


TÜRK YEDE SOSYAL MEDYA LETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF SOCIAL MEDIA BUSINESS IN TURKEY

Muhammet DURDU*

 <https://doi.org/10.21492/inuhfd.596914>**Makale Bilgi**

Gönderilme: 25/07/2019
Kabul: 28/10/2019

Anahtar Kelimeler

Dijital Ekonomi,
Sosyal Medya,
Vergi,
Kayd, r, lm, Kazanç
Vergisi.

Özet

Sosyal medya işletmelerinin tüm dünyada insan hayatının önemli bir unsuru haline gelmesi hukuki sorunlar, da beraberinde getirmiştir. Sosyal medya üzerinden yapılan faaliyetler birçok hukuk dalının yanı sıra vergi hukukunu da ilgilendirmektedir. Zira yayınlanan reklamlar üzerinden sosyal medya şirketlerinin ciddi kazançlar elde ettiği görülmektedir. Uluslararası doktrin ile OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşların yaptığı çalışmalar, sosyal medya şirketlerinin vergilendirilmesi, dijital ekonominin vergilendirilmesi bağlamında incelenmektedir. Gerçekten duruma sadece sosyal medya üzerinden değil dijital ekonominin vergisel sorunları, üzerinden yaklaşmak daha kapsayıcı ve yararlı olacak ve üretilecek çözümler uzun ömürlü olacaktır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili her ülkenin benzer sorunlarla karşılaşması, görülmektedir. Uluslararası kuruluşların bu sorunlara çözüm önerileri ülkeler açısından yol gösterici olmaktadır. Bu öneriler, her ülkenin kendine özgü bir çözüm yolu bulmaya çalışması, görülmüştür. Türkiye’de ise doğrudan vergiler açısından sosyal medya işletmelerine yapılacak reklam ücreti ödemeleri üzerinden tevkifat uygulanması yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Bu yöntem kısa vadede gerekli olsa da, dijital ekonominin tamamını ve tüm gelir unsurlarını kapsayan bir çözüm üretilmesi elzemdir. Dolayısıyla vergiler açısından sosyal medya işletmelerine yönelik çözümler genel hükümlere tabi olmaktadır.

Article Info

Received: 25/07/2019
Accepted: 28/10/2019

Keywords

Digital Economy,
Social Media,
Tax,
Diverted Profit Tax.

Abstract

The fact that social media enterprises become an important element of human life all over the world has brought along legal problems. The activities carried out through social media deal with tax law along with many law branches. Because it is seen that social media companies earn serious gains because of the advertisements published. Taxation of social media companies in international doctrine and international organizations studies such as OECD and EU examined under the heading of taxation of digital economy. It would be more inclusive and useful and solutions will be long-lasting to approach the situation through tax issues of the digital economy, not just through social media. It is observed that each country has similar problems regarding the taxation of the digital economy. The suggestions of the international organizations to solve these problems are guiding the countries. In the light of these suggestions, it is seen that each country is trying to find a specific solution. In Turkey to social media advertising company in terms of direct taxes it has been decided to apply withholding tax. Although this method is necessary in the short term, it is essential to produce a solution that covers the whole and all of the digital economy. In terms of indirect taxes, they do not have a method specific to the digital economy but are subject to general provisions.

Bu eser [Creative Commons Atıf-Gayri Ticari 4.0 Uluslararası Lisansı](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/) ile lisanslanmıştır

* Ar. Gör., Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kamu Yönetimi, muhammetdurdu38@gmail.com,
ORCID <https://orcid.org/0000-0003-4912-4410>.

I. G R

Son 15 y,ld,r sosyal medya i letmelerinin ortaya ç,kmas, ve h,zl, bir ekilde tüm dünyaya yay,lmas,, insanlar,n zihnindeki medya alg,s,n, de i tirmi tir. Sosyal medyan,n klasik medya araçlar,ndan birçok farklı,klar içerdi i ve ileti im konusunda çok daha etkili oldu u gözlenmektedir. Bunun yan,nda sosyal medyada, istisnas,z herkesin kimli ini belirtmeden içerik üretebilmesi hukukî sorunlar ortaya ç,karmaktad,r. Mesela öanonimö bir hesaptan baz, ki ilere hakaret edilmesi, iftira at,lmas,, hem kamu düzenini bozarak ceza hukukunun konusunu olu turmakta hem de ki ilik haklar,n, ihlâl ederek medeni hukukun konusunu olu turmaktad,r. Bunlar,n yan,nda, dijital ortamda çe itli kazançlar sa land, , veya ücret kar ,l, , tüketimler yap,ld, , için vergi hukuku da sosyal medya ile ilgilenmektedir. Klasik vergi hukukunun, ticari kazanc,n vergilendirmesinde sabit bir i yeri aramas,, al,n,p sat,lan eylerin somut ve maddi eyler oldu u kabulünün bulunmas, gibi hususlar dijital ortamdaki kazançlar,n ve tüketimlerin vergilendirilmesinde problemler do urmaktad,r.

Sosyal medya i letmelerinin temel gelir kayna , ilk bak, ta reklamc,l,k hizmetleri olarak görünmektedir. Ancak bunun yan,nda bu i letmelerin veya bu i letmeler arac,l, ,yla üçüncü ki ilerin farklı, türlerde kazançlar elde ettikleri görülebilmektedir. Sosyal medya i letmelerinin elde etti i kazançlar,n temel özelli i, sanal ortamda elde edilmeleridir. Büyük sosyal medya i letmelerinin yüksek kâr sa lad,klar, baz, ülkelerde hiçbir fiziki varl, ,n,n olmad, , veya dolayl, yoldan s,n,r,l, bir varl,k olu turduklar, görülebilmektedir. Klasik vergi hukuku sistemlerinde vergilendirme için temel art olarak sabit bir i yerinin aranmas, bu i letmelerin sa lad,klar, büyük kazançla ra men vergilendirilmemeleri gibi bir sonuç ortaya ç,karmaktad,r¹. Bu sorunlar uluslararası, literatürde daha geni bir kavram olan ödijital ekonominin vergilendirilmesiö ba l, , alt,nda incelenmektedir.

Çal, mada konu bütünlü ünü sa lamak amacıyla dijital ekonominin genel hatlar, üzerinde durulacak ve sonras,nda sosyal medya i letmelerinin vergilendirilmesi konusuna girilecektir. Çal, mada dijital ekonomi konusunda özellikle OECD'nin ve AB'nin çal, malar,ndan ve raporlar,ndan faydalan,larak sadece Türkiye de il tüm dünyadaki dijital ekonomi sorunlar, üzerinde durulacaktır. Zira bütün ülkeler dijital ekonomi ile ilgili benzer sorunlar ya amaktad,rlar. Dijital ekonomi ve bu ba lamda sosyal medya i letmelerinin vergilendirilmesi ile ilgili dünyadaki önemli geli melere de inilecek ve Türkiye'nin yapt, , mevzuat düzenlemeleri üzerinde durulacaktır. Konu ile ilgisi oldu u kadar,yla dijital ekonomi ile ilgili say,sal ve oransal bilgiler de verilecektir. Son bölümde ise Türkiye'de sosyal medya i letmelerine uygulanan vergi rejimi aç,klanacaktır.

II. D J TAL EKONOM KAVRAMI

Sanal âlemin ekonomik amaçla kullan,lmaya ba land, , ilk zamanlarda, bu alandaki faaliyetleri belirtmek için daha çok e-ticaret kavram, kullan,lm, t,r². Ancak e-ticaret günümüzde dijital ekonominin alt dallar,ndan birini olu turmaktad,r. E-ticaret ile kastedilen, mal veya hizmet al,m sat,m,n,n sanal ortam arac,l, ,yla yap,lmas,ndan ibarettir. Ancak dijital ekonomi bu tan,m,ndan ibaret de ildir. Bunun yan,nda online reklamc,l,k hizmetleri, mal veya hizmet niteli i tart, mal, olan sanal ürünlerin sat, ,, online e itim, bulut bili im ve online ödeme hizmetleri gibi birçok konuda da sanal ortam araç olarak kullan,labilmektedir. Bunun sonucunda e-ticaret kavram,n,n daha üst kavram, olan ödijital ekonomiö kavram, kullan,lmaya ba lanm, t,r³.

Dijital ekonomi, bilgi ve ileti im araçlar,n,n geli mesiyle ortaya ç,km, t,r. Bu geli melerle birlikte uluslararası, ticaret h,zlanm, ve kolayla m, , çok uzaklardaki mü terilere ula mak mümkün hale gelmi tir⁴. Bilgi ve ileti im teknolojilerinin geli mesi ve ucuzlamas, ile

¹ OECD Model Anla mas,ına göre, bir ülkede faaliyet gösteren bir i letmenin vergilendirilebilmesi için o ülkede sabit bir i yerinin bulunmas, gerekmektedir. Bkz: BUDAK, Tamer: öThe Transformation Of International Tax Regime: Digital Economyö, nönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2), 2017, s.304.

² MASTAR ÖZCAN, Pelin: öDijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Kar ,la ,lan Sorunlar: Beps 1 Nođu Eylem Plan, Kapsam,nda Bir De erlendirmeö, Electronic Journal of Vocational Colleges, Ekim 2016, s.74; E-ekonomi kavram, için bkz: KARA, Mustafa Cemil/ÖZ, Ersan: Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bak, , Vergi Dünyas,, S.424, Aral,k 2016, s.31.

³ ERTA , Bilal Levent: öDijital Ekonomide Yurt D, ,ndan Al,nan Hizmetler Bak,m,ndan Kdv Mevzuat,ndaki Sorunlarö, Vergi Raporu, S.219, 2017, s.132; I IK, Hüseyin: öDijital Ekonominin Vergi Hukukundaki yeri Kavram,na Etkileriö, Vergi Sorunlar, Dergisi, S.356, May,s 2018, s.44.

⁴ YILDIZ, Bar, /GÜNAY, Hamdi Furkan: öTürk Vergi Hukuku Ekseninden Dijital Ekonomiye Genel Bir Bak, ö, III. Uluslararası, Mesleki Ve Teknik Bilimler Kongresi, 2018, s.4004.

beraber birçok sektörün dijital alanda uzantılar, ortaya çıkm, ve birçok yeni i sektörü olu mu tur⁵. Bunlara örnek olarak; online perakende sektörü, sosyal medya sektörü, online e itim sektörü, online satış sektörü ve online ödeme sektörü gösterilmektedir⁶. Çal, man, n kapsam, n, art, raca , için bu alt sektörlerin ayr, nt, s, na girilmemi tir⁷.

Dijital ekonominin gittikçe geni leyen yap, s, sebebiyle, klasik ekonomi unsurlar, ndan ayr, bir dal olarak dü ünülmemesi gerekmektedir. Zira dijital ekonomi gittikçe ekonominin kendisi olmaktadır⁸. Bununla birlikte vergisel aç, dan klasik ekonomiden farklı, olarak baz, özellikleri de dikkat çekmektedir. Bunlar; ta , nabilirlik, verilere dayanma, a etkisi, çok tarafl, i ili kileri, monopol veya oligopol piyasaya e ilimli olma, de i ikliklere yatk, n olma ekinde s, ralanm, t, r⁹. Bu özellikleri sebebiyle vergi idarelerinin, dijital teknolojileri kullanarak kazanç sa layanlar, vergilendirirken kar , lar, na ç, kan yeni hukukî ve fiili sorunlar, çözmeye gerekmektedir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda en önemli yük devletlerin s, rt, nda durmaktadır. OECD'nin bu hususta yapt, , çal, malar mevcut durumu tespit ve geli tirilmesi yönünde tavsiyelerden ibarettir¹⁰. Bu tavsiyelerin uygulanabilmesi için çift tarafl, veya çok tarafl, çifte vergilendirmeyi önleme anla malar, n, n de i tirilmesi gerekmektedir. Bu anla malar, de i tirmek iki tarafl, veya çok tarafl, uzla may, gerektirdi i için ülkeler kendi menfaatleri do rultusunda dijital ekonominin vergi kapsam, na al, nmas, na çal, maktadır¹¹. Nitekim dünya üzerinde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik farklı uygulamalar gözlenmektedir. Dijital ekonominin sürekli de i en yap, s, sebebiyle ülkelerin kar , lar, na ç, kan yeni vergisel sorunlarla mücadele etmek zorunda kalaca , da belirtilmektedir¹².

III. D J TAL EKONOM N N ORTAYA ÇIKARDI I VERG SEL ZORLUKLAR

Dijital ekonominin ciddi bir büyüklü e ula mas, ve büyümeye devam etmesi vergilendirilmesi gere ini ortaya koymaktadır¹³. Dijital ekonomi, klasik vergi hukuku sisteminin baz, temel kabullerinin sorgulanmas, na yol açm, t, r. Bunlardan birincisi i yeri kavram, d, r. Klasik vergi hukuku sistemlerinde ticari kazanç sahiplerinin vergilendirilebilmesi için sabit bir i yeri olmas, gerekti i kabul edilmi tir. Ancak sanal ortamda çok yüksek ticari kazanç veya serbest meslek kazanc, na sahip olan ki iler sabit bir i yeri olmad, , için vergiye tabi olmaktan kurtulabilmi lerdir. Bunun yan, nda dizi ve/veya film platformlar,, müzik platformlar, ve özgün içerik üreticileri gibi ki iler ve kurumlar, n yapt, , i lerin mal sat, , m, yoksa hizmet ifas, m, oldu u tam belli olmad, , için kazanc, n niteli i de tart, ma konusu olmaktadır. Yine dijital ekonomi ile beraber uluslararası irketlerin kazançlar, n, vergi cenneti niteli indeki bir ülkede bulunan irketlerine aktarmalar, kolayla m, ve kazanç kayd, r, lmas, art, göstermi tir¹⁴. Bu durumlar ise hem ekonomideki unsurlar aras, nda haks, z rekabet olu turmu hem de vergi taban, n, n a , nmas, na sebep olmu tur. Bu i letmelerin tüm dünyada vergiden kaç, nmay, ba armas, ödevsiz kazançö sorununu ortaya ç, karm, t, r¹⁵. Bütün bunlara dünya üzerinde mevcut bulunan zay, f vergi sistemlerinin sebep oldu u belirtilmektedir. Bu sorunun temelden

⁵ BUDAK, The Transformation, s.300.

⁶ OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, OECD Publishing, Paris, s.142.

⁷ Bu konu ile ilgili uluslararası, literatürde birçok rapor veya kaynak bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, OECD Publishing, Paris; BUDAK, The Transformation, s.301; CO KUN, Neslihan: öElektronik Ticarete Vergilendirme Sorunlar, Ve Uluslar Aras, Düzeyde Çözüm Aray, lar, n, n Türkiye Aç, s, ndan De erlendirilmesiö, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(1), 2005, s.157.

⁸ EUROPEAN COMMISSION: Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014, s.5.

⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.11; TURUNÇ, Sencer: öDijital Ekonomide yeri Kavram, ve Transfer Fiyatland, rmas, ö, Vergi Dünyas,, S.431, Temmuz 2017, s.52.

¹⁰ OECD ve G20'nin bu hususta yapt, , önemli bir çal, ma olan BEPS Eylem Planlar, n, n ayr, nt, lar, için bkz: <https://www.oecd.org/tax/beps/>, (Eri im Tarihi: 13.10.2019).

¹¹ ERDEM, Tahir: öYeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergiö, Mali Çözüm Dergisi, S.143, 2017, s.17.

¹² BUDAK, Tamer: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, On ki Levha: stanbul, 2018, s.171.

¹³ Sadece Türkiye'de 2018 y, l, nda dijital i lemler yoluyla ticaretin 30 Milyar TL'yi a t, , belirtilmektedir. Bkz: ÖKSÜZ, Mehmet/TÜRGAY, Timur: öTürkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesiö, Yönetim Bilimleri Dergisi, 16(32), 2018, s.152.

¹⁴ BUDAK, The Transformation, s.298.

¹⁵ KARA/ÖZ, s.31; OECD, Addressing the Tax Challenges, s.12.

çözüm yolunun ise ekonomik aktivitenin gerçekleştirilmesi veya ekonomik değerlerin ortaya çıkarılması, vergiye vergilendirmenin yapılması, oldu u sonucuna varılmı, tır¹⁶. Çözüm bu olmakla beraber uygulama konusunda devletler arasındaki menfaat çatışmaları, sebebiyle sorunlar olmaktadır.

Sanal ortamın ortaya çıkarması oldu u bu zorlukların yanında vergi idareleri için fırsatlar barındırıyor, da belirtilmektedir. 2014 yılında yayınlanan Avrupa Komisyonu Raporuna göre dijital ekonomi sayesinde vergiden kaçınma ile daha etkin mücadele ve vergi idarelerinin giderlerini asgari seviyeye indirmek mümkün görülmektedir¹⁷. Bu tespite katılmak mümkün olmakla birlikte ortaya çıkardığı zorlukların daha fazla oldu u belirtilmelidir.

Dijital ekonominin, vergilendirme yöntemlerinde önceden beri var olan matrah artırılması, ve kazanç kaydedilmesi, sorununu tek başına ortaya çıkarmadığı, var olan bu sorunu daha da derinleştirdiği belirtilmektedir¹⁸. Gerçekten dijital ekonomi oluşturan evvel bir ekonomik kazançla başlıca bir ülkeye aktarılması, zorluken dijital ekonomi ile birlikte bu yöntemler kolaylaşmıştır, tır.

Sanal ortamın bu şekilde temel vergi kuralları, ters düzetmesinin yanında, uluslararası şirketler tarafından sanal ortamda yapılan işlemlerle, vergilendirme yetkisine sahip ülkeler açsından, matrah artırılması, ve kazanç kaydedilmesi, suretiyle, vergi gelirleri azaltılmı, tır. Uluslararası şirketler farklı ülkelerdeki şirketlerini kullanarak kazançları, vergi cenneti olan ülkelere aktarması ve vergi giderlerini en aza indirmeyi başarmı, tır. Nitekim bu tür yollar, kullanarak dijital ekonominin en büyük şirketlerinden olan Google ve Apple şirketlerinin sırasıyla %3 ile %1 oranında gelir vergisi ödendiği belirtilmektedir¹⁹. Bu başlık altında bu sonuçlara sebep olan hususların belirlenmesi yapılmaya çalışılacaktır²⁰.

A. Sabit Bir İyerinin Olmaması,

Sabit bir işyeri, hem Türk hukukunda hem uluslararası hukukta vergilendirme için temel belirleyici unsur olarak görülmektedir²¹. Mesela uluslararası bir şirketin nerede tam mükellef olarak vergi ödeyeceği belirlenirken sabit ve/veya merkezi işyerinin nerede oldu u dikkate alınmaktadır. Şirket merkezi işyerinin bulunduğu ülkede tüm kazançlar, üzerinden vergi ödemekte (tam mükellefiyet), sabit işyeri olduğu turdu u diğer ülkelerde sadece o ülkede yaptığı, faaliyetler sebebiyle vergi ödemektedir (dar mükellefiyet). Diğer ülkelerde ödendiği vergileri merkezi işyerinin olduğu yerde tüm kazançlar, üzerinden vergi öderken indirmektedir²².

Dijital ekonomiden önce bu sistemin sağlıklı bir şekilde uygulandığı, dönemde, ekonomik aktivitenin yapıldığı, veya ekonomik değerlerin oluşturulduğu yerde sabit bir işyerinin bulunması, gerekmektedir. Uluslararası şirketler birçok gereksinim için faaliyet yaptıkları, her ülkede sabit bir işyeri bulundurmak zorunda kalmaktaydı. Bu gereksinimler; yavaş iletişim araçları, bulunması, döviz kuralları, gümrük kuralları, ve yüksek taşıma maliyetleri olarak sıralanmaktadır. Ancak dijital ekonomi ve ekonominin küresellemesiyle bu gereksinimlerin ortadan kaybolması, uluslararası büyük şirketlerin faaliyet yaptıkları, her ülkede sabit bir işyeri bulundurması, zorunluluğunu ortadan kaldırmı, tır. Bu sebeple uluslararası şirketlerin hem farklı pazarlara açılması, kolaylaşmıştır, hem de sabit işyeri olmaksızın bir ülkede faaliyette bulunmaları, yolu açılmı, tır. Öyle ki küçük ve orta ölçekli işletmelerin bile uluslararası nitelikte hale gelmesi, söz konusu olmu ve bunlara ömikro uluslararası şirketler denmiştir²³.

¹⁶ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.3.

¹⁷ EUROPEAN COMMISSION, s.5.

¹⁸ SHAH, Shreyash: Taxation Of Digital Economy: Is There A Bridge Over These Troubled Waters?, 2016, http://www.fitindia.org/downloads/Taxation_of_Digital%20Economy_Is_There_%20Bridge_over_These_Troubled_Waters_Shreyash_Shah.pdf, (Erişim Tarihi: 24.03.2019), s.15.

¹⁹ SHAH, s.1.

²⁰ Bu konuda başlıca bir görüşe göre bu sorunlar; vergilendirme yetkisine sahip idarenin tespiti, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi, kimlik ve işlemlerin gizliliği, vergilendirmede ve tahsilatta muhatap bulma, ürünlerin dijital nitelikte olması, Bkz: YILDIZ/GÜNAY, s.4007.

²¹ ERDEM, s.20; Mesela Türk hukukunda 193 sayılı, GVK'nın 6, 7 ve 8. maddelerine göre merkezi işyeri Türkiye'de bulunmayan ticari kazanç sahipleri ancak sabit bir işyeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de ise dar mükellef olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

²² Bunun yanında sabit ve merkezi işyerinin bulunduğu ülkede tam mükellef olarak vergilendirilirken, diğer ülkelerde elde ettiği kazançları, istisna kapsamına alınması, da söz konusu olabilir. Bu durumda uluslararası alanda fazla sorun oluşmayacağı için, böyle bir duruma sadece değinilmekle yetinilecektir.

²³ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.143.

Mesela uluslararası, e-ticaret ile ilgili bir firma bir ülkede yoğun bir faaliyet göstermektedir. Bu ülkede teslimatlar, kolay ve hızlı, yapmak için özabiti yerio tanıma, içerisinde kabul edilmeyen depo niteliğinde yerlerine ürünlerini depolamakta ve internet üzerinden satış, sözleşmesini uzaktan yapıp sadece fiziki teslimat, depo aracılığıyla yapmaktadır. Sözleşme yurtdışındaki şirket aracılığıyla internet üzerinden kurulduğunu için kendi ülkesinde mal teslimi yapılan devlet klasik anlayışta vergilendirme hakkında sahip olamamaktadır. Ancak OECD'nin öncülük ettiği çözümlerde, sabit bir yer tanıma, genel letilmesi, bu örnekteki depo niteliğinde olan bir yer sabit bir yer olarak kabul edilmesi ve bu şirket teslimatı, yapıldığı ülkede vergiye tabi olması önerilmektedir²⁴. Bununla beraber uluslararası, mutabakat henüz sağlanamadığı için OECD Model Vergi Anlaşması'nda bile gerekli değişiklikler yapılamamıştır.

Benzer bir durum sosyal medya şirketleri için de söz konusu olabilmektedir. Bir sosyal medya şirketi alacak, reklamlarla ilgili sözleşmeleri vergi cenneti niteliğindeki bir yer vasıtasıyla yapmakta, reklamların yayınlandığı ülkelerde ise hiçbir fiziki varlık bulundurmamaktadır²⁵. Bunun neticesinde bir ülkede herhangi bir şirket kendi münter çevresine hitap edecek şekilde reklam vermekte, bu reklam, aynı ülkenin vatandaşlarına sunmakta ancak bu ülke bu ticari ilikiden gelir vergisi alamamaktadır. Zira kazanç sağlayan sosyal medya şirketinin ülkede sabit bir yer yoktur. Bu noktada karışma, zamanlı yer kavramı çözümlenmektedir. Zamanlı yer kavramıyla ilgili OECD'nin ülkelere önerdiği model vergi anlaşması'nda de iklilik yapılmaması, tartışılmamıştır²⁶. Zira OECD çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları'nda bir işletmenin faaliyet yaptığı, yabancı bir ülkede vergilendirilebilmesi için sabit bir yerini art tutmuş, üstelik yardımcı ve hazırlayıcı nitelikteki depo gibi yerleri sabit bir yer olarak kabul etmemiştir. Bu durum ise dijital ekonominin vergilendirilmesinde ciddi zorluklar doğurmuştur. Her ne kadar OECD'nin önerisi ülkeler için zorunlu olmasa da, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, OECD'nin tavsiyesi doğrultusunda ilerlemiştir²⁷. Nitekim günümüzde halen OECD Model Vergi Anlaşması'nda mükellefiyet için sabit bir yer artı, bulunmaktadır.

Bu eksiklikten Amazon adlı, online perakende şirketi İngiltere'de çok faydalanmış, İngiltere'de sadece depo bulundurarak başka hiçbir yer bulundurmadan milyonlarca ifade edilen teslimatı gerçekleştiren şirket, depo sabit bir yer olarak kabul edilmediği için İngiltere'ye vergi ödememiştir. Zamanlı yer düzenlemesi ulusal hukuklarda yerini almaya başlamasına rağmen bu durum sorunların çözümünü için yeterli değildir. Zira uluslararası şirketlerin vergilendirilmesi ulusal hukukla çözülemeyeceğinden fiziki sabit bir yer tanıma, kurulmuş olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları'nda elden geçirilmesi gerekmektedir²⁸. Aksi durumda çifte vergilendirme problemleri olacaktır.

Zamanlı yerinin tespiti konusunda sunucunun bulunduğu ülkelerin esas alınması, tartışılmamış olsa da²⁹, bu durum adil değildir. Zira sunucu teknik olarak sadece işletmeye internet üzerinde yer sağlamak onun dışında hiçbir ekonomik aktiviteye katılmamaktadır. Eğer sunucunun bulunduğu yer sabit bir yer olarak kabul edilirse, vergilendirilecek kazanç ortaya çıkacaktır, ülkenin hiçbir vergilendirme hakkının olmaması, vergilendirilecek kazançla hiçbir alakası olmayan bir ülkenin vergilendirme hakkının doğması sebep olabilecektir³⁰. Bununla beraber mevcut OECD Model Anlaşması'nda ve BM Modelinde, zamanlı yerinin olumsuzluğu için sabit bir yer artı koşulduğunu için, elektronik ortamdaki faaliyetlerde zamanlı yerinin tespiti hususunda sunucunun bulunduğu yere gitmek en makul yol olarak görünmektedir. Zira alan adı (DNS) veya

²⁴ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.12; Aynı yönde diğer görüş için bkz: SHAH, s.11.

²⁵ Örneğin Facebook ABD menşeli olması rağmen ticari merkezi İrlanda'dır. Bu sayede çok daha az vergi ödemektedir. Bkz: B ÇER, Ramazan: "Dijital Vergi", Dünya, 31.01.2014, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-vergi/19026>, (ET:16.03.2019).

²⁶ OECD bu konuda çözümler, maddelerden evvel uzunca bir süre sabit bir yer artı var olmasını gerektiğinden şar etmiştir. Bkz: AKÇAO LU, Erturül: Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Yetkin: Ankara, 2012, s.88.

²⁷ KARA/ÖZ, s.33.

²⁸ ERDEM, s.21; Bu konuda ulusal alanda İspanya Vergi Mahkemesi 2012 yılı'nda verdiği bir kararında İspanya'da sadece internet sitesi üzerinden faaliyet gösteren bir firmanın özanal yerio olutunu gereğesiyle vergiye tabi olmasını gerektiğinin karar vermiştir. Bkz: ERDEM, s.23; Türkiye'nin taraf olduğu 88 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları'nda zamanlı yer kavramı henüz düzenlenmemiştir. Bkz: ERDEM, s.31.

²⁹ ORGAN/ÇAVDAR, s.68; AKÇAO LU, s.104.

³⁰ ÖKSÜZ/TÜRGAY, s.146.

internet kullan,ç,lar,n,n bulundu u yeri tespit eden veriler arac,l, ,yla i yerinin tespiti, daha adil görünse de³¹, sabit bir yer art,n, sa lamamaktadır.

Son dönemde Türkiye'de, mükelleflerin talepleri üzerine verilen muktezalarda internet sitelerinin sunucular,n,n da Türkiye'de olmas, kayd,yla VUK'un 156. maddesindeki i yeri tan,m,na girdi i ve i yeri art,n, kar ,layaca , belirtilmektedir³². Vergi idaresinin bu görü ü mevcut OECD Modelini yans,tmaktadır. Gerçekten mevcut uygulamaya göre, internet üzerinden faaliyet yapan bir firman,n i yerinin olu mas, için, internet hizmetini kullandı, , sabit sunucular kiralama veya mülkiyet yoluyla kendi tasarrufu alt,nda bulunmal,³³ ve internet üzerinden yaptı, , faaliyetler, haz,r,lay,c, ve yard,mc, faaliyet statüsünü a mal,d,r. nternet üzerinden yaptı, , faaliyet sadece reklam veya katalog yay,nlamaktan ibaretse yard,mc, faaliyet düzeyinde kalacak ve i yeri olu mayacaktır. Ancak sözleşmelerin imzalanmas,, ödemelerin yapılmas,, teslimat,n yapılmas, gibi as,l i lemler internet üzerinden ise, te ebbüsün tasarrufu alt,nda bulunan sunucunun bulundu u yerde sabit bir i yeri olu acaktır. üphesiz, as,l i lemlerini internet üzerinden yaparak sunucunun bulundu u yerde i yeri olu turan irketler, bu sunucular,n, vergi cennetlerine kurmaktan çekinmeyecektir³⁴.

Sabit bir i yerinin bulunmamas, mükelleflerin tespitini de zorla t,rmaktadır. Zira dijital ekonominin unsurlar, bilgilerini kendileri beyan etmektedirler ve bu konuda denetim yoktur. Bir mükellef bulundu u yeri veya ismini kolayl,kla yanl, beyan edebilecektir. Bu durumda ise vergi idaresinin bu mükellefi bulup vergilendirmesi çok zor olacaktır.³⁵

B. Yeni Kazanç Türlerinin Ortaya Ç,k, ,

Dijital ekonomi hem klasik ekonomi unsurlar,n, dönü türümü hem de yeni ekonomik faaliyetler ortaya ç,karm, t,r. Mesela 3D yaz,c,lar yoluyla olu turulan de erlerin, bulut bili im hizmetleriyle elde edilen kazançlar,n ne tür gelirlere dâhil olaca , belli de ildir³⁶. Yine öyoutuberö gibi mesleklerin de nas,l vergiye tabi olaca , uluslararası, alanda netlik kazanmam, t,r³⁷.

Dijital ekonomide baz, sektörlerde mal veya hizmetin fiziki ifas, söz konusu olmakta di erlerinde ise sanal olarak mal veya hizmet ifas, gerçekleştirilmektedir. Sanal mal veya hizmetler dijital ekonominin ortaya ç,kard, , i alanlar,d,r. Bu ürünlerde fiziki teslim olmad, , için vergilendirilmesi de daha zor olmaktadır³⁸. Zira bu ürünlerle elde edilen kazançlar,n vergi hukuku bak,m,ndan ne tür kazanç oldu unun belirlenmesi sorun olu turmaktadır. Bunlar hizmet ifas, olarak m, kabul edilecek yoksa mal sat, , olarak m, kabul edilecektir. Ticari kazanç m, say,lacak yoksa serbest meslek kazanc, m, say,lacaktır³⁹? Tüm bu sorular vergilendirmeyi

³¹ Bu konuda spanya'da bu yönde bir mahkeme karar, ç,km, t,r. Karara göre spanya'da sabit bir i yeri olmasa da firman,n öesö ile biten internet sitesine sahip olmas, ve bu sitenin güncel olarak kullan,l,yor olmas,, hizmetin spanya vatandaş lar,na yap,l,yor olmas, sebepleriyle i yerinin olu tu una hükmedilmi tir. Bkz: ERDEM, Tahir: öKayd,r,lm, Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)ö Vergi Dünyas,, S.330, Mart 2016, s.116.

³² öBuna göre, internet üzerinden reklam verme hizmetinin ticari faaliyet kapsam,nda de erlendirilmesi gerekmekte olup, ABD mukimi irket Türkiye'de yer alan bir i yeri vas,tas,yla ticari faaliyette bulunmad,kça bu irketin yaln,zca ABD'de vergilendirilmesi gerekmektedir. E er ABD mukimi irket Türkiye'de yer alan bir i yeri vas,tas,yla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu i yerine atfedilebilen miktarla s,n,rl, olmak üzere vergi alma hakk, bulunmaktadır. ABD mukimi irketin internet ortam,nda reklam verme hizmetini Türkiye'de yer alan sunucular (server) arac,l, ,yla sunmas, durumunda da an,lan irketin Türkiye'de Anla man,n 5 inci maddesine göre bir i yeri olu tu u kabul edilecektirö. Bkz: STANBUL VERG DA RES BA KANLI I: 02.08.2016 tarih ve 39044742-130-105820 say,l, Özelge (Mukteza).

³³ Bu anlamda internet üzerinden faaliyet yapan te ebbüs ba ka bir i letmeden internet sa lama hizmeti al,yorsa (hosting) internet üzerinde bir i yerinin olu mas, söz konusu de ildir. Zira hosting irketi ile aras,nda acentelik ili kisinden bahsetmek mümkün de ildir. Bkz: ÖNER, Cihat: Vergi Hukukunda yeri, maj Yay,nevi: Ankara, 2016, s.232; AKÇAO LU, s.110.

³⁴ ÖNER, s.223-233.

³⁵ CO KUN, s.154, 155.

³⁶ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.147.

³⁷ Dijital ekonomi ile birlikte ortaya ç,kan yeni i türleri ve bunlar,n vergisel özelliklerinin ayr,nt,s, için bkz: TURAN, Metin: Bili im Vergi Hukuku, Adalet Yay,nevi: Ankara, 2018, s.70-166.

³⁸ ORGAN, brahim/ÇAVDAR, Fatih: öElektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası, Alanda Ya anan Sorunlarö, nternet Uygulamalar, ve Yönetimi Dergisi, 3(1), s.64.

³⁹ Dijital ekonomide elde edilen kazançlar,n bir k,sm,n,n ticari kazanç de il serbest meslek kazanc, say,lmas, gerekti i yönünde bkz: ERTA , s.135; KDV aç,s,ndan dijital ekonomideki sanal hizmetlerin hizmet ifas, say,lmas, gerekti i yönünde OECD görü ü için bkz: ÇET N GERGER, Güne : öElektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Etkinli iö, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(1), 2011, s.65.

zorla t,rmaktad,r⁴⁰. Bunun sebebi modern devletlerde vergilerin kanunili i/temsilsiz vergi olmaz ilkesinin benimsenmi olmas,d,r. Kanunda tan,mılanmam, bir kazanç üzerinden k,yas yoluyla vergi al,nmas, söz konusu olamamaktad,r.

C. Transfer Fiyatlandırılmas, Yoluyla Matrah Artırılmas,

Dijital ekonomi transfer fiyatlandırılmas, yoluyla kazanç suni yöntemlerle başka bir ülkeye aktarılmas,ın kolayla t,rmaktad,r. Zira artık birçok işletim kolayca internet üzerinden yapılabilmekte ve ücret ödenebilmektedir. Mesela uluslararası, bir şirket vergi cennetinde bulunan başka bir şirketine yönetim ücreti öd, al,ında ödemeler yaparak kâr,ın, oraya kaydırabilmektedir. Aynı şekilde sanal ürünler internet ortam,ında kira benzeri bedellerle kullan,ılarak, kazanç vergi cenneti olan ülkelere aktar,labilmektedir. Hâlbuki söz konusu soyut değerler (mesela marka değeri) olu umunda vergi cenneti olan ülkenin hiçbir katkı,s, yoktur. Bu sanal değer esas faaliyetin yapıld,ı, kaynak ülkede ortaya çıkmaktad,r. Ancak bu değerler mülkiyeti vergi cenneti niteliğinde olan ülkede bulunan şirkete aktar,ılmakta ve bu şirket esas faaliyeti yapan şirkete kullan,m hakk,ın, yüksek miktarda kira ücretiyle vererek kazanç,ın aktar,ılması sağlanmaktadır. Bu sayede gelir vergisi hiç ödenmemekte veya çok az ödenmektedir. OECD, bu tür işletimlerde sanal değerlerin tamamen vergi cenneti niteliğindeki ülkede bulunan şirkete mâl edilmemesi gerektiğini, hakkaniyetli bir ölçüde kaynak ülkede faaliyet gösteren şirkete bu soyut değer üzerinde pay, oldu unun kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir⁴¹.

D. Dolaylı Vergiler Sebebiyle Oluşan Sorunlar

Tüketim sebebiyle oluşan dolaylı vergiler birçok ülkenin en önemli vergi kaynağı, halindedir. Dijital ekonomi doğrudan vergileri etkilemenin yanında KDV gibi dolaylı vergileri de etkileyebilmektedir. Bu tür vergilerde temel kural tüketimin yapıld,ı, yer ülkesinin vergilendirmeye yetkili olduğuudur. Dijital ekonomide de aynı kural geçerliliğini korumaktadır⁴². Üreticiden üreticiye yapılan satışlarda çok fazla problem görülmemekle birlikte üreticiden tüketiciye yapılan satışlarda KDV'nin nasıl tahsil edileceği belirsizlikler içermektedir. Zira üreticiden üreticiye satışlarda, mal, teslim eden veya hizmeti ifa eden mükelleften KDV alınmasa bile tüketimi yapan da üretici konumunda bulunması, münasebetiyle KDV mükellefi olduğu için sorumluluk yoluyla KDV tahsilat,ın, gerçekleşmesi mümkün olmaktadır. Bu noktada yurtd,ında faaliyet gösteren ve Türkiye'de sabit bir işyeri bulunmayan satış,ın, nihai tüketiciye yapıld,ı, hizmet ifaları, ile mal teslimlerinden nasıl KDV tahsil edileceği sorun teşkil etmektedir⁴³. Bunun yanında yabancı bir şirketin sanal bir ürünü Türkiye'deki kullan,ıcıya satması, durumunda vergilendirme işlemi daha da karmaşıkla maktadır⁴⁴. Zira fiziki mallar gümrükten geçtiği için KDV alınması, mümkün olabilir. Ancak sanal ürünler gümrükten geçmediği için tüketiciden KDV beyanname ve ödemesi beklenmektedir. Bu işe uygulanması, zor bir yöntemdir⁴⁵.

Yurtd,ından gönderilen düşük fiyatlı ürünlere KDV istisnası, tanınması, ticaretin yaygınlaşmasıyla beraber vergi taban,ın, ciddi şekilde daralmaya başlamıştır. Zira dünya üzerinde dev online perakendeciler, tüketicilere talep ettikleri ürünleri satış,ından gönderebilmektedir. Gümrük idarelerindeki angaryayı, önleme adına konulan düşük fiyatlı ürünlere KDV istisnası, bu noktada ciddi vergi kaybına sebep olabilmektedir⁴⁶.

Dijital ekonomide KDV sorunlarına çözüme adanmış etkin çalışmalar uluslararası kuruluşun Avrupa Birliği (AB) olduğu görülmektedir. AB'de dijital ekonominin dolaylı vergileri açısından önemli adımlar atılarak sorun büyük oranda çözülmüştür. Klasik ekonomi içinde geçerli olan tek bir sistem üzerinden tüm Avrupa'daki tüketimlerin vergilendirilmesi kuralı, dijital

⁴⁰ CO KUN, s.155.

⁴¹ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.12.

⁴² OECD, Addressing the Tax Challenges, s.221.

⁴³ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.147.

⁴⁴ TÜRKAN, Muhammet: "Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları", Vergi Dünyası, S.436, Aralık 2017, s.43.

⁴⁵ KARA/ÖZ, s.34, 35.

⁴⁶ EUROPEAN PARLIAMENT: Tax Challenges In The Digital Economy, 2016, s.8; Türkiye'de 22 euro olan gümrük vergisine ilişkin bu kararın 15.05.2019 tarihli 30775 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1111 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile kaldırılması, t.r.

ekonomiye de aktar,lm, t,r. Bu sistemde sat,c,, tek bir KDV mükellefiyeti tesis ettirmekte her ülkeyle ayr, ayr, muhatap olmamaktad,r. Sistem üzerinden ödedi i KDV ülkesinde tüketim yap,lan ülkeye aktar,lmaktad,r. Birlik d, ,ndan gelen ürünler için 10 Euroøduk bir istisna s,n,r, konularak angarya i lemlerden kaç,n,lmaya çal, ,lm, t,r. Bu istisnaya göre Birlik d, ,ndan ithal edilen ürünün de eri 10 Euroødan dü ükse KDV istisnas,na tabi olacakt,r⁴⁷

IV. ÇÖZÜM ÖNER LER

Dijital ekonomi sadece yeni kavramlar veya olgular ortaya ç,kararak de il klasik vergilendirme sistemlerine getirdi i yeni uygulamalarla irketlerin vergi giderlerini, devletlerin vergi gelirlerini azaltm, t,r⁴⁸. Özellikle uluslararası, irketlerin farklı ülkelerdeki i letmelerini kullanarak büyük miktarlarda vergiden kaç,nmas, dikkatlerin bu yöne çevrilmesine sebep olmu tur. Bunun neticesinde 2013 y,l,nda ba layan bir süreçte G20 ve OECD ortak çal, mas, olarak Base Erosion and Profit Shifting⁴⁹ (BEPS) eylem planlar, haz,rılanm, t,r⁵⁰. Bu eylem planlar,n,n temel amac, devletlerin haks,z bir ekilde vergi gelirlerinin azalmas,n, önlemektir. Bu amaçla bu eylem planlar,nda dijital ekonominin getirdi i zorluklarla mücadele ön planda tutulmu tur. Bu çal, malar, yürütmek amac,yla bir çal, ma grubu⁵¹ kurulmu olup bu grup çal, malar,n, raporlamaktad,r⁵². 2017 senesinde bu çal, malar kapsam,nda aralar,nda Türkiye'nin de bulundu u 100øden fazla ülke uluslararası, bir anla ma imzalam, t,r. Bu anla maya göre taraf ülkeler BEPS eylem planlar,ndaki tavsiyelerin çifte vergilendirmeyi önleme anla malar,na aktar,lmaz,n, taahhüt etmektedir. Bu sayede uluslararası, bir i birli i ile matrah a ,nd,r,lmaz, ve kazanç kayd,r,lmaz,n,n önüne geçilmek istenmektedir⁵³. Bu eylem planlar, içerisinde dijital ekonominin getirdi i yeniliklerle mücadele en önemli madde olarak görülmektedir⁵⁴. Ancak BEPS kapsam,nda var,lan çözüm önerilerinin çifte vergilendirmeyi önleme anla malar,na aktar,lmaz, zordur. Zira bunun için hem iki tarafl, veya çok tarafl, uzla ma gerekmekte hem de her ülke aç,s,ndan usul i lemlerinin tamamlanmas, gerekmektedir. Mevcut durumdan müstefid olan ülkelerin bu süreçleri uzataca , a ikâd,r.

Dijital ekonominin ortaya ç,karm, oldu u zorluklar, ortadan kald,rılmak için uygulamada ülkeler üç farklı yöntem benimsemektedir: sabit bir i yerinin varl, ,n, tespit noktas,nda önemli miktarda ekonomik varl,k kavram,, yap,lan i lemlerden tevkifat yap,lmaz, ve denkle tirme vergisi al,nmas,. Ancak OECD bu uygulamalar, mevcut a amada tavsiye etmemektedir. Bunun yerine devletlerin BEPS Eylem Planlar,na sad,k kalmas,n, istemekte, bu planlar,n uygulanmas, sonucunda dijital ekonominin getirdi i vergisel zorluklar üzerinde olumlu yönde büyük bir etkisi olaca ,n, belirtmektedir⁵⁵. Ülkelerin bir k,sm, ise bu uygulamalar, gerekli görmekte ve uygulamaktad,r. Ayr,ca bu ülkeler dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda ülkelerin farklı yöntemler kullanmas,n,n sak,ncas,n,n fark,ndad,r. Bu sebeple bu tür uygulamalara ba layacak devletler için bir tür rehber niteli inde kurallar belirlenmesi gerekti ini belirtmektedirler. Bu dü üncede olan devletlere kar ,, uluslararası, ve köklü bir çözüm bulunana kadar bu tür tedbirlere kar , olan devletler de vard,r⁵⁶.

Sabit bir i yerinin tespiti konusunda, eskiden oldu u gibi fiziki bir i yerinin varl, ,n,n art ko ulmas,, dijital teknolojiyi araç olarak kullanan irketler için vergiden kaç,nman,n önemli bir araç, olmu tur. Birçok irket bu sayede faaliyette bulundu u ülkede hiç vergi ödememektedir. Bu sebeple sabit i yeri tan,m,n,n de i tirilmesi gerekmektedir. Bu noktada fiziki varl,k art,na ba l, olmaks,z,n bir irket bir ülkede önemli ölçüde iktisadi varl, a sahipse

⁴⁷ BUDAK, The Transformation, s.311; ABøde dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili bilgi için bkz: B L C , Nurettin, Avrupa Birli i ve Türkiye II, Ankara: Sava , 2018, s.74-76, 83-87.

⁴⁸ Bu azalman,n y,ll,k 100-240 Milyar ABD Dolar, civar,nda oldu u tahmin edilmektedir. Bkz: OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2018, s.2.

⁴⁹ Matrah A ,nd,r,lmaz, ve Kazanç Kayd,r,lmaz,.

⁵⁰ OECD'nin bu konuda daha önce yapm, oldu u faaliyetlere güncelli ini yitirdi i için bu çal, mada yer verilmemi tir. Bu çal, malar,n ayr,nt,s, için bkz: OECD, Addressing the Tax Challenges, s.151.

⁵¹ Bu çal, ma grubunun ismi The Task Force on the Digital Economy (TFDE)ødir. Türkçe anlam,: Dijital Ekonomide Görev Birli i/Görev Gücü.

⁵² OECD, Addressing the Tax Challenges, s.11.

⁵³ OECD, Multilateral Convention, s.4, 5.

⁵⁴ Avrupa Komisyonu BEPS eylem plan,n, olumlu bulmakta ve desteklemektedir. Bkz: EUROPEAN COMMISSION, s.6; Bununla beraber Avrupa Parlamentosu yay,mılad, , raporunda OECD'nin alm, oldu u tedbirlerin zorlay,c, olmamas, sebebiyle ele tirmi tir. Bkz: EUROPEAN PARLIAMENT, s.9; Ayn, yönde di er bir görüş için bkz: KARA/ÖZ, s.32.

⁵⁵ OECD, Addressing the Tax Challenges, s.13.

⁵⁶ OECD, Tax Challenges Arising, s.178.

o ÷lkede mükellef olarak vergiye tabi olmal,d,r. Ancak OECD Model Vergi Anla mas,nda halen sabit bir i yerinin varl, , art ko ulmaktad,r.

kinci uygulama tevkîfat müessesesidir. Buna göre bir devlet, kendi ÷lkesinde faaliyet göstermesine ra men fiziki bir varl, a sahip olmad, , gerekçesiyle vergilendiremedi i irketlere yap,lacak ödemeler üzerinden kesinti yap,lmas, zorunlulu u getirebilir. Bu çözüm yolu basit ve h,zl, olmakla birlikte vergi adaletine ula ma konusunda eksik kalabilir. Zira kesinti yap,l,rken gerçek kazanç üzerinden de il brüt kazanç üzerinden kesinti yap,l,maktad,r. Doktrinde tevkîfat uygulamas,n,n iki farkl, uygulamas, olabilece i belirtilmi tir. İlk tavsiyede tevkîfat oran, kurumlar vergisi/gelir vergisi oran, ile ayn, olmal,d,r. kinci ihtimalde ise tevkîfat oran, daha dü ÷k olmal,d,r⁵⁷. Tevkîfat oran,n,n gelir üzerinden al,nan vergilere k,yasla daha dü ÷k olmas, hakkaniyetli oland,r. Zira tevkîfat yap,lacak i letmeler giderlerini dü emeyece i için daha dü ÷k oranda vergi al,nmas, di er mükelleflerle k,smen e itlenmelerini sa layacaktır. Daha yüksek uyguland, , takdirde ise sabit i yeri bulundurmeyen mükellefleri sabit i yeri açarak gerçek usulde vergilendirmeye sevk edebilir. Zira bu durumda, sabit i yeri aç,lmad, , takdirde daha fazla vergi yükü olu acakt,r.

Devletlerin dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda uygulad,klar, di er yöntem denkle tirme vergisi al,nmas,d,r. Denkle tirme vergisi k,saca, çe itli sebeplerle rakipleri gibi vergi ödemeyen ki i veya kurumlar,n haks,zl, , engellemek için ayr, bir vergiye tabi tutulmas,d,r. Dijital ekonomi aç,s,ndan bak,ld, , zaman, bir irketin dijital teknolojiyi kullanarak bir ÷lkede kazanç elde etmesine ra men o ÷lkede kazanç elde eden di er mükelleflerden farkl, olarak vergi ödememesi sebebiyle müstakil bir vergiye tabi olmas,n, ifade etmektedir. Genellikle ikametgâh, olmayan mükellefin bu tür vergiye tabi olmas, için faaliyetlerinin belli bir niceliksel büyüklü e ula mas, gerekmektedir⁵⁸.

Bu yöntemlerin dünyada çe itli ÷lkelerce uygulanmaya ba land, , gör÷lmektedir. srail ve Hindistanın önemli miktarda ekonomik varl,k kriterini uygulamaya koyduklar, gör÷lmektedir. Hindistan ayr,ca online reklamc,l, a özgü olarak denkle tirme vergisi de uygulamaktad,r. Bu verginin oran, toplam reklam ücreti üzerinden %6 olarak tespit edilmi tir⁵⁹. talyaıda benzer bir ekilde sabit bir i yeri olmayan ve dijital ekonomide faaliyet gösteren irketlerden gösterdikleri faaliyetin toplam miktar, üzerinden hesaplanan %3dük bir denkle tirme vergisini yürürlü e koymu tur⁶⁰.

Fransaıda ise farkl, bir uygulama göze çarpmaktad,r. İlk olarak 2003 y,l,nda DVD veya VCD sat, lar,n, konu alan bir vergi konmu tur. Teknolojinin geli mesiyle bu vergi sadece fiziki sat, lar, de il online video sat, lar,n, veya video yoluyla elde edilen kazançlar, da kapsam, t,r. Bu sebeple dünyada en çok kullan,lan video payla ,m sitesi Youtube bu vergiye dahil oldu u için verginin ad, öYoutube Vergisiö olarak adland,r,lm, t,r. Bu vergi 100.000 Euro üzeri kazanc, olan mükelleflere %2 ve %10 olarak uygulanmaktad,r⁶¹.

ngiltereıde dijital ekonominin ortaya ç,kard, , vergi kay,plar,n, ortadan kald,rabilmek için önemli bir ad,m atm, t,r. Diverted Profit Tax⁶² DPT ad,yla konulan vergiye göre, sabit i yeri bulundurmamas, sebebiyle ngiltereıde elde etti i kazanc, ngiltere taraf,ndan vergilendirilmeyen veya kazançlar,n, transfer fiyatland,rmas, yoluyla yurtd, ,na ç,karan mükelleflerin bu kazançlar, üzerinden %25 vergilendirilmesi öngör÷lmü tür. Bu vergi 2015 y,l,ndan beri uygulanmaktad,r ve denkle tirme vergisinin en önemli örneklerindedir⁶³.

Bunlar,n yan,nda ABıde genel bir dijital reklam vergisi uygulanmas, konusunda çal, malar sürmektedir. Son bir y,ld,r süren çal, malarda Dijital Servis Vergisi (Digital Services Tax) ve Dijital Reklam Vergisi (Digital Advertising Tax) önerileri üzerinde

⁵⁷ SHAH, s.14.

⁵⁸ USLU, Yasin: öDijital Ekonomide Vergisel Problemlerö, Vergi Dünyas., S.436, Aral,k 2017, s.152.

⁵⁹ Bu vergi taraflar aras,ndaki i lemin de erinin 1500 ABD Dolar,n, a mas, durumunda uygulanacaktır. Bkz: ERDEM, s.29.

⁶⁰ OECD: Tax Challenges Arising from DigitalisationóInterim Report 2018, OECD Publishing, Paris, s.137-145.

⁶¹ OECD, Tax Challenges Arising, s.146.

⁶² Kayd,r,lm, Kazanç Vergisi

⁶³ ERDEM, s.27,28.

çal, ,lmaktadır⁶⁴. Facebook, Twitter, Google, Uber gibi dijital irketlerin y,ll,k ciolar,n,n %3öü üzerinden vergilendirilmesi dü ünülen çal, mada, ABDden misilleme gelece i gerekçesiyle AB içerisinde anla ma sa lanamaktadır⁶⁵.

Bu tür geçici önlemlere kar , olan devletlere göre bu uygulamalar,n birçok sak,ncal, sonucu ortaya ç,kmaktadır. Bunlar k,saca u ekilde s,ralanabilir⁶⁶:

- Ortaya ç,kan ek maliyetler sebebiyle yat,r,mlar, yenilikler ve dolay,s,yla büyümenin azalmas,,

- Maliyetlerin yükselmesi sonucu bunun fiyatlara yans,mas, ve dolayl, olarak genel refah seviyesinin dü mesi,

- Ülkelerin farklı yöntemler uygulamas, ve mevcut standart vergilerle beraber uygulanmas, sebebiyle çifte vergilendirme problemlerinin ortaya ç,kmas,,

- Geçici olarak konulan bu vergilerin kal,c, hale gelme ihtimali veya gerçekten geçici olsa bile geçici bir süre için yeni bir vergi veya vergilendirme yöntemi ihdas,n,n gereksizli i,

- Geçici olarak ihdas edilecek vergi veya vergilendirme yöntemine uyum ve idare masraflar,n,n varl, ,.

Bu tür geçici önlemleri uygulama taraftar, olan devletler ise, bu sak,ncalar,n varl, ,n, kabul etmekle birlikte, hiçbir vergi koymaman,n maliyetini de dü ünmektedir. Ayr,ca onlara göre bu sak,ncalar,n bir k,sm, al,nacak önlemlerle hafifletilebilir. Bu önlemler u ekilde s,ralanm, t,r; milletleraras, mükellefiyetlere riayet, geçici olarak uygulama, belirli hedeflere ve alanlara yönelik olma, çifte vergilendirmeyi/küçük i letmelere-yeni ba layanlara olan etkisini/karma ,kl, , ve maliyetleri minimize etme⁶⁷.

OECDnin BEPS Eylem Planlar, kapsam,nda çal, malar, devam etmekte olup dijital ekonominin getirdi i vergisel zorluklarla ilgili milletleraras, bir konsensusa ula may, amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2019 y,l,nda yay,mlanan raporlarda dijital ekonominin getirdi i vergisel zorluklarla mücadele amac,yla iki ayr, bölümden çal, ma yürütülmesi benimsenmi tir. Birinci bölüm çal, malarda vergilendirilecek kazançlar ve ba lant, noktalar,n,n da ,l,m, ve netle tirilmesi hususuna yo unla ,lmakta yeni yöntemler önerilmektedir. kinci bölümde ise matrah a ,nd,r,lmas, ile ilgili çal, malara yo unla ,lmaktadır. Ayr,ca yap,lacak çal, malar,n ekonomik analizi ve etki de erlendirmesi yap,lmas, amaçlanm, t,r⁶⁸.

Dünyada sosyal medya kullan,c,lar,na yönelik ilginç bir vergi örne ine rastlanm, t,r. Uganda'da uygulamaya konan vergiye göre sosyal medya kullanan ki iler TL kar ,l, , olarak günlük yakla ,k 23 kuru vergi ödeyecektir. Bu verginin konulma amac, ise Devlet Ba kan, taraf,ndan ülkede artan ödedikoduö faaliyetlerini engellemek oldu u söylenmi tir⁶⁹. Düzenlemeye göre kullan,c,lar, günlük olarak eri mek istedikleri sosyal medya a ,na eri meden evvel bu ödemeyi yapacaklard,r⁷⁰. Temmuz 2018'de uygulamaya giren vergi sonucu Ülke-de internet kullan,m,n,n azald, , belirtilmektedir⁷¹. Hâlbuki OECD bu yöndeki uygulamalar, tasvip

⁶⁴ KPMG: öECOFIN fails to reach agreement on digital advertising tax compromise textö, 2019, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/03/etf-399-ecofin-digital-advertising-tax.html>, (Eri im Tarihi :18.04.2019).

⁶⁵ T24: AB ülkeleri, dijital platformlar,n y,ll,k ciolar, oran,nda vergilendirilmesi konusunda anla amad,, 06.11.2018, <https://t24.com.tr/haber/ab-ulkeleri-dijital-platformlarin-yillik-ciolarini-oraninda-vergilendirilmesi-konusunda-anlasamadi,741780>, (Eri im Tarihi: 08.03.2019).

⁶⁶ OECD, Tax Challenges Arising, s.178, 179.

⁶⁷ OECD, Tax Challenges Arising, s.180-189.

⁶⁸ 2020nin sonunda final raporu aç,klanmas, beklenen çal, malar,n ayr,nt,s, için bkz: OECD: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2019, Paris; OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 2019.

⁶⁹ CNNTURK: öSosyal medya vergisi geliyorö, 04.06.2018, <https://www.cnnturk.com/teknoloji/sosyal-medya-vergisi-geliyor>, (Eri im Tarihi: 07.03.2019).

⁷⁰ DAILYNATION: öUgandans feel the pinch as social media tax takes effectö, 01.07.2018, <https://www.nation.co.ke/news/Social-media-tax-takes-effect-Uganda/1056-4641062-15sojod/index.html>, (Eri im Tarihi: 26.08.2019).

⁷¹ QUARTZ AFRICA: öUganda's social media tax has led to a drop in internet and mobile money usersö, 19.02.2019, <https://qz.com/africa/1553468/uganda-social-media-tax-decrease-internet-users-revenues/>, (Eri im Tarihi: 18.04.2019).

etmemektedir. OECD'ye göre internet üzerinden yapılan ücretli tanıtım ve reklamlar vergilendirilmeli ve mükellefi nihai kullanıcı, d, ndaki aktörler olmalıdır.⁷²

Sosyal medya işletmelerinin vergilendirilmesi sorunsal, online reklam gelirlerini vergilendirme yetkisinin kime ait olacağı, sorusu etrafında toplanmaktadır. OECD reklam, muhatab, olan tüketicilerin bulunduğu ülkenin yetkili olması, gerektiğini belirtmektedir. Reklam sağlayıcı, sosyal medya sitesi veya diğer reklam sağlayıcılar, zaten reklamların hangi ülkede kaç kez görüntülandığını tespit etmektedirler. Bu durum vergilendirmeyi kolaylaştıracaktır.⁷³

Dijital ekonominin devletlerin vergi gelirini azaltmasına çözüm olarak yeni vergiler konulması, olumsuz etkilerinin bulunacağı, belirtilmektedir.⁷⁴ Buna göre dijital ekonomiyi kullanarak ekonomik faaliyette bulunan bir işletme, ödeyeceği yeni vergi sebebiyle azalan kârın, telafi etmek için zam yapma yoluna gidecektir. Bu ise genel yaşam standardını düşürecektir.⁷⁵ Bu çözümün bir diğer olumsuz noktası, konulan vergi sebebiyle çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkabilme ihtimalidir. Nitekim aynı faaliyet sebebiyle bir işletme hem kurumlar vergisi hem yeni konulan vergiyi ödeme ihtimali ile karşılaşabilecektir. Bunun yanında bir ülkede denklem vergisi ödeyen bir mükellef başka bir ülkede aynı kazanç üzerinden gelir üzerinden alınan vergiyi ödemek zorunda kalabilecektir.⁷⁶ Bu sebeple dijital ekonomideki vergi sorunları, ile mücadele edilirken uluslararası işbirliği hareket edilmesi, her ne kadar zor olsa da, elzem görülmektedir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi problemini çözme adına Türkiye'de bir Elektronik Ticaret İzleme Merkezi'nin kurulması, gerektiğini belirtilmiştir. Bu Merkez, Türkiye'de faaliyet yapması, ramen Türkiye'de yerleşim yeri olmadığı, için vergilendirilemeyen mükelleflerin tespitinde ve bu mükelleflerin Türkiye'de sabit bir işyeri açması, tevkif hususunda çalışması, gerektiğini belirtilmektedir.⁷⁷

V. SOSYAL MEDYA İŞLETMELERİNİN KAZANÇ TÜRLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

A. Sosyal Medya İşletmelerinin Kazanç Türleri

Sosyal medya, dijital ekonominin doğuşu ile birlikte yeni bir alan, olarak ortaya çıkmıştır. Sosyal medya şirketleri insanlar, birbirleriyle olan iletişimlerini kolaylaştırmakta, düşüncelerini ifade etmelerini sağlamakta ve haber alma kaynakları, olarak kullanılmaktadır. Sağlanan bu faydalar karşısında kullanıcıların bir ücret ödemesi normal karşılanabilir. Ancak herhangi bir sosyal medya şirketi ücret talep ederse çok hızlı bir şekilde kullanıcılar, kaybedecektir. Zira insanlar bu tür hizmetler için ücret ödemek istememektedirler. Ücret talep eden bir şirketten ayrılmak hızlı bir şekilde ücretsiz olan platforma geçiş sağlayacaktır. Bu sebeple başka gelir kaynakları, ihtiyaçları, vardır.⁷⁸

Sosyal medya işletmelerinin en önemli gelir kaynağı, online reklamdır.⁷⁹ Bu hususu ifade etmek için ösosyal medya işletmelerinin bizim göz bebeklerimizi reklamcılara kiralar, ö belirtilmiştir.⁸⁰ Kullanıcılar,ndan kullanıcı ücreti almayan sosyal medya işletmelerinin mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya ulaşarak bunları, online reklam sektöründe kullandı,

⁷² OECD, Tax Challenges Arising, s.185.

⁷³ OECD, Tax Challenges Arising, s.189, par. 459, 460.

⁷⁴ Avrupa Komisyonu da dijital ekonominin mevcut vergi sistemine adapte edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bkz: EUROPEAN COMMISSION, s.5.

⁷⁵ OECD, Tax Challenges Arising, s.179.

⁷⁶ İngiltere'de uygulanan Kaydırılmış Kazanç Vergisi'nde (Diverted Profit Tax) böyle bir tehlike olduğu yönünde bkz: GÜLHAN, Kurban Nadir: ÖSYM Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansımaları, (Diverted Profit Tax), Vergi Dünyası, Temmuz 2015, s.141.

⁷⁷ ÖKSÜZ/TÜRGAY, s.151; KDV konusunda benzeri bir sistem önerisi için bkz: ERTA, s.149.

⁷⁸ FALCH, Morten/HENTEN, Anders/TADAYON, Reza/W NDEK LDE, Iwona: Business Models in Social Networking, CMI International Conference Social Networking and Communities, 2009, s.3; Online reklam uygulamasının ilk olarak 1994 yılında yapıldığı, yönünde bkz: İK, s.44.

⁷⁹ Online reklam, en önemli iki alanın, arama motorları, reklam, ve sosyal medya reklamı, olduğu belirtilmektedir. Arama motoru reklamı, 2017 rakamlarına göre yıllık yaklaşık 1 milyar TL civarında olduğu yönünde bkz: ERTA, s.134.

⁸⁰ MCFARLANE, Greg: How Facebook, Twitter, Social Media Make Money From You, 2014, <https://www.investopedia.com/stock-analysis/032114/how-facebook-twitter-social-media-make-money-you-twtr-lnk-d-fb-goog.aspx>, (Erişim Tarihi: 16.03.2019).

belirtilmektedir⁸¹. Nitekim reklamcılık sektöründe sosyal medya işletmelerini öne çıkararak, karın hususlar; çok sayıda kullanıcıya sahip olmaları, farklı türlerde içerik üretebilme imkânı ve hedef kitleyi tespit edebilme avantajları olarak belirtilmiştir⁸². Online reklamcılık sektörü, dijital ekonominin devletleri vergilendirme açısından en çok zorlayan hususlar, bünyesinde barındırmaktadır. Online reklam sağlayıcılar, bir ülkede ürün pazarlayan işletmelerin reklamlarına, o ülkedeki tüketicilere ulaşmakta bu esnada o ülkede hiçbir fiziki varlık bulundurmamaktadırlar. Bu yüzden klasik vergilendirme anlayışı ile vergilendirilebilmeleri zordur. 2017 verilerine göre sadece Facebook'un yaklaşık 20 milyar ABD Doları kâr ettiği göz önüne alınrsa, ülkelerinde faaliyet gösteren bu şirketleri devletlerin vergilendirmek istemesi normal görülmelidir⁸³.

En önemli sosyal medya işletmelerinden olan Facebook'un verilerine göre, reklam gelirlerinin %74'ü yerel reklam gelirlerinden mürekkeptir. Bu durum uluslararası firmalardan daha çok yerel veya ulusal firmaların Facebook aracılığıyla reklam verdiğini göstermektedir. Bu veriye göre sosyal medya işletmelerinin, reklam veren ve reklam hedef kitlesinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır⁸⁴.

Günümüzde sosyal medya işletmeleri kendilerini ve reklam güçlerini kanıtlayarak, olmaları, nara men geçmişi bu kadar güçlü de ilken en önemli gelir kaynakları, yatırımcılar, nara yaptı, yatırımları oldu görülmektedir. Gerçekten sosyal medya klasik medya araçları, karışında yeterince güçlü de ilken sosyal medyanın geleceğine güvenen yatırımcılar tarafından ciddi şekilde fonlanmaktadır⁸⁵.

Sosyal medya şirketleri dijital ekonomi vesilesiyle kendileri ciddi kazançlara sahip oldukları gibi üçüncü kişilerin kazanç sağlamasına da katkı sağlayabilmektedir. Mesela günümüzde önemli bir örnek olan öyoutuberö bir meslek olarak sosyal hayata girmiştir. Bu mesleği icra eden kişiler dünyanın en büyük video paylaşım sitesi Youtube aracılığıyla oluşturdukları video içeriklerini üçüncü kişilere ulaştırabilmektedirler. Bu videolar kullanılarak izleyicilere reklam izlettirilmekte veya gösterilmekte ve gelir elde edilmektedir. Youtube elde ettiği gelirin bir kısmını, izlenme miktarlarına göre youtuberlara dağıtmaktadır. Bu kişilerin yaptığı işin ticari kazanç sağlamıyorsa serbest meslek kazancı olarak maddesi nitelendirileceği belirsizdir⁸⁶. Buna benzer bir çalışma modeli Facebook adlı sosyal medya işletmesinde de mevcuttur. Facebook kullanıcıları, Facebook üzerinden oynadıkları oyunlar için belli ücretler ödeyebilmektedir. Bu oyunlar ise Facebook'de il üçüncü kişilere geliştirmektedir. Sonuç olarak bu ücretlerin bir kısmı, bu üçüncü kişilere gitmektedir. 2009 verisine göre bu ücretler 1.6 milyar ABD dolarını bulmuştur⁸⁷.

Türkiye'de ise elektronik reklam gelirlerinin ciddi miktarlara ulaştığı görülmektedir. IAB Turkey verilerine göre 2018 yılında ilk yarısında toplam elektronik reklam harcaması 1.2 milyar TL'yi aşmıştır. Tüm sene boyunca değerlendirildiğinde 2.5 milyar TL'ye ulaşabileceği görülmektedir. Üstelik bu gelirlerinin çoğunu arama motorları ve sosyal medya işletmeleri tarafından elde edilmektedir⁸⁸. Basit bir hesap ile bu faaliyetlerin vergilendirilmemesi yüzlerce milyon liralık vergi kaybına sebep olabilecektir.

⁸¹ MCFARLANE, Greg: öHow Facebook, Twitter, Social Media Make Money From Youö, 2014, <https://www.investopedia.com/stock-analysis/032114/how-facebook-twitter-social-media-make-money-you-twtr-lnk-d-fb-goog.aspx>, (Erişim Tarihi: 16.03.2019).

⁸² G R G N, Hidayet: öSosyal Medyada Yayınlanan Reklamların Vergisel Açısından Değerlendirilmesiö, Vergi Raporu, S.200, 2016, s.72, 73.

⁸³ HABERTÜRK: öFacebook rekor kırıldı, 02.11.2017, <https://www.haberturk.com/facebook-ne-kadar-para-kazaniyor-facebook-rekor-kirdi-1696938-ekonomi>, (Erişim Tarihi: 16.04.2019); 2018 yılında son çeyreinde 16.9 milyar ABD doları gelir ve 6.9 milyar ABD doları kâr elde etmiştir. Görüldüğü üzere kâr miktarı gittikçe artmaktadır. Bkz: THE NEW YORK TIMES: öFacebook's Profits and Revenue Climb as It Gains More Usersö, 30.01.2019, <https://www.nytimes.com/2019/01/30/technology/facebook-earnings-revenue-profit.html>, (Erişim Tarihi: 16.04.2019).

⁸⁴ FALCH/HENTEN/TADAYON /W NDEK LDE, s.13.

⁸⁵ FALCH/HENTEN/TADAYON /W NDEK LDE, s.3.

⁸⁶ Web tasarımı, ile ilgili verdiği bir müktezada vergi idaresi bunların ticari kazanç olduğunu belirtmiştir. Bu müktezaya katılan bu tür kazançlar da ticari kazanç kabul edilebilir. Bkz: ED RNE VERGİ DA RES BA KANLI I: 23/02/2012 tarih ve B.07.1.G B.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı, Özelge (Mükteza).

⁸⁷ FALCH/HENTEN/TADAYON /W NDEK LDE, s.12.

⁸⁸ IAB TURKEY: öIAB Turkey Released 2018 Half Year Digital Ad Revenueö, 11.10.2018, <https://www.iabturkiye.org/iab-turkey-released-2018-half-year-digital-ad-revenue>, (Erişim Tarihi: 18.04.2019).

B. Türkiye'de Sosyal Medya İletmelerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de faaliyet gösteren ve milyonlarca kullanıcısına sahip olan sosyal medya i letmeleri, 2019 y, l, ba , na kadar bu kazançlarından gelir vergisi ödememekteydi. Nitekim vergi idaresi tarafından verilen muktezalarda da bu husus vurgulanmış, t, r⁸⁹. Bunun temel sebebi bu i letmelerin Türkiye'de sabit bir i yeri açmamasıdır. Sabit bir i yerinin olmaması, ise mevcut çifte vergiyi önleme anlamına göre dar mükellefiyetin sağlanmasıyla engellenmektedir. Hâlbuki bu haksız bir durumdur. Zira bu i letmeler her ne kadar Türkiye'de fiziksel sabit bir i yerine sahip olmasa da, sanal ortamda Türkiye'de yaşayan insanlar üzerinden ciddi kazançlar elde etmektedirler. Nitekim Türkiye'deki bir şirket, potansiyel müşterilerine sosyal medya i letmeleri aracılığıyla reklam yaparak bu i letmelere reklam ücretleri ödemektedir. Burada reklam ücretini ödeyen de reklama muhatap olan da Türkiye'dedir. Ancak söz konusu sosyal medya i letmesinin Türkiye'de fiziksel sabit bir i yeri olmadıkça, için Türkiye'nin gelir vergisi açısından vergilendirme yetkisi olmamaktadır. Bu durum ise ülkeler arasında adaletsiz sonuçlar doğurmaktadır.

2015 y, l, nda Türkiye'de elektronik ticari i letmelerin tespit edilebilmesi için 464 sayılı No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belli ki ilere elektronik ticaret ile ilgili edindikleri bilgileri verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre; araç, hizmet sağlayıcılar⁹⁰, bankalar, internet reklamcılar, hizmet araçları⁹¹, kargo ve lojistik i letmeleri edindikleri elektronik ticari i letmelere ilişkin bilgileri Maliye Bakanlığına iletmekle yükümlü kılınmıştır. 7061 sayılı Kanun ile VUK'un mükerrer 257 nci maddesine eklenen hükümlerle elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak üzere Maliye Bakanlığına bilgi toplama konusunda yetki verilmiştir. Bu düzenlemeyle Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için önemli bir adım atılmıştır.

Bu adımdan sonra sosyal medya i letmelerinin vergilendirilebilmesi için 2016 y, l, nda önemli bir adım daha atılmıştır. 6745 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine eklenen hükümlerle:

“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğuna bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satım olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutar, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi i letmelere taraf veya arac olanlara vergi kesintisi yaptırılmaya, i gruplar, i neveleri, sektörler ve emtia grupları, itibarıyla, vergiye tabi i letme ile ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak üzere, farklı kesinti oranları, tespit etmeye yetkilidir.”

Bu düzenlemenin gerekçesinde amaçlanan elektronik i letmelerdeki kayıtların önüne geçilerek vergilendirilmesini sağlamak olduğu vurgulanmıştır:

“Ekonomik i letmelerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle yapılan düzenleme ile Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi i letmelere taraf

⁸⁹ Buna göre, randa mukimi şirketin, Anla man, n 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir i yerine sahip olmaması, ve reklam hizmetini bu i yeri vasıtasıyla vermemesi durumunda söz konusu reklam hizmeti kar, l, nda elde edilecek ticari kazançlar, vergileme hakkı, yalnızca randa'ya ait bulunmaktadır. Bkz: STANBUL VERGİ DA RES BA KANLI I: 23/02/2012 tarih ve B.07.1.G B.4.34.16.01-KVK 30-701 sayılı, Özelge (Mukteza).

⁹⁰ Arac, Hizmet Sağlayıcı: 6563 sayılı, Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla tanımlanan baskılar, na ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılması, na elektronik ticaret ortamında, sa layan gerçek ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir.

⁹¹ İnternet Reklamcılar, Hizmet Araçları: İnternet ortamında ticari amaçla reklam ve tanıtım hizmetinin verilmesi için aracılık eden gerçek ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir.

⁹² Bu adımdan önce böyle bir düzenleme olacağı yönünde birçok haber çıkmıştı. Bkz: MEMURLAR.NET: “Sosyal medya vergi takibinde”, 27.03.2014, <https://www.memurlar.net/haber/461919/sosyal-medya-vergi-takibinde.html>, (Erişim Tarihi: 16.03.2014); ALJAZEERA: “Twitter vergi kaçırıyor”, 09.04.2014, <http://www.aljazeera.com.tr/haber/twitter-vergi-kaciriyor>, (Erişim Tarihi: 16.03.2019).

⁹³ Söz konusu hükümdeki ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına ilişkin Anayasaya aykırılığı, oldu u yönünde bkz: AYLUÇTARHAN, Arif/AKIN, Emre: “Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunlar, Dergisi, S.369, Haziran 2019, s.75.

veya arac, olanlara vergi kesinti yapt,rmaya ve belirli arklar alt,nda farkl, kesinti oranlar, tespit etmeye ili kin yetki verilmektedir.

Maddede öngörülen yetki sayesinde, ba ta internet üzerinden gerçekle tirilen ticari i lemler olmak üzere, bilgi i lem teknolojilerinin yayg,n olarak kullan,ld, , alanlarda kay,tl, ekonomiye geçi i h,zland,rmak ve kay,t d, ,l,kla etkin mücadele etmek ad,na her türlü i leme kar , korunakl, bir yap, h,zl, ve etkin bir biçimde olu turulabilecektirö.

6745 say,l, Kanun ile Gelir Vergisi Kanunuğunun 94. maddesine, Kurumlar Vergisi Kanunuğunun ise 15. ve 30. maddelerine eklemeler yap,larak Cumhurba kan,ın elektronik ortamdaki i lemler için gelir ve kurumlar vergisi kesintisi yapmas,n, önü aç,lm, t,r⁹⁴. Bu yetkiye dayanarak Cumhurba kan, 19 Aral,k 2018 tarihli Resmi Gazete'de yay,mlanan 476 say,l, Karar, ile elektronik ortamda reklam geliri elde edenlerin tevkîfat usulüyle vergilendirilmesini sa lam, t,r. Söz konusu karar,n 1. Maddesine göre:

ö213 say,l, Vergi Usul Kanunuğunun 11 inci maddesinin yedinci f,kras, uyar,nca, 193 say,l, Gelir Vergisi Kanunuğunun 94 üncü maddesinin birinci f,kras,nda ve 5520 say,l, Kurumlar Vergisi Kanunuğunun 15 inci maddesinin birinci f,kras,nda say,lanlara internet ortam,nda verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsam,na al,nm, olup bu hizmetlere ili kin olarak hizmeti verenlere veya internet ortam,nda reklam hizmeti verilmesine arac,l,k edenlere yap,lan ödemelerden, ödeme yap,lacak ki iler mükellef olup olmamas,na bak,lmaks,z,n vergi kesintisi yap,l,rö.

Kararın devam eden maddelerinde, reklam hizmeti veren veya arac,l,k eden gerçek ki ilere ve dar mükellef kurumlara yap,lacak ödemelerden %15; tam mükellef kurumlara yap,lacak ödemelerden ise %0 vergi kesilece i düzenlenmi tir. Ba ka bir ifadeyle kanuni veya i merkezi Türkiye'de bulunan reklam sa lay,c, kurumlara yap,lan ödemelerden kesinti yap,lmamas, kararla t,r,lm, t,r⁹⁵. Bu mükelleflerin gelirlerini zaten beyan etti i için gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmeleri yoluna gidildi i anla ,lmaktad,r. Zira tevkîfat usulünde giderler dü ülmeden vergilendirme yap,ld, , için gerçek gelire ula ,lamamaktad,r. Gayri safi gelir üzerinden vergi al,nmaktad,r. Bu sebeple tam mükellef kurumlar,n verdikleri elektronik reklam hizmeti sonucu elde ettikleri kazanç üzerinden tevkîfat usulüyle de il de normal usul olan beyan usulüyle vergilendirilmeleri, vergi adaletine ula ma bak,m,ndan daha do rudur. Bunun yan,nda yine vergi adaletine ula abilmek için elektronik reklam hizmeti veren dar mükellef kurumlar ile gerçek ki ilere yap,lacak ödemeler üzerinden al,nacak verginin %15 ile s,n,rl, tutulmas, da vergi adaletine ula ma bak,m,ndan önemlidir. Bunlardan al,nacak gelir vergisi oran, kanuni oranlardan dü ük tutularak giderlerini indirememeleri sebebiyle olu acak ma duriyetleri giderilmeye çal, ,lm, t,r. Zira Türkiye'de kurumlar vergisinin kanuni oran, %20⁹⁶ gelir vergisinin oran, ise %15-35 aras,nda artan oranl, tarifedir. Bu vergi kesintisi 2019 y,l, ba ,nda yürürlü e girdi i uygulama sonuçlar,na ili kin herhangi bir veri bulunmamaktad,r.

nternet üzerinden verdikleri reklam için ücret ödeyen herkes de il Kurumlar Vergisi Kanunu m. 15 ile Gelir Vergisi Kanunu m. 94'te say,lan mükellefler tevkîfat yapmakla yükümlü tutulmu lard,r. Söz konusu hükümlere göre bu ki iler; kamu idare ve kurulu lar,, iktisadî kamu kurulu lar,, sair kurumlar, ticaret irketleri, i ortakl,klar,, dernekler, vak,flar, dernek ve vak,flar,n iktisadî i letmeleri, kooperatifler, yat,r,m fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbab,, ziraî kazançlar,n, bilânço veya ziraî i letme hesap, esas,na göre tespit eden çiftçilerdir.

Türkiye'nin ba vurdu u tevkîfat yöntemini sak,ncal, bulan görü e göre, esas problem, i yerinin tespiti noktas,ndad,r. Bu problem çözülmeyen tevkîfat yoluna ba vurulmas, uluslararası, alanda çifte vergilendirmeye sebep olabilecektir. Bu görü e göre öncelikle sanal i yeri kavram, netle tirilmeli daha sonra ngiltere örne inde oldu u gibi i yeri olu turmayanlara müstakil bir vergi uygulanmal,d,r. yeri olu turanlar ise dar mükellef olarak vergiye tabi

⁹⁴ Söz konusu hükümlere VUK m.11/7 kapsam,ndaki ödemelerinde tevkîfat kapsam,na al,nd, , eklemesi yap,lm, t,r. Halbuki VUK m.11/7'de Cumhurba kan,ına tevkîfat kapsam,na alma yetkisi verildi i için 6745 say,l, Kanun'da GVK m.94 ve KVK m.15'e yap,lan eklemelerin belirlilikten ve öngörülebilirlikten uzak oldu u yönünde bkz: AYLUÇTARHAN/AKIN, s.76.

⁹⁵ Ayn, yönde aç,klamalar için bkz: 17 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebli i.

⁹⁶ 2017 y,l,nda 7061 say,l, Kanun ile 2018, 2019 ve 2020 y,llar, için bu oran,n %22 olarak uygulanmas, kanunla t,r,lm, t,r.

olmal,d,r⁹⁷. Bununla beraber Türkiye'de dijital ekonomiyi ve sosyal medya irketlerini vergilendirmeyi öngören tevkifat müessesinin son derece etkili olaca , dü üncesi de ileri sürülmü tür⁹⁸.

Hukuki aç,dan düzenlemeye bak,ld, ,nda, internette reklam hizmeti veren yabanc, irketlerin Türkiye'de tam mükellef olarak de il dar mükellef olarak vergilendirilece i aç,kt,r. Bununla birlikte dar mükellefiyet tesisi için hem GVK m. 7 hem de OECD Model Vergi Anla mas, gere ince dar mükellef aday,n,n sabit bir i yeri veya daimi temsilcisine ihtiyaç vard,r. Bu artlar sa lansayd, zaten böyle bir tevkifat müessesesine gerek kalmadan Türkiye'de vergilendirme sa lanabilirdi. Ancak dünyanın, ön de gelen online reklam hizmeti sa lay,c,lar,n,n Türkiye'de dar mükellefiyet tesis ettirmemesi sonucu gelir elde etmelerine ra men gelir vergisi mükellefi olmamaktad,rlar. Türkiye ise bu haks,z durumu ortadan kald,rmak için dünyada benzeri örnekleri bulunan tevkifat yolunu uygulamaya koymu tur. Burada mükellefiyet artlar,n, sa lamayan ki ilerin tevkifat yoluyla mükellef yap,lmas, durumu ortaya ç,kmaktad,r. Üstelik bu mükellefiyet yürütme organ, karar, ile tesis edilmektedir. Burada üphesiz hem çifte vergilendirmeyi önleme anla malar,na hem de Anayasadaki kanunilik ilkesine ayk,r,l,k konusunda tart, malar olu acakt,r. Bununla beraber Türkiye'nin ald, , önlem, uluslararası alandaki vergilendirme yetkisi aç,s,ndan hukuka ayk,r, de ildir⁹⁹. Zira kendi ülkesinde gelir elde edilmesine ra men gelir vergisi ödenmemektedir. Bunun için Cumhurba kanl, , Karar, ile yap,lan bu düzenlemenin kanuni düzenlemeye kavu turulmas, ve en az,ndan anayasal tart, malardan uzak bir hukuki statüye kavu turulmas, gerekmektedir.

KDV hususunda ise önceden beri bir netlik oldu u söylenebilir. Nitekim Türkiye'de yararlan,lan dijital hizmetlerin KDV'ye tabi olaca , eski tarihli muktezalarda belirtilmi tir. Bu muktezalara göre;

ÖBuna göre, irketiniz taraf,ndan rlanda mukimi firmadan google üzerinden al,nan reklam hizmetinden Türkiye'de yararlan,ld, ,ndan bu hizmet ifas, KDV'ye tabi olacakt,r. Söz konusu firman,n Türkiye'de ikametgâh,, i yeri, kanuni merkezi veya i merkezinin bulunmas, halinde, rlanda mukimi firma taraf,ndan hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin düzenlenen faturada gösterilmesi ve 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Di er taraftan, verginin mükellefi rlanda mukimi firma olmakla birlikte, söz konusu firman,n Türkiye'de ikametgâh,, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezinin bulunmamas, halinde hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin, Kanunun 9/1 inci maddesi ve 15 seri no.lu KDV Genel Tebli inin (C) bölümü gere ince irketiniz taraf,ndan 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu s,fat,yla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir¹⁰⁰.

Her ne kadar muktezalar vergi hukuku aç,s,ndan ba lay,c, nitelik ta ,masa da, vergi idaresinin görü ünü ortaya koydu u için uygulamay, yans,tmaktad,r.

Ayr,ca KDV hususunda da 2017 y,l,nda 7061 say,l, Kanun ile elektronik ortamdaki i lemlerin vergilendirilmesi hususunda ad,m at,lm, t,r. 3065 say,l, KDV Kanunu'nun öVergi Sorumlusuö ba l,kl, 9. Maddesinin 1. F,kras,na eklenen u hükümlerle AB uygulamas, örnek al,narak elektronik ortamdaki i lemlerin KDV'sinin hizmeti sunan taraf,ndan ödenece i vurgulanm, t,r:

Ö u kadar ki Türkiye'de ikametgâh,, i yeri, kanuni merkezi ve i merkezi bulunmayanlar taraf,ndan katma de er vergisi mükellefi olmayan gerçek ki ilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ili kin katma de er vergisi, bu hizmeti sunanlar taraf,ndan beyan edilip ödenir. Maliye Bakanl, , elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsam, ile uygulamaya ili kin usul ve esaslar, belirlemeye yetkilidir¹⁰¹.

⁹⁷ ERDEM, s.39.

⁹⁸ ÖKSÜZ/TÜRGAY, s.150; Bu ad,mlar,n etkili ad,mlar oldu u ve çok uluslu irketleri Türkiye'de i yeri açmaya veya i lerinin atfedildi i bir i yeri göstermeye sevk edebilece i yönünde bkz: USLU, s.60.

⁹⁹ AYLUCETARHAN/AKIN, s.84.

¹⁰⁰ STANBUL VERG DA RES BA KANLI I: 23.02.2012 tarih ve B.07.1.G B.4.34.16.01-KVK 30-701 say,l, Özelge (Mukteza).

¹⁰¹ Bu düzenlemeye ili kin ayr,nt,lar 30318 say,l, 31/01/2018 tarihli Resmi Gazete'de yay,mlanan 17 Seri No'du KDV Genel Uygulama Tebli inde De i klik Yap,lmas,na Dair Tebli ile belirlenmi tir.

Bu düzenleme ile nihai tüketicilerin KDV'den sorumlu olmas, önlenmi tir. Türkiye'de nihai tüketicilere hizmet ifas, veya mal sat, , yapan yabanc, irketlerin Türkiye'de mükellefiyet tesis etmesi sa lanmaya çal, ,lm, t,r. Buna mukabil Türkiye'de KDV mükellefi olan bir ki iye Türkiye'de KDV mükellefi olmayan yabanc, bir ki i veya irketin mal teslimi/hizmet ifas,nda bulunmas, durumunda zaten KDV mükellefi olan al,c, taraf,ndan sorumlu s,fat,yla ödenmesi gerekti i anla ,lmaktad,r.

VI. SONUÇ

Son y,llarda günlük hayat,n önemli bir parças,n, olu turmaya ba layan sosyal medya i letmeleri, elde ettikleri kazançlarla da adlar,ndan söz ettirmektedirler. Dijital ekonominin bir parças, olan sosyal medya i letmelerinin vergilendirilmesi çe itli zorluklar içermektedir. Öncelikle klasik vergileme anlay, ,nda özellikle ticari kazanç unsurunda sabit ve fiziki bir i yerinin var olmas, gerekti i için sanal i letmelerin vergilendirilmesinde hukuki ve fiili sorunlar olu maktad,r. Yine sosyal medya i letmelerinin en büyük kazanç unsuru olan online/elektronik reklam sektörü nispeten yeni bir sektör oldu u için vergilendirilmesinde uluslararası, zorluklar ortaya ç,kmaktad,r. Bu i letmelerin merkezleri, faaliyet yerleri ve bu irketlere reklam ücreti ödeyen ki ilerin ikametgâhlar, farklı, ülkelerde olursa vergileme yetkisinin hangi devlete ait olaca , uluslararası, bir vergi sorunu do urmaktad,r.

Dijital ekonominin vergiden kaç,nma ve vergi kaç,rma hususunda getirdi i yeni tür araçlarla mücadele etmek, bu ekonomideki kazançlar,n görmezden gelinemeyecek bir seviyeye gelmesi sebebiyle dünyanın, dikkatini çekmi tir. Bu sebeple buradaki vergi kay,plar,yla mücadele etmek için OECD ve AB gibi uluslararası, kuruluş lar,n baz, faaliyetler yapt, , görülmü tür. AB, dijital ekonomideki KDV yükümlülü ü konusunda birlik içindeki sa lam yap, sebebiyle fazla zorlanmam, t,r. Ancak gelir vergisine geldi imizde bir çözüme ula ,lamad, , görülmektedir. Bu konuda AB ülkelerinin koyduklar, yeni tür vergilerle kendi ba lar,n,n çaresine bakt,klar, görülmü tür. Özellikle ngiltere'de uygulanan denkle tirme vergisi (Kayd,r,lm, Kazanç Vergisi¹⁰²) dikkate de er bir uygulamad,r.

Bunun yan,nda OECD'nin de G20 ile birlikte BEPS Eylem planlar, kapsam,nda dijital ekonominin getirdi i vergisel sorunlarla mücadele etti i görülmektedir. OECD'nin ve G20'nin yapt, , çal, malar ihtiyari kat,l,ma dayal, ve kat,ld,ktan sonra da bir zorlama içermeyen sadece yol gösterici bir nitelik ta ,maktad,r.

Sosyal medya i letmeleri dijital ekonominin vergisel aç,dan getirdi i sorunlar, bünyesinde bar,nd,rmaktad,r. Bu sebeple sadece sosyal medya i letmelerini de il tüm dijital ekonominin vergilendirilmesi meselesini bir bütün olarak dü ünlemek gerekmektedir. Zira sosyal medya i letmelerinin elde ettikleri kazançlar ve yapt,klar, faaliyetler tipik dijital ekonomi faaliyetidir. Bu i letmelerin en önemli kazanç unsurlar,n,n online/elektronik reklam sektörü oldu u görülmektedir. Bu sebeple bu sektör ba ta olmak üzere tüm dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için uluslararası, alanda yeknesak bir çal, ma yap,lmaz, ve bunun uygulanmas, gerekti i anla ,lmaktad,r.

Bu çal, mada Türkiye'de son dönemde online/elektronik reklamlar,n vergilendirilebilmesi için yap,lan çal, malar ortaya konmu tur. Çifte vergilendirmeyi önleme anla malar,, bir irketin merkezi i yerinin bulunmad, , ülkede vergilendirilebilmesini fiziki ve sabit i yeri art,na ba lad, , için sabit i yeri Türkiye'de bulunmayan online reklam sa lay,c,lar,n,n, Türkiye'deki kazançlar,n,n dahi vergilendirilememesi sonucunu do urmaktayd,. Gelir daresi Ba kanl, ,n görü ü de bu yönde geli mi ti. Ancak 2016 y,l,nda ç,kar,lan 6741 say,l, Kanun ve buna dayanarak ç,kar,lan Cumhurba kanl, , Kararnamesi ile durum de i mi tir. Buna göre 476 say,l, Cumhurba kanl, , Karar, gere ince gelir vergisi aç,s,ndan; Türkiye'de fiziki bir i yeri olmayan online reklam sa lay,c, irketler ile bunlara arac,l,k eden gerçek ki ilerin vergilendirilmesinde tevkîfat usulünün, Türkiye'de tam mükellef olan kurumlar,n vergilendirilmesinde ise gerçek usulün uyguland, , görülmü tür. Buna göre tam mükellef olan kurumlara yap,lacak online reklam ücreti ödemelerinde herhangi bir kurumlar vergisi kesintisi yap,lmayacak, bu ki iler bu gelirlerini beyan ederek ödeyeceklerdir. Bunlara uygulanacak vergi oran, %20'dir¹⁰³. Dar mükellef kurumlar ile gerçek ki ilere

¹⁰² Diverted Profit Tax

¹⁰³ 2017 y,l,nda 7061 say,l, Kanun ile 2018, 2019 ve 2020 y,llar, için bu oran,n %22 olarak uygulanmas, kanunla t,r,lm, t,r.

yapılacak online reklam ücreti ödemelerinde ise %15 gelir/kurumlar vergisi kesilmesi kararlarıdır. Bu usulde kazanç elde edenlerin giderlerini düşmeyeceği düşünüldüğünde daha az bir oran belirlenmesi yerinde görülmektedir. Gerçek ki iler açışından ise bir ayrımla yapılmadığı görülmektedir. Bu ki ilerin Türkiye'de tam mükellefiyeti varsa, vergilerini öderken mezkûr %15'lik kesintiyi vergiden mahsup etmeleri gerekir.

KDV hususunda ise, önceki dönemlerden beri Gelir dairesi Başkanlığı'nın görüşü, online reklam hizmetlerinden Türkiye'de faydalanıldığında, takdirde KDV'ye tabi olacağı yönündedir. Vergilendirilme usulünde ise; reklam sağlayıcısının Türkiye'de KDV mükellefiyeti varsa onun tarafından, yoksa ücreti ödeyen kişi tarafından sorumlu olacaktır. Ancak ücreti ödeyen kişinin KDV mükellefiyeti yoksa (mesela tüketici konumunda ise) durum nasıl olacaktır? KDV mükellefiyeti olmayan bir gerçek kişinin sadece bu işlem için KDV mükellefiyeti tesis etmesi söz konusu olamayacağı için sorunun çözümü 7061 sayılı Kanun'da yapılmıştır. KDV Kanunu'nun 9. maddesine yapılan ek cümle ile böyle bir durumda hizmet sağlayıcısının KDV mükellefiyeti tesis ederek KDV ödemesini yapması gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye'nin son yıllarda büyüyen online reklamcılık sektörünü vergilendirme niyetinde olduğu görülmektedir. Bunun için yukarıda bahsedilen vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Bu düzenlemelerin ne kadar etkili olduğu zaman içinde anlaşılacaktır. Ancak sorunu bu kadar basit görmemek gerekir. Dijital ekonomi sadece online reklamcılık sektöründen ibaret değildir. Mesela bulut bilişim veya 3D yazıcı ile sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesi nasıl sağlanacaktır? Tüm bu sorunların bir bütün olarak ele alınması, ve uluslararası alanda yeknesak bir sistem içerisinde çözülmesi gerekmektedir. Bu sebeple uluslararası kuruluşların, dijital ekonominin getirdiği belirli vergisel sorunlarla ilgilenmek yerine tüm vergi sisteminin dijital sisteme uyarlanması daha yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKÇAO LU, Ertu rul: Ulusal ve Uluslararası, Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Yetkin: Ankara, 2012.
- AYLUÇTARHAN, Arif/AKIN, Emre: öDijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekni i ve Uluslararası, Uygulamalar Aç,s,ndan De erlendirilmesiö, Vergi Sorunlar, Dergisi, S.369, Haziran 2019, s.71-84.
- B ÇER, Ramazan: öDijital Vergiö, Dünya, 31.01.2014, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-vergi/19026>, (Eri im Tarihi: 16.03.2019).
- B L C , Nurettin: Avrupa Birli i ve Türkiye II, Sava : Ankara, 2018.
- BUDAK, Tamer: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, On ki Levha: stanbul, 2018.
- BUDAK, Tamer: öThe Transformation Of International Tax Regime: Digital Economyö, nönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2), 2017, s.297-329, (The Transformation).
- CNNTURK: öSosyal medya vergisi geliyor!ö, 04.06.2018, <https://www.cnnturk.com/teknoloji/sosyal-medya-vergisi-geliyor>, (Eri im Tarihi: 07.03.2019).
- CO KUN, Neslihan: öElektronik Ticarete Vergilendirme Sorunlar, ve Uluslar Aras, Düzeyde Çözüm Aray, lar,n,n Türkiye Aç,s,ndan De erlendirilmesiö, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 14(1), 2005, s.153, 170.
- ÇET N GERGER, Güne : öElektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak Kdv'nin Etkinli iö, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(1), 2011, s.59-67.
- DAILYNATION: öUgandans feel the pinch as social media tax takes effectö, 01.07.2018, <https://www.nation.co.ke/news/Social-media-tax-takes-effect-Uganda/1056-4641062-15sojod/index.html>, (Eri im Tarihi: 26.08.2019).
- ERDEM, Tahir; öYeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergiö, Mali Çözüm Dergisi, S.143, 2017, s.13-41.
- ERDEM, Tahir: öKayd,r,lm, Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax)ö Vergi Dünyas,, S.330, Mart 2016, s.111-119.
- ERTA , Bilal Levent: öDijital Ekonomide Yurt D ,ndan Al,nan Hizmetler Bak,m,ndan Kdv Mevzuat,ndaki Sorunlarö, Vergi Raporu, S.219, 2017, s.131-140.
- EUROPEAN COMMISSION: Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014.
- EUROPEAN PARLIAMENT: Tax Challenges In The Digital Economy, 2016.
- FALCH, Morten/HENTEN, Anders/TADAYON , Reza/W NDEK LDE, Iwona: Business Models in Social Networking, CMI International Conference Social Networking and Communities, 2009.
- G RG N, Hidayet: öSosyal Medyada Yay,mlanan Reklamlar,n Vergisel Aç,dan De erlendirilmesiö, Vergi Raporu, S.200, 2016, s.71-78.
- GÜLHAN, Kurban Nadir: öAy,n Gündemi Google Vergisi ve ngiltere Yans,mas, (Diverted Profit Tax), Vergi Dünyas,, Temmuz 2015, s.140, 141.
- HABERTÜRK: öFacebook rekor k,r,d,ö, 02.11.2017, <https://www.haberturk.com/facebook-ne-kadar-para-kazaniyor-facebook-rekor-kirdi-1696938-ekonomi>, (Eri im Tarihi: 16.04.2019).
- IAB TURKEY: öIAB Turkey Released 2018 Half Year Digital Ad Revenueö, 11.10.2018, <https://www.iabturkiye.org/iab-turkey-released-2018-half-year-digital-ad-revenue>, (Eri im Tarihi: 18.04.2019).
- I IK, Hüseyin: öDijital Ekonominin Vergi Hukukundaki yeri Kavram,na Etkileriö, Vergi Sorunlar, Dergisi, S.356, May,s 2018, s.42-62.
- KARA, Mustafa Cemil/ÖZ, Ersan: öDijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bak, ö, Vergi Dünyas,, S.424, Aral,k 2016, s.30-37.
- KPMG: öECOFIN fails to reach agreement on digital advertising tax compromise textö, 2019, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/03/etf-399-ecofin-digital-advertising-tax.html>, (Eri im Tarihi: 18.04.2019).
- MASTAR ÖZCAN, Pelin: öDijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Kar ,la ,lan Sorunlar: Beps 1 Nođu Eylem Plan, Kapsam,nda Bir De erlendirmeö, Electronic Journal of Vocational Colleges, Ekim 2016, s.73-82.
- MCFARLANE, Greg: How Facebook, Twitter, Social Media Make Money From You, 2014, <https://www.investopedia.com/stock-analysis/032114/how-facebook-twitter-social-media-make-money-you-twtr-lnkd-fb-goog.aspx>, (Eri im Tarihi: 16.03.2019).
- MEMURLAR.NET: öSosyal medya vergi takibindeö, 27.03.2014, <https://www.memurlar.net/haber/461919/sosyal-medya-vergi-takibinde.html>, (Eri im Tarihi: 16.03.2014).
- OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, OECD Publishing, Paris, (Addressing the Tax Challenges).

- OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2018, (Multilateral Convention).
- OECD: Tax Challenges Arising from Digitalisation ó Interim Report 2018, 2018, OECD Publishing, Paris, (Tax Challenges Arising).
- OECD: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2019, Paris.
- OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 2019.
- ORGAN, brahim/ÇAVDAR, Fatih: öElektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası, Alanda Ya anan Sorunlarö, nternet Uygulamalar, ve Yönetimi Dergisi, 3(1), s.63-84.
- ÖKSÜZ, Mehmet/TÜRGAY, Timur: öTürkiyeöde Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Tevkifat Müessesesiö, Yönetim Bilimleri Dergisi, 16(32), 2018, s.135-156.
- ÖNER, Cihat: Vergi Hukukunda yeri, maj Yay,nevi: Ankara, 2016
- SHAH, Shreyash: öTaxation Of Digital Economy: Is There A Bridge Over These Troubled Waters?ö, 2016, http://www.fitindia.org/downloads/Taxation_of_Digital%20Economy_Is_There_%20Bridge_over_These_Troubled_Waters_Shreyash_Shah.pdf, (Eri im Tarihi: 24.03.2019).
- T24: öAB ölkeleri, dijital platformlar,n y,ll,k ciolar, oran,nda vergilendirilmesi konusunda anla amad,ö, 06.11.2018, <https://t24.com.tr/haber/ab-ulkeleri-dijital-platformlari-yillik-ciolari-oraninda-vergilendirilmesi-konusunda-anlasamadi,741780>, (Eri im Tarihi: 08.03.2019).
- THE NEW YORK TIMES: öFacebookø Profits and Revenue Climb as It Gains More Usersö, 30.01.2019, <https://www.nytimes.com/2019/01/30/technology/facebook-earnings-revenue-profit.html>, (Eri im Tarihi: 16.04.2019).
- TURAN, Metin: Bili im Vergi Hukuku, Adalet Yay,nevi: Ankara, 2018.
- TURUNÇ, Sencer: öDijital Ekonomide yeri Kavram, ve Transfer Fiyatland,rmas,ö, Vergi Dünyas,, S.431, Temmuz 2017, s.50-59.
- TÜRKAN, Muhammet: öDijital Ekonomide Vergilendirme Sorunlar, ve Çözüm Aray, lar,ö, Vergi Dünyas,, S.436, Aral,k 2017, s.41-60.
- USLU, Yasin: öDijital Ekonomide Vergisel Problemlerö, Vergi Dünyas,, S.436, Aral,k 2017, s.148-154.
- YILDIZ, Bar, /GÜNAY, Hamdi Furkan: Türk Vergi Hukuku Ekseninden Dijital Ekonomiye Genel Bir Bak, , III. Uluslararası, Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi, 2018, s.4004-4012.