasılat üzerinden alınması ve aylık olarak tarh ve tahsil edilmesi dolaylı vergilerle benzer bir yapı arz etmektedir. Ancak, verginin mükellefi olan şirketlerin sanal hizmetlerden elde ettiği gelirlerin hedef alındığı ve Türkiye'de uygulanan ve gelir üzerinden alınan vergilerle benzer bir vergi olduğu, bu nedenle de Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ların kapsamı içerisine girdiği iddiası da ileri sürülebilecektir. Bunun sonucu da Türkiye'nin bağitlandığı ÇVÖA'larda sanal ortamların işyeri olarak tanımlanmadığı dolayısı ile Türkiye'nin bu ortamlar aracılığı ile elde edilen gelir üzerinden vergi alamayacağı nizamın ileri sürülebilmesi olacaktır.

Eşitlik prensibi açısından görünüşte tam ve dar mükellef tüm kişi ve kurumlar için eşit uygulandığı görülmektedir. Ancak mevcut uygulamada küresel bazda dikkate alınan 750 milyon Avro hasılat sınırı dikkate alındığında yeni verginin hedefinin Türk şirketleri olmadığını söylemek zor olmayacaktır. Ayrıca, yürütme erkinin takdiriyle bu hasılat sınırlarının üç katına kadar arttırılabileceği ve sifıra kadar indirilebileceği göz önüne alındığında belli başlı küresel şirketleri hedef alan bir vergi yaratmak mümkün olacaktır.

Yürürlükte olan KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilere ek olarak yeni bir vergi türünün daha tüketicinin bütçesi üzerinde yük oluşturacağını düşünmekteyiz. Ayrıca, 476 sayılı CB Kararı ile birlikte eş zamanlı uygulama sırf Türkiye içerisinde dahi bir çifte

---

<sup>173</sup> Bkz: Michael Lang, "Taxes Covered – What is a "Tax" According to Article 2 of the OECD Model", Bulletin for Fiscal Documentation, Vol.59, No:6, 2005, s.216-223

vergilendirmeye sebep olacaktır. Kurumlar vergisi ödemesi halinde. Dar mükellef kişiler için 476 sayılı CB Kararı ile birlikte getirilen %15'lik vergi tevkifatı yüküne ek olarak yine brüt kazançları üzerinden %7,5'lik bir vergi yükü getirilmektedir. Bu vergi yükü yürütme erkinin tasarrufu ile iki katına kadar arttırılabilmektedir. 7194 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin yedinci fıkrası hükmüne istinaden DHV kurumlar vergisi ve gelir vergisinin hesaplanmasında gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükme dayanarak efektif vergi yükü %7,5'in altında kalsa dahi bu ancak DHV'nin mükelleflerinin Türkiye'de gelir üzerinden vergiye tabi olması halinde mümkün olacaktır. DHV'nin hedef aldığı kitlenin çok uluslu dar mükellef kişiler olduğu dikkate alındığında, indirim konusu yapılamayacak vergi yükünün Türkiye'de mukim son tüketici üzerinde kalacağı aşikardır.

7194 sayılı Kanun'un 2'inci maddesinde sanal ortam tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlamanın diğer vergi kanunlarına şamil olmadığını düşünmekteyiz. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu ÇVÖA'lardaki işyeri tanımına istisna oluşturacak ve iç hukuk normu olarak ileri sürülebilecek bir çözüm geliştirilmediği kanaatini taşımaktayız.

Her ne kadar sanal ortamların ticari ortam olarak tanımlanması mevzuat içerisinde bir yer bulsa da DHV'nin özgün ve bağımsız yapısı bunun diğer alanlara şamil olmasını engellemektedir. DHV'nin uygulamasındaki teknik detayların Türk mali idaresi tarafından sarahaten açıklanması ve kamuoyunun katkısıyla kabul görmüş çözümler ve rehberler oluşturulması gerekmektedir.

## SONUÇ

Dijital ortamda yapılan ticaret ve elde edilen kazançlar açısından vergilendirme hakkının nerede doğduğuna ilişkin henüz uluslararası bir görüş birliğine varılabilmemiş değildir. Klasik anlamdaki üret-sat ticaret modellerini esas alarak oluşturulan uluslararası doğrudan vergilendirme kuralları dijital çağın ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Ancak, dijital ekonominin daha adil bir şekilde vergilendirilmesine yönelik henüz uluslararası yeknesak uygulanacak kurallar noktasında bir uzlaşmaya varılamadığı için ülkeler çok taraflı ya da iki taraflı önlemler yerine tek taraflı ve kendi yasama güçlerine dayanan tedbirler olarak soruna çözüm bulmaya çalışmaktadırlar.

İki taraflı ÇVÖA'ların ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin karşılıklı mutabakat ile güncellenmesi zaman alan ve ülkelerin ticaret politikaları açısından özen gerektiren bir faaliyettir. Genel kabul görerek uygulanacak kuralların ortaya konulması ideal olarak arzu edilmektedir. Ancak, AB bünyesindeki mevzuat geliştirme çalışmalarında dahi vergilendirme alanında çıkarılacak kuralların Birlik Üyesi tüm ülkelerin oybirliği ile alınması kuralı gereği vergilendirme alanında yeknesak olarak uygulanacak kuralların ortaya çıkması zor görünmektedir. Bu gerçeklik, ülkelerin vergi gelirlerini korumak için tek taraflı vergisel önlemlere başvurmasını kabul edilebilir hale getirmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti, taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ticari kazançların vergilendirilmesi hakkının gelire kaynaklık eden ülkeye ait olması noktasında işyeri prensibinin uygulanmasını kabul etmektedir. Ancak dijital ortamlarda yürütülen sanal ticari faaliyetlerde gelire kaynaklık eden ülkede hiçbir fiziki varlık göstermeden, dolayısı ile işyeri prensibindeki tanımın sınırlarını aşmadan gelir elde edebilme imkânı bulunmaktadır. Bu nedenle, sanal ortamlar aracılığı ile Türkiye'den yapılan ödemeler ile ticari kazanç elde eden dar mükelleflerin bu kazançları üzerinden gelir vergisi elde edilememektedir. Türkiye, OECD'nin BEPS Projesi sonrasında hararetlenmeye başlayan dijital ekonominin vergilendirilmesi

alanındaki tartışmaları takip ederek, vergi gelirlerini güvence altına almak için adımlar atmaya çalışmaktadır.

Bu minvalde, 476 sayılı CB Kararı ile getirilen uygulamada, OECD tarafından tavsiye edilen kısa vadeli ve tek taraflı önlem politikalarından biri olan gelir üzerinden stopaj uygulamasını tercih edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti, teknik detayları ortaya konmuş bir sanal reklam vergisi yerine sadece ödemenin yapılmasının ve bunun Türkiye’de ödemeyi yapan tarafından gider kaydedilmesinin vergilendirmede bir nüve olarak dikkate alınması tercih etmiştir.

Türkiye mukimi gerçek kişilere yapılacak ödemeler üzerinde milli mevzuata dayanarak tevkifat uygulaması yapılması uluslararası hukuk düzleminde bir sorun teşkil etmemektedir. Hatta, bu uygulama vergi güvenliği ve idari kolaylık açısından yerinde bir karardır. Ancak, şunu önemle belirtmek gerekir ki, bu uygulama, Türkiye’de mukim kişiler tarafından yapılan ödemelerde vergi kesintisini emretmektedir ve yetki alanı da ancak bununla sınırlıdır. Türkiye’de mukim gerçek kişilere yurtdışından yapılacak reklam geliri ödemelerinin vergilendirilmesi yine bu kişilerin beyanına tabi olacaktır.

Örneğin, bir sosyal medya fenomeninin hesabında yaptığı reklam faaliyetleri neticesi sosyal medya platformunun yurtdışındaki merkezinden ödeme alması halinde, Türkiye’de mukim sosyal medya fenomenin bu yolla elde ettiği kazanç bu kişinin beyanı üzerine ya da mali idarenin vergi incelemesi ile vergilendirilebilecektir. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen tevkifat uygulaması, bu kişilere ancak Türkiye’de mukim ve 476 sayılı CB Karar’ında sorumlu tutulan kişiler tarafından ödeme yapılması halinde Türkiye’nin vergi gelirlerini güvence altına alacaktır.

Türkiye’nin bağitlanmış olduğu ÇVÖA’larda dar mükellef kişilerin Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançların bir işyeri vasıtası ile elde edilmesi prensibi yer almaktadır. Yukarıda detayları açıklanan işyeri prensibi Türkiye’de elde edilen gelirlerin bir işyeri veya daimî temsilci aracılığı ile elde edilmesi gerektiğini öngörmektedir. Ancak dijital sanal reklam faaliyetleri internet ortamında fiziki varlıktan soyut bir şekilde yapılmaktadır.

Türkiye’de yayınlanan sanal reklam faaliyetlerini icra eden dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar, ÇVÖA’lardaki ticari kazançların vergilendirilmesine dair sınırlayıcı hükümleri aşmamakta, yani bir işyeri veya daimî temsilci bulundurmamaktadırlar. Ne milli mevzuatta ne de Türkiye’nin akdetmiş olduğu ÇVÖA’larda sanal ortamların işyeri sayılabileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. 476 sayılı CB Kararı ile getirilen vergi kesintisi uygulaması yeni bir vergi tipi değildir. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’ların kapsama alanı içerisinde yer alan 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK hükümleri çerçevesinde yapılan bir vergilendirme değildir. Bu nedenle ÇVÖA’ların ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin sınırlayıcı hükümleri ile çatışma arz etmektedir.

Türkiye uluslararası vergi hukukundan doğan yükümlülükleri ile açıkça çatışan bu uygulamayı dar mükellefler nezdinde bir vergiye uyum politikası olarak tercih ettiğini düşünmekteyiz. Ancak, bu uygulamanın dar mükellef kişilerin kazançları üzerinden vergi geliri elde etmek noktasındaki etkisi yargı yolu ile ya da idari itirazlarla nizaların ileri sürülmesine kadar olacaktır.

7194 sayılı Kanun ile yürürlüğe girecek olan DHV, 476 sayılı CB Kararı’ndan daha geniş bir kapsamda sanal faaliyetlerin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Büyük ölçüde AB nezdinde ve Birlik üyesi ülkelerde teklif edilen ya da yasalaştırılan benzer vergileri örnek almaktadır. Ancak, DHV’nin sanal reklam gelirleri açısından 476 sayılı CB Kararı ile eş zamanlı uygulanması, Türkiye’de sanal reklam faaliyetleri alanında faaliyet gösteren çok uluslu dijital devlerin sırf Türkiye sınırları içerisinde aynı gelir üzerinden birden fazla kere vergi ödemesine neden olacaktır. Ayrıca, DHV’de yürütme erkine tanınan sektörler bazlı ayrı ayrı ya da birlikte muafiyet sınırını belirleme ve vergi oranını %1 ve %15 arasında takdir etme yetkisi hukuki belirlilik prensibi açısından tartışma konusu olabilecektir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında atılacak her adımın, uluslararası vergi hukukundan doğan yükümlülükler ile çatışma yaratması riski de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle, öncelikle yerel mevzuatta sanal ortamların “dijital işyeri” olarak tanımlanması alanında çalışmalar yürütülmelidir. Akabinde, Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu ÇVÖA’lardaki işyeri tanımlarının sanal ortamları da

kapsayacak şekilde güncellenmesi faaliyetlerine önem verilmelidir. Özellikle, 476 sayılı CB Kararı ve 7194 sayılı Kanun ile getirilen DHV uygulamasında gelirlerinin vergilenmesi hedeflenen küresel firmaların mukimi oldukları ülkeler ile akdedilmiş olan ÇVÖA'ların revize edilmesi önem arz etmektedir. Aksi takdirde, yürürlükte olan ÇVÖA'lardan doğan yükümlülükler yeni vergisel önlemlerin uygulanmasını engelleyecektir.

Bunlara ek olarak, Türkiye'de sanal faaliyetler ile hizmet sunan firmalar açıkça vergiye uyuma davet edilerek, Türkiye'deki ticari operasyonlarında öngörülebilir bir vergi yükü oluşturulabileceği bu firmalara hatırlatılması vergi politikası açısından yerinde bir tedbir olacaktır. Küresel firmaların, Türkiye'deki ticari operasyonlarını Türkiye mukimi yavru şirketleri veya ticaret sicilinde kayıtlı işyerleri vasıtası ile yürütmeleri halinde, transfer fiyatlandırması kuralları çerçevesinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılarak Türk vergi idaresi nezdinde kabul edilmiş kârlılık oranları tespit edilebilecektir. Bu yöntem, küresel firmaların vergi maliyetlerini öngörebilmeleri, değişen mevzuattan etkilenmemelerini sağlayabilecektir. Türkiye Cumhuriyeti açısından da mükellefler tarafından dava konusu edilmeyecek ve karşılıklı mutabık kalınmış kârlılık oranları üzerinden bir vergi geliri sağlayacaktır.

Türkiye'nin artan nüfusu ve internet erişiminin yaygınlaşması göz önüne alındığında, sanal ortamlarda sunulan ticari faaliyetler için ciddi bir ekonomik değer ortaya çıkmaktadır. Sanal ortamlarda sunulan ürünlere olan bağımlılık ve özellikle sanal reklam faaliyetlerinin Türkiye merkezli firmaların ürünlerini dünyaya tanıtılabilmek için ciddi bir avantaj sağladığı göz ardı edilmemelidir. Türkiye'nin sanal hizmetlerin vergilendirmesi alanında atacağı her adım Türkiye mukimi tüketiciler üzerinde ekonomik bir yük oluşturacaktır. Bu nedenle, alınacak vergisel tedbirlerin nihai yükünün çok uluslu küresel hizmet sağlayıcılardan ziyade yerel tüketiciler üzerinde kalacağına dikkat edilmelidir. Türkiye'nin uzun vadede vergi gelirlerini korumak için geleceği ngren, Türkiye mukimi tüketicilerin ekonomik durumunu gözeten ve uluslararası hukuktan doğan sorumluluklarını ihlal etmeyecek adımlar atması daha isabetli olacaktır.

## KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.46, No: 1-4, 1997, s. 185-208

ALLENA, Marco, "The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy", European Taxation, Vol. 57, No: 7, 2017, s.304–309.

ARNOLD, Brian J, SASSEVILLE, Jacques, ve ZOLT, Eric M., "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties", Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol: 57, No: 5, 2003, s.187-207

AVI-YONAH, Reuven S., International Tax as International Law: An Analysis Of The International Tax Regime, 1. edition, New York, Cambridge University Press, 2007

BAL, Aleksandra, Taxation, Virtual Currency and Blockchain, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, Kluwer Law International B.V, 2019.

BENNETT, Mary, "The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention", European Taxation, Vol.48, No: 9, 2008, s.467-71.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019, c. 1, 4 c, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019

BRAUNER, Yariv ve PISTONE, Pasquale, "Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union", Bulletin for International Taxation, Vol.71, No:7, 2017, s. 681-867

BRAUNER, Yariv, "Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously", Intertax, Vol. 46, No: 6&7, 2018, s.462-465

BROEKHUIJSEN, D. M., A Multilateral Tax Treaty: Designing an Instrument to Modernise International Tax Law, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B.V, 2018.

BRYNJOLFSSON, Erik ve KAHIN, Brian, Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research, Massachusetts, MIT Press, 2002

BUDAK, Tamer ve YAKAR, Soner, "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.16, No:, 2007, s. 133-44,

CABRITA, R., "France Proposes New Tax Rules for E-Commerce and The Sharing Economy", Tax Notes International, Vol. 80, No:5, 2015, s.435-36.



ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:37, No: 1, 1980, s. 129-51

CERIONI, Luca, EU Corporate Law and EU Company Tax Law, Corporations, Globalisation, and the Law, Cheltenham, UK, Edward Elgar Publications, 2007

CHOUDHARY, Vaibhav, "Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law", International Tax Journal, Vol.37, No:4, 2011, s.33-60.,

COCKFIELD, Arthur, "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws", Connecticut Law Review, Vol. 34, 2002, s. 333-404.,

CUI, Wei, "Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal", University of Toronto Law Journal, Vol.67, No: 3, 2017, s.301-47

DA SILVA, Bruno, The impact of tax treaties and EU law on group taxation regimes, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International B. V, 2016

DE WILDE, Maarten Floris, "Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in", Intertax, Vol.43, No: 6/7, 2018, s. 466-75,

DEĞER, Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, 5.bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2014

DEMİRCİ, Abdulkadir, "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımından Korunmak İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma ve Türkiye'nin Mevcut Pozisyonu", Vergi Dünyası, No: 436, 2017

DEVEREUX, Michael P ve VELLA, John, "Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform", Intertax, Vol.46, No: 6&7, 2018, s. 550-59.

DOERNBERG, Richard L. Ve HINNEKENS, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, The Hague ; Boston, Kluwer Law International, 1999

DOUMA, Sjoerd C. W., Legal Research in International and EU Tax Law, Deventer, The Netherlands, Kluwer, 2014

DOURADO, Ana Paula, "Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals", Intertax , Vol.46, No: 6&7, 2018, s.565-572.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1977

ERKİN, Gözde, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Ankara Barosu Dergisi, No: 3, 2012, s. 235-50

European Commission, "Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence", Brussels, 21.3.2018, COM (2018) (EU Significant Digital Presence Directive Proposal)

European Commission, "Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services", Brussels, 21.3.2018, COM (2018).

European Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Brussels, European Commission, 2014.

European Parliament Policy Department, Tax Challenges in Digital Economy, Brussels, European Parliament, 2016 (EU Tax Challenges in Digital Economy)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma ve Yorum Kitabı, Kısaltılmış Basım (2014), Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 (Model Anlaşma ve Yorum Kitabı 2014)

GERÇEK, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.54, No: 3 2005, s.158-93

HARRIS, Peter ve OLIVER, David, International Commercial Tax, Cambridge; New York: Cambridge University Press, 2010

HETTICH, Walter ve WINER, Stanley L., Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis, Cambridge; New York, Cambridge University Press, 1999

HMRC, Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper. UK, HMRC, 2017

HMRC, Policy Paper Introduction of the New Digital Services Tax, UK, HMRC, 2019.

HOHENWARTER, Daniela, et al., "Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties", Intertax Vol.47, No: 2, 2019, s. 140–47.

HONGLER, Peter ve PISTONE, Pasquale, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, Amsterdam, IBFD, 2015

HUYGHE, M, "The Special Tax Regime for Belgian Distribution Centers - a Comparison with the Tax Regime for Duteb Distribution Centers and with Similar Tax Regimes in Belgium", Intertax, Vol.20, No: 2, 1992, s. 97-118.,

IBFD, International Tax Glossary, 7. Revised Edition, Amsterdam, The Netherlands: IBFD Publications, 2015

ISMER, Roland ve JESCHECK, Christoph, "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?", *Intertax*, Vol:46, No: 6/7, 2018, s. 573-78.,

KAPLOW, Louis, *The Theory of Taxation and Public Economics*, Princeton, N.J, Princeton University Press, 2008

KARAKOÇ, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15, No: Özel Sayı, 2013, s.1259-1308,

KHOSROW-POUR, Mehdi, *Dictionary of Information Science and Technology*, Hershey, PA, IGI Global, 2006.

KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 20. bs , Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015

KOFLER, Georg ve SINNIG, Julia, "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, Vol:47, No: 2, 2019, s. 176-200.

KOFLER, Georg ve MAYR, Gunter, "Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or Long-Term Solution?", *European Taxation*, Vol. 57, No: 12, 2017, s.523-532

KUMRULU Ahmet, ÖNCEL, Mualla, ve ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, 26. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017

LANG, Michael, "Taxes Covered – What is a "Tax" According to Article 2 of the OECD Model", *Bulletin for Fiscal Documentation*, Vol.59, No:6, 2005, s.216-223

LAURA, Popa Adela, "A Classic Framework of Online Marketing Tools", *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, Vol. 25, No: 1, 2015, s. 1269-77

MANKIW, N. Gregory, *Principles of Macroeconomics*, 6th Edition, Toronto, Thomson Nelson, 2011.

MASON, Ruth ve PARADA, Leopoldo, "Digital Battlefield in the Tax Wars", *Tax Notes International*, Vol: 92, No: 12, 2018, s.1183-97

MCCLURG, Robert, "Digital Marketing Is Key to Practice Growth: Making Sense of SEO, PPC, DIY, DID, and Social Networking", *Family Advocate*, Vol. 35, No: 3, 2013, s. 28-31.

MILLER, Angharad ve OAT, Lynne, *Principles of International Taxation*, Fifth edition, Haywards Heath, West Sussex:, Bloomsbury Professional, 2016

MIRABAUD, Bailleul- ve PASQUIER, C., "Google Wins a \$1.25 Billion First Round Against The French Tax Authorities", *Tax Planning International Review*, Vol. 19, No:8, 2017

NIEMINEN, Martti, "The Scope of the Commission's Digital Tax Proposals", Bulletin for International Taxation, Vol. 72, No: 11, 2018, s. 664-75

ÖNER, Cihat, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 63, No:2, 2014, s.365-396

ORGAN, İbrahim ve KARA, Mustafa Cemil, "Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C.10, No: 1, 2017, s. 1-12

ORR, Justin, "Digital Marketing in an Analog World", The Georgetown Journal Of Legal Ethics, Vol.29, No: 4, 2016, s. 1203-20

ÖZGENÇ, Selçuk, "Recent Turkish Decision Finds That a Website Can Constitute a Permanent Establishment", European Taxation, Vol:59, No:2/3, 2019, s.135-37.

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 7. bs, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015,

PINTO, Dale, "The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Treshold", Bulletin for International Taxation, Vol.60, No: 7, 2006, s. 266-279

PLEIJSIER, Arthur, "The Agency Permanent Establishment: The Current Definition Part One", Intertax, Vol.29, No: 5, 2001, s. 167-83

PRASANNA, Sayee, "Digitalization of Traditional Business Models: Transfer Pricing Implications of Business Restructurings", International Transfer Pricing Journal, Vol. 25, No: 6, 2018, s. 424-35

PRUSSAK, Assaf, "The Income of the Twenty-First Century: Online Advertising as a Case Study for the Implications of Technology for Source-Based Taxation", Tulane Journal of Technology and Intellectual Property Vol.16, 2013, s.39-78

RAWAL, Radhakishan ve BAGRI, Neha, "Permanent Establishments in the Construction Industry", Intertax, Vol. 37, No: 12, 2009, s. 698-700.

SCHREIBER, Ulrich ve MÜLLER, Peter, International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Springer Texts in Business and Economics, Berlin, Springer, 2013

ŞENSES, Nevzat, "Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu", Vergi Dünyası, No:450, 2019, s. 113-19.

SEZGİN, Bülent, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018

TAŞKIN, Yasemin, Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017

TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa hukuku (Genel Esaslar), 23. Bs., İstanbul, Beta, 2018

THORPE, Kyrie E., "International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete Comment", Emory International Law Review, Vol.11, 1997, s.633-96

TREPELKOV, Alexander, et. al., United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, New York, United Nations, 2015

TURAN, A. Menaf, "Türkiye'nin Yeni Yönetim Düzeni: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi", Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, C.7, No:3, s.42-91

United Nations, Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, New York, United Nations, 2016 (UN Manual)

USLU, Yasin, "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimî Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi", Vergi Dünyası, No: 435, 2017, s. 157-64

USLU, Yasin, "An Analysis of 'Google Taxes' in the Context of Action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative", Bulletin for International Taxation Vol. 72, No: 4a/Special Issue, 2018, s. 127-55, (An Analyses of Google Taxes)

USLU, Hüseyin, Başlangıçtan Günümüze İslam Müesseseleri Tarihi, İstanbul, Gonca Yayınları, 1985

WAGH, Sagar, "The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy", Bulletin for International Taxation, Vol.70, No:9, 2016, s.538-52

WILLIAMS, David, "Value Added Taxes", Tax Law Design and Drafting, 2 Volumes, Volume 1, Ed. By Victor Thuronyi, IMF, 1996; s. 169-249

YAKAR, Soner ve BUDAK, Tamer, "Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: 'Sıfır Oran'ın Anlamı", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi C.22, No:1, 2013, s.399-426,

### ***OECD Raporları***

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris, OECD Publications, 2013 (Action Plan on BEPS Report)

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, OECD Publications, 2013, s.35 (Addressing BEPS Report)

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, Paris, OECD Publications,2015, s.119 vd. ; (BEPS Action 1 Final Report)

OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris, OECD Publications, 2010

OECD, OECD Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Paris, OECD Publications, 2019, (OECD Public Consultation Under Pillar One 2019)

OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2019, Paris, OECD, (OECD Secretary-General Report 2019)

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Paris, OECD Publications, 2017

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 -2015 Final Report, Paris, OECD Publications, 2015 (BEPS Action 7 Final Report)

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, Paris, OECD Publications, 2015, parag. 69 (BEPS Action 6 Final Report)

OECD, Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Paris, OECD Publications, 2019

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, OECD Publications, 2018, (BEPS Action 1 Interim Report 2018)

### ***Çevrimiçi Kaynaklar***

ATO, “Combatting Multinational Tax Avoidance- a Targeted Anti-avoidance Law”, (Çevrimiçi) <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Combating-multinational-tax-avoidance---a-targeted-anti-avoidance-law/> (Erişim Tarihi: 05.11.2019)

Axel Smits ve Isabel Verlinden, “Permanent Establishments 2.0 at the Heart of the Matter”, (Çevrimiçi), <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/assets/pwc-permanent-establishments-at-the-heart-of-the-matter-final.pdf> .(Erişim Tarihi: 12.11.2019)

Chloe Taylor and Elizabeth Schulze, ‘President Trump Says US Is Close to a Compromise on French Digital Tax’, CNBC, 26 August 2019, (Çevrimiçi),<https://www.cnbc.com/2019/08/26/president-trump-says-us-is-close-to-a-compromise-on-french-digital-tax.html> (Erişim Tarihi:12.11.2019)

European Commision, “Candidate Countries”, (Çevrimiçi)  
<https://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm> (Erişim Tarihi: 02.11.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi”, (Çevrimiçi),  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/VERGIANLASMALIS\\_T.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIS_T.htm), (Erişim Tarihi 14.10.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri”, (Çevrimiçi),  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi\\_mevzuat/TURKCE\\_METIN/HOLLANDA.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/HOLLANDA.pdf) (Erişim Tarihi: 02.01.2019) (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “20.03.2006 tarih ve sayı B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 Özelge”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/99068> (erişim tarihi: 10.12.2019)

HMRC, “Diverted Profit Tax Guidance”, (Çevrimiçi),  
[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/768204/Diverted\\_Profits\\_Tax\\_-\\_Guidance\\_December\\_2018\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf) (Erişim tarihi: 05.11.2019)

IMF, “Measuring The Digital Economy”, IMF Publications, April 5 2018, (Çevrimiçi),  
<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (Erişim Tarihi: 12.11.2019)

OECD, “MLI Positions of the Republic of Turkey”, (çevrimiçi)  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf> (erişim tarihi: 13.10.2019)

Statista, “Digital Advertising Spending Worldwide From 2018 to 2023”, (Çevrimiçi),  
<https://www.statista.com/statistics/237974/online-advertising-spending-worldwide/> (Erişim Tarihi: 14.10.2019)

TBMM, “Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi”, (Çevrimiçi)  
<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf> ,(Erişim Tarihi: 19.11.2019)

The Guardian, “The Cambridge Analytica Files”,  
<https://www.theguardian.com/news/series/cambridge-analytica-files> (Erişim Tarihi: 13.10.2019)

Türkiye İstatistik Kurumu, “Hanehalkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2019”, (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30574> (Erişim Tarihi: 02.11.2019)

United Nations, “Model Double Tax Convetion Between Developed and Developing Countries 2017”, (Çevrimiçi),

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (Erişim Tarihi 19.11.2019)

