

**Hukuk Fakültesi Dergisi**  
Ankara Hacı Bayram Veli University  
Faculty of Law Review

ISSN: 2651-4141 e-ISSN: 2667-4068  
Cilt / Volume 29 Ekim / October 2025 Sayı / No. 4

**DİJİTAL HİZMET VERGİSİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ  
VE UYGULAMA ALANLARI**

DIGITAL SERVICE TAX: ITS EFFECTS ON THE TURKISH TAX  
SYSTEM AND AREAS OF APPLICATION

**Osman Kağan ERGÜR\*** 

**ÖZET**

*Teknolojik gelişmeler vesilesiyle dijitalleşme kavramı önem kazanmaya başlamıştır. Dijitalleşmenin getirdiği çeşitli kolaylıklar ekonomik perspektifte de kendini göstermiş olup çok uluslu şirketlerin sağladığı hizmetler vasıtasıyla büyük kazançlar elde etmesine de imkân sağlamıştır. Elde edilen bu kazançların nasıl vergilendirileceği ile ilgili devletlerarası mecralarda çeşitli çözüm önerileri ortaya konulmuş olup Türkiye’de de bu konunun çözüme ulaştırılması amacıyla Dijital Hizmet Vergisi adıyla yeni bir vergi ihdas edilmiştir. 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”da yer alan hükümler çerçevesinde çeşitli dijital hizmetlerin vergilendirilmesine imkân sağlayan bu vergi ile var olan vergi kayıplarının önlenmesi ve dijital mecrada vergi düzeninin sağlanması amaçlanmıştır. Ancak yeni bir vergi türü olması itibariyle uygulamada meydana gelebilecek muhtemel aksaklıkların tespiti de önem arz etmektedir.*

\* **Dr. Öğr. Üyesi,** İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı/MALATYA,  
**E-Posta:** osmankagan.ergur@inonu.edu.tr, **ORCID:** 000-0002-4103-1706, **DOI:** 10.34246/ahbvuhfd.1672756.

- **Atıf Şekli/Cite As:** Ergür, Osman Kağan, “Dijital Hizmet Vergisi: Türk Vergi Sistemine Etkileri ve Uygulama Alanları”, HBV-HFD, 2025, C. 29, S. 4, s. 1975-2025.
- **İntihal/Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir./This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

**Anahtar Kelimeler:** *Dijital hizmet vergisi, Dijitalleşme, Dijital Ekonomi, OECD, Türk Vergi Sistemi.*

### **ABSTRACT**

*The concept of digitalization has begun to gain importance with technological developments. The various conveniences brought by digitalization have also manifested themselves in the economic perspective and have enabled multinational companies to make great profits through the services they provide. Various solution proposals have been put forward in international platforms regarding how these profits should be taxed, and a new tax called the Digital Service Tax has been established in Turkey in order to resolve this issue. Within the framework of the provisions in the Law No. 7194 “On Amendments to Certain Laws and Legislative Decree No. 375 with Digital Service Tax”, this tax, which allows the taxation of various digital services, aims to prevent existing tax losses and ensure tax order in the digital environment. However, as it is a new type of tax, it is also important to identify possible disruptions that may occur in practice.*

**Keywords:** *Digital service tax, Digitalization, Digital Economy, OECD, Turkish Tax System*

### **EXTENDED ABSTRACT**

*In recent decades, digitalization has become a defining characteristic of global economic transformation. With the widespread integration of technology into business models, multinational enterprises (MNEs) have gained the ability to conduct significant commercial activities across borders without maintaining any physical presence. This evolution has allowed companies to scale globally, reduce costs, and access new markets more efficiently. However, it has also exposed structural shortcomings in the traditional international tax framework, particularly in taxing digital activities that transcend physical boundaries.*

*Digital business models -such as online advertising platforms, digital marketplaces, and streaming services- are able to generate considerable revenues in jurisdictions where they do not operate physically. This new mode of value creation poses challenges for existing tax systems, which are generally based on the concepts of territoriality and permanent establishment. As a result, countries have faced increasing difficulties in exercising their taxing rights over revenues derived from digital services consumed within their*

*borders. The inability to effectively tax these services has led to significant tax base erosion and raised concerns over fairness, tax sovereignty, and public revenue loss.*

*To respond to these challenges and fill the taxation gap created by digitalization, several countries have adopted unilateral tax measures targeting digital service providers. Among these measures, Digital Services Taxes (DSTs) have emerged as a prominent interim solution. These taxes aim to capture revenue generated through digital business activities by taxing gross turnover from specific digital services rather than net profits. Although these measures are intended as stopgap tools until a multilateral consensus is reached, they have stirred considerable global debate due to their potential to generate trade tensions and legal uncertainties.*

*Turkey is among the countries that have implemented such a unilateral measure. In 2020, Turkey enacted its Digital Services Tax Law (Law No. 7194), which imposes a tax on revenues derived from certain digital services offered to users located within the country. These services include digital advertising, intermediary services provided through digital platforms, and the provision or streaming of digital content. The DST rate is set at 7.5% and applies to companies that exceed specific global and domestic revenue thresholds, with exemptions for smaller digital service providers.*

*The main objective of the Turkish DST is to address the mismatch between economic activity and tax liability in the digital economy. By taxing revenues rather than profits, the DST aims to ensure that digital companies contribute fairly to the jurisdictions where they generate value, even in the absence of a physical footprint. In this context, the tax serves both as a tool to mitigate tax avoidance and as a means of upholding the principle of tax equity among traditional and digital business models.*

*Despite these policy intentions, the implementation of Turkey's DST has given rise to a number of practical and legal challenges. One of the most pressing issues is the ambiguity surrounding the scope of taxable services, particularly in distinguishing between taxable and non-taxable digital activities. Moreover, identifying the place of value creation and determining the user's location for tax purposes have proven difficult in practice. These ambiguities have led to confusion among taxpayers and have increased the administrative burden on both companies and tax authorities.*

*Another significant concern is the impact of DSTs on multinational enterprises,*

*which may be subject to overlapping digital tax regimes across multiple jurisdictions. This fragmentation in digital taxation increases compliance costs, creates double taxation risks, and complicates international business operations. In Turkey's case, the absence of detailed guidelines and interpretive clarity further exacerbates these challenges, creating uncertainty for foreign investors and potentially discouraging digital innovation.*

*Additionally, Turkey's DST has sparked debates over its compatibility with international trade and tax agreements. Critics argue that taxing revenue instead of profits, especially when applied selectively to certain digital sectors, may breach non-discrimination principles and treaty obligations. These concerns reflect the broader global tension between the desire for immediate national solutions and the long-term necessity of coordinated international reforms.*

*In conclusion, while Turkey's Digital Services Tax provides a short-term mechanism to address the taxation challenges of the digital economy, it also illustrates the limitations of unilateral approaches. The Turkish experience highlights the need for clearer legal definitions, better administrative guidance, and a careful balancing of national tax sovereignty with international legal commitments. As digitalization continues to reshape global commerce, only through cooperative and harmonized tax policies can countries ensure a fair, efficient, and sustainable system of taxation that keeps pace with technological progress.*

## GİRİŞ

Dijital çağ olarak adlandırabileceğimiz günümüzde teknolojik gelişmeler, baş döndürücü bir şekilde çeşitli alanlarda değişimin gerçekleşmesine imkân tanımaktadır. Siyasî, sosyal, askerî, iktisadî anlamda teknolojinin sağladığı imkânlar büyük fırsatların oluşumuna zemin hazırlamaktadır. Nitekim küreselleşmenin etkisi ve COVID-19 pandemisinin teknolojik araçların kullanımını arttırmasıyla birlikte dijitalleşmeye ilişkin unsurlar daha etkin bir şekilde uygulanmaya başlanmış olup daha önce belirtildiği üzere ekonomi de bu durumdan nasibini almış ve almaya da devam etmektedir.

Teknolojik gelişmelerle birlikte mal ve hizmetlerin sunumunda önemli değişiklikler meydana gelmiş olup işletmelerin dijital araçlar kullanarak bu unsurları tüketiciye ulaştırmaları kolaylaşmış, bunun yanında tüketicilerin daha rahat erişimine de imkân tanınmaktadır. Bu sayede dijitalleşmenin

tetiklemiş olduğu dijital ekonominin büyümesi de mümkün hale gelmiştir.

Dijital hizmetlerin artması ile vergilendirmeye ilişkin düzenlemelere ilk başta yeteri kadar yer verilmemiştir. Nitekim dijital hizmetlere dair ortak bir düzenleme bulunmamakta, söz konusu hususa ilişkin Fransa ve Almanya gibi birkaç ülkenin iç düzenlemelerinden bahsetmek mümkündür. Bu kapsamda Türkiye dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer veren öncü ülkelerden biri olduğunu belirtmek icap etmektedir. Nitekim 5 Aralık 2019'da 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"<sup>1</sup> kabul edilmiş, 7 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmış ve Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili hükümler 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada Türk vergi sisteminde yer alan Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili hususlar üzerinde değerlendirmelerde bulunulacaktır. Bu kapsamda öncelikle dijitalleşme, dijital ekonomi ve dijital ekonominin vergilendirilmesi başlığı altında vergiye ilişkin önemli kavramlardan olan dijitalleşmeye ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Akabinde gelişen dijital ekonomi ve dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır. Dijital Hizmet Vergisi ana başlığı altında öncelikle devletlerarası alanda Dijital Hizmet Vergisi uygulamalarına dair hususlar ele alınacak olup Dijital Hizmet Vergisi'nin Türkiye'deki düzenlemesine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Bu kapsamda verginin konusu ve mükellefi, vergiye ilişkin muafiyet ve istisnalar, verginin oranı ile dönem, beyan ve tarhına ilişkin hususlar ile verginin güvenliğine dair düzenlemeler üzerinde değerlendirmeler yapılacaktır. Sonuç kısmında ise, bahsedilen bu hususlar çerçevesinde olası sorunlara ilişkin genel değerlendirmeler ile çözüm önerilerine yer verilecektir.

## I. DİJİTALLEŞME, DİJİTAL EKONOMİ VE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### A. Genel Açıklama

Geçmişten aktarılan bilgi birikiminin sağladığı gelişmeler, günümüze kadar birçok değişimin temel dayanağını oluşturmaktadır. Nitekim bilgi çağı olarak adlandırılan günümüzde teknolojik gelişmeler, hızla artan bir seyir göstermekte ve farklı alanlardaki yeniliklere önemli bir destek sağlamaktadır.

<sup>1</sup> 05.12.2019 tarih ve *Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 07.12.2019- 30971).

Ekonomi alanında teknolojinin etkisiyle yaşanan dönüşüm süreci, ekonomiyi “tuğla ve harç” ticaretinden “bit ve byte” teknolojisine evirmekle kendini göstermiş bulunmaktadır<sup>2</sup>. Bu değişimler neticesinde ticaretin gelişmesi ile üretim kısmında yer alan başta çok uluslu şirketler ile diğer üreticiler ve tüketici kısmında yer alan kişiler arasındaki etkileşimde artış olmaktadır. Bu minvalde Dijital Hizmet Vergisi, öne sürülen önemli çözüm yollarından bir olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak öncesinde bu vergi türünün ortaya çıkmasında önemli bir yeri bulunan dijitalleşme ve dijital ekonomi kavramları hakkında açıklamalarda bulunmak önem arz etmektedir.

## B. Dijitalleşme Kavramı

Dijitalleşme kavramı, teknolojik gelişmelerin günümüzdeki tezahürlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Latince “parmak” anlamına gelen “*digitus*” kelimesinden türetilen dijitalleşme kavramının tanımıyla ilgili literatürde çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur. Bu bakımdan dijitalleşme “*bireysel analog bilgi akışlarının dijital bitlere dönüştürülmesinin maddi süreci*”<sup>3</sup>, “*analog mesajların (söz, resim, mektup vb.) nakledilebilen, işlenebilen ve elektronik olarak depolanabilen ayrı sinyallere dönüştürülmesi*”<sup>4</sup> ya da “*endüstri devriminin ötesinde, insana bağlı ve insansız çalışmayan makinelerin yerini bağımsız düşünebilen, akıllı ve kendi başına çalışabilen makinelerin almasını, sektörlerde üretime katılmasını ve iş hayatında köklü değişikliklere neden olmasını ifade eden genel bir süreç*”<sup>5</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımlardan hareketle, dijitalleşmenin metinlerin, seslerin veya görüntülerin sayısal verilere dönüştürülerek bilgilerin nakledilip çeşitlendirilebilmesine imkân tanıyan bir işlem olarak ifade edilebilir. Nitekim tarım toplumundan sonra kitlesel üretimlerin gerçekleştiği sanayi devriminden insan odaklı üretimin azaldığı siber fiziksel sistemlerin kullanımının yaygınlaştığı dijital çağa geçişte dijitalleşmenin önemli bir rolünün bulunduğu gözlemlenmektedir<sup>6</sup>. Dijitalleşme, maliyetlerin azaltılması ile verimliliğin artmasını sağlamak suretiyle üretim süreçlerinin desteklenmesine katkıda bulunmakta; ancak, yarattığı değişim ve dönüşümlerin şu ana kadar verimlilikte

---

<sup>2</sup> Durdu, s. 1964.

<sup>3</sup> Beyaz Özbey, s. 146.

<sup>4</sup> Güncan, s. 172.

<sup>5</sup> Yılmaz, “Dijitalleşmenin Etkisi”, s. 140.

<sup>6</sup> Yüksel/ Kibriççi Artar, s. 100; Çakır, s. 5-6

beklenen artışa beklenenden fazla etki etmediği de ifade edilmektedir<sup>7</sup>.

Dijitalleşmenin tüketici yönünden etkisi ise, tüketim alışkanlıklarının değişmesi ile kendini göstermektedir. Nitekim dijitalleşmenin yarattığı ortam çerçevesinde ürünlere ulaşmanın kolaylaşması ve ürün çeşitliliğinin artması tüketicilerin davranışlarında önemli değişiklikler meydana getirmekte; üretim arzının artması, iş ve istihdam gücünün çeşitlendirilmesi ve bu konudaki bilgilerin modern teknolojiler kullanılmak suretiyle veri ve kayıtla tespit edilmesi, dijitalleşmenin getirdiği hususlar arasında yerini almaktadır<sup>8</sup>.

Dijitalleşmenin ekonomi başta olmak üzere çeşitli alanlarda yarattığı dönüşüm süreci *dijital dönüşüm* olarak adlandırılmaktadır<sup>9</sup>. Bu yolla var olan ürün ve hizmetlerin dijitalize edilerek mevcuda göre birçok alanda dönüşümünün sağlanması suretiyle avantajlı özellikleri haiz olacağı belirtilmiştir<sup>10</sup>. Dijitalleşmenin üretim süreçlerinin kısalması, ürün çeşitliliğinin artması, tüketicinin daha kolay ürün ve hizmetlere erişmesi gibi olguların varlığı, dijital dönüşüm kavramının getirdiği sonuçlar olarak görülmelidir. Bu dönüşüm sürecinde yaşanan gelişmeler ekonomik çerçevede yeni bir bakış açısı getirmiş, “*dijital ekonomi*” kavramının ortaya çıkmasını sağlamıştır.

### C. Dijital Ekonomi

Dijitalleşmenin hız kazanması ile birlikte ortaya çıkan dijital dönüşüm süreci, ekonomi başta olmak üzere çeşitli alanlarda kendisini göstermektedir. Bu dönüşüm neticesinde geleneksel ekonomi sistemi, fizikî sınırlarının ötesine geçerek internet tabanlı bir yapıyı bünyesine dahil etmiştir. İşte bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi dahilinde var olan yeni küresel ekonomik düzen, dijital ekonomi adı altında yeni bir kavramın doğuşuna vesile olmuştur.

Literatürde de dijital ekonominin çeşitli tanımlarına yer verilmiş olup; “*üretim faktörü olarak verinin kullanıldığı bir ekonomik form*”<sup>11</sup>, “*dijital mal ve hizmet temelli iş modeliyle dijital teknolojilerden elde edilen ekonomik çıktının bir parçası*”<sup>12</sup> veya “*bilişim teknolojilerinin ekonomik hayatta*

<sup>7</sup> Yılmaz, “Dijital Ekonomiye Geçiş”, s. 287.

<sup>8</sup> Özçelik Baloğlu, s. 1191.

<sup>9</sup> Özçelik Baloğlu, s. 1191; Arıkan/ Elik, s. 91;

<sup>10</sup> Parviainen/ Tihinen/ Kääriäinen/ Teppola, s. 64; Tosheva, s. 43; Günçan, s. 162-164.

<sup>11</sup> Miao, s. 4342.

<sup>12</sup> Bukht/ Heeks, s. 4-5.

*kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, reklam, ticaret, ödeme, üretim ve tüketim alanlarında gerçekleşen dönüşüm sonrası ortaya çıkan ekonominin yeni bir alan*”<sup>13</sup> tanımları bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir. Literatürde yer alan bu tanımlar dışında dijital ekonomi kavramına ilk olarak Don Tapscott’un 1996 yılında yayımlanan “*The Digital Economy: Promise and Peril in The Age of Networked Intelligence*” adlı eserinde yer verilmiş olup Tapscott adı geçen eserinde dijital ekonomiyi, dijitalleşme, bilgi, sanallaştırma, ağlar arası iletişim, yenilik ve küreselleşme kavramları çerçevesinde açıklamıştır<sup>14</sup>. Bunun yanında, eserinde dijital ekonomi dönemini devrimsel bir fenomen olarak nitelendirmiş, “*ağ tabanlı akıl dönemi*” kavramı çerçevesinde akıl, bilgi ve yaratıcılığın bir araya gelerek refah ve sosyal kalkınmanın geleceğine de vurgu yapmıştır<sup>15</sup>.

Geleneksel unsurların dijital ortama taşınmasıyla, çok uluslu şirketler sınır ötesi dijital hizmetler sunarak yeni iş alanları ve istihdam yaratmakta; ayrıca rekabet ve kaliteyi artırmaktadır<sup>16</sup>. Dijital ekonomi, dijital verileri kullanmak suretiyle üretimde verimliliği arttırmakta, kişisel bilgiler dahil olmak üzere tüm bilgileri kullanarak tüketicilerin ihtiyaçlarının azami düzeyde karşılanmasına imkân sağlamaktadır<sup>17</sup>. Bu bakımdan, dijital ekonominin hem üretimin sağlıklı bir süreç çerçevesinde verimlilik esas alınmak suretiyle işletilebilmesi sağlanmakta hem de talep sahiplerinin ihtiyaçlarının kısa sürede ve etkin bir biçimde karşılanmasına imkân tanınmaktadır.

Dijital ekonominin internet ve dijital teknolojiler vasıtasıyla yarattığı ekosistem çerçevesinde ticaret, üretim ve hizmet süreçlerine katkıları itibarıyla avantajları bulunmakla birlikte birtakım dezavantajlarının olduğunu vurgulamak gerekmektedir. Bu bakımdan daha hızlı satma ve satın alma prosedürü, ürünlerin bulunma kolaylığı, müşterilere daha çok erişim sağlanması, daha iyi hizmet kalitesi ve düşük işletme maliyetleri, 7 gün 24 saat işlem yapılabilmesi, coğrafi sınırların olmaması, fizikî şirketlere ihtiyaç duyulmaması, şirket yönetiminin kolaylaşması ve müşterilerin ürünleri rahatça seçebilmesi gibi unsurlar dijital ekonominin avantajları olarak ifade edilmektedir. Buna karşılık, dijital platformların ekonomisi kapsamında

---

<sup>13</sup> Özcan, s. 175.

<sup>14</sup> Altay Topcu, s. 456; Karaçor/ Güvenek/ Karadoğan, s. 2143.

<sup>15</sup> Yayman/ Gümüş, s. 8; Arslan Olcay/ Genç, s. 2240.

<sup>16</sup> Ergün, s. 1268-1269; Arslan Olcay/ Genç, s. 2241.

<sup>17</sup> Yayman, s. 119.

herkesin kolayca iş imkânı elde edebilmesi, bilgisayar korsanlarının varlığı, e-ticaret işlemlerinin saldırıya açık olması, müşterilerin paralarının gasp edilmesi ve ürünlerin garanti riski gibi durumlar ise dijital ekonominin dezavantajları arasında yer almaktadır<sup>18</sup>.

Genel itibariyle bahsedilen dijital ekonominin meydana getirdiği iş kollarını somutlaştırmak gerekirse e-ticaret, bulut depolama ve online ödeme sistemleri, online reklâmcılık, sosyal medya platformları ve sanal uygulama marketleri bu alanda öne çıkan iş kolları olarak değerlendirilmektedir<sup>19</sup>. Bu iş kolları içinde e-ticaret en önemli iş kolu olarak öne çıkmakta olup hem küresel hem de yerel düzeyde önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim dünya genelindeki örneklere bakıldığında e-ticaret pazarı 3,19 trilyon dolar değeriyle e-ticaret alanında en büyük pazara sahip olan Çin’de e-ticaret satışları, toplam perakende satışlarının %47,3’ünü oluşturmakta; Çin’in ardından gelen Amerika Birleşik Devletleri’nde e-ticaret pazarının değeri 1,22 trilyon dolar olup ülkedeki e-ticaret satışları, toplam perakende satışlarının %15,90’ını oluşturmaktadır<sup>20</sup>. Türkiye’de de e-ticaret alanı önemli bir yer tutmakta olup Türkiye’nin 2023 yılı e-ticaret hacminin bir önceki yıla göre %115,15 artarak 1,85 trilyon Türk lirasına ulaştığı, e-ticaret hacminin genel ticaret hacmine oranı 2019 yılında %10,1 iken yıllar içinde büyük bir artış kaydederek 2023 yılında %20,3’e ulaştığı Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan “Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü Raporu”nda ifade edilmiştir<sup>21</sup>.

### Ç. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijitalleşme ve dijitalleşmenin ekonomik alanda yarattığı karşı konulamaz etki neticesinde ortaya çıkan dijital ekonominin beraberinde getirdiği çözümlenmesi gereken birtakım sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların başında da dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği meselesi

<sup>18</sup> Özbay/ Yılmaz Genç, s. 615; Konya, s. 166-167.

<sup>19</sup> Oktay, s. 97. İş kolları arasındaki faaliyet çizgileri bulanıklaşmıştır. Yılmaz Furtuna/ Düşgün, s. 1541.

<sup>20</sup> Konuyla ilgili ayrıntılı veriler için bkz. Karabulut, “Dünyanın En Büyük E-Ticaret Pazarları (2024 Verileri)”, (<https://www.cnnturk.com/yazarlar/guncel/vedat-karabulut/dunyanin-en-buyuk-e-ticaret-pazarlari-2024-verileri-2182533>, Erişim Tarihi: 05.03.2025).

<sup>21</sup> “Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü Raporu”, (<https://ticaret.gov.tr/data/66506fa313b87685dc0dbce8/2023%20y%C4%B11%CC%88nu%CC%88mu%CC%88%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 05.03.2025).

önem arz etmektedir. Dijital ekonomi çerçevesinde söz konusu gelişmelerin hızı karşısında ülkelerin mevcut düzenlemeleri ile kendi başına aldıkları önlemler yeterli olmamakta, bu konuda küresel tedbirlerin alınması gerektiği ifade edilmektedir<sup>22</sup>. Bu anlamda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD) ve Avrupa Birliği'nin (AB) dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili geçmiş yıllarda çeşitli yol ve çözüm önerileri bulunmaktadır.

OECD, 2012 yılından bu yana hem dijital ekonominin vergilendirilmesi hem de transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmalarda bulunan bir ekonomik teşkilâttır<sup>23</sup>. Dijital ekonominin vergilendirilmesi bakımından bazı zorluklar bulunmakta olup OECD bu zorlukları; *“hareketlilik, bilgiye bağlılık, ağ etkisi, çok taraflı iş modellerinin yaygınlaşması, monopol veya oligopol piyasalara meyil ve değişkenlik”* kavramları ile açıklamıştır<sup>24</sup>.

İşte bu zorluklar itibarıyla dijital ekonominin vergilendirilmesi anlamında ülkeler arası iş birliği ve vergi uyumlaştırmasının artırılması amacıyla OECD ve Group of Twenty (G20) bünyesinde başlatılan Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma-Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projesi<sup>25</sup>, göz ardı edilen vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin gözden geçirilmesini amaçlamaktadır<sup>26</sup>. BEPS paketleri bu anlamda genel yaklaşımların yanı sıra yeni asgari standartlar ile mevcut standartların revizyonunu içeren bir dizi önlemleri içermektedir<sup>27</sup>. Şubat 2013'te BEPS'i ele alan rapor, BEPS'i doğrudan vergilendirmeye bağlayan dört strateji unsurunu içermektedir<sup>28</sup>. Bu bağlamda, vergilendirilebilir bir varlığın oluşmasının engellenmesi ya da böyle bir varlık mevcutsa, ticaret yapıları aracılığıyla brüt kârların kaydırılması veya ödeyici düzeyinde kesintilerin artırılması yoluyla net kârın azaltılması gibi yöntemlerle, pazar ülkesindeki vergilendirmenin asgariye indirilmesi raporda

---

<sup>22</sup> Akkaya/ Gerçek, s. 169.

<sup>23</sup> Çelener, s. 35.

<sup>24</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Durdu, s. 1965.

<sup>25</sup> BEPS Projesi, çok uluslu şirketlerin karlarını daha düşük vergi uygulaması bulunan ülkelere aktarması ve matrahlarını düşürmesini engellenmesi için birtakım düzenlemeleri öngören bir eylem plânıdır. Konca, “BEPS Nedir ve Şirketlere Etkisi Nelerdir?”, EY, ([https://www.ey.com/tr\\_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/beps-nedir](https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/beps-nedir), Erişim Tarihi: 24.06.2025).

<sup>26</sup> Akkaya/ Gerçek, s. 169; Güngör, s. 263.

<sup>27</sup> Budak, s. 303; Dibo/ Tosun, s. 30.

<sup>28</sup> Budak, s. 304.

vurgulanan hususlar arasındadır.

Temmuz 2013'te yayımlanan BEPS Eylem Planı, vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi ve kârın düşük vergili ülkelere kaymasının önlenmesi gibi gerekçelerle OECD tarafından hazırlanmıştır. Dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunlara yönelik çözüm arayışları ise birinci eylem plânı olarak ifade edilmiştir.<sup>29</sup> BEPS eylem plânı ile tespit edilen amaçlar özün önceliği, şeffaflık ve kesinlik olmak üzere üç temel esas üzerinde şekillendirilmiş; 1, 6, 7, 8, 9, 10 ve 15'inci eylemler özün önceliği; 11, 12, 13 ve 14'üncü eylemler şeffaflık; 2, 3, 4 ve 5'inci eylemler ise kesinlik prensibi çerçevesinde ele alınmıştır<sup>30</sup>. Dijital ekonominin ele alındığı 1 nolu Eylem Plânının final raporu ise 2015 yılında açıklanmış, bu raporla BEPS ile bağlantılı olmak suretiyle dijital ekonominin ortaya çıkardığı sorunlar tartışılarak belli başlı çözüm yolları önerilmiştir<sup>31</sup>. Final raporunda yer alan çözüm yollarına dair ülkelere bir standart getirilmemiş, ülkelerin iç hukukları çerçevesinde kendi çözüm yollarını seçmesine yönelik özgürlük tanınmıştır. Final raporunda dijital ekonominin vergilendirilmesinde tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile orantılılık ilkelerine dikkat edilmesi gerekliliği ayrıca belirtilmiştir<sup>32</sup>.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili AB Komisyonu 2018 yılında “*Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi (Fair Taxation of the Digital Economy)*” isimli iki öneriden oluşan öneri paketini yayımlamıştır<sup>33</sup>. Komisyon tarafından sunulan öneriye göre, bir işletmenin bir üye devlette fizikî varlığı bulunmasa bile, eğer bir yıl içinde bu devlette 7 milyon avronun üzerinde gelir elde etmesi, 100 binden fazla kullanıcıya ulaşması veya dijital hizmet sunan işletme ile kullanıcılar arasında 3000'den fazla iş sözleşmesi yapılması gibi şartlardan en az birini sağlaması hâlinde, söz konusu işletmenin vergilendirmeye tâbi olacağı belirtilmiştir<sup>34</sup>.

Komisyon tarafından sunulan bu öneriler, vergilendirmenin millî bir

<sup>29</sup> Akkaya/ Gerçek, s. 169.

<sup>30</sup> Karabulut, s. 272.

<sup>31</sup> Oktay, s. 99. Bu çözüm yollarına örnek olarak dijital işyeri kavramının belirlenmesi, dijital ortamdaki bazı faaliyetlere stopaj uygulanması ile dijital dengeleme vergisi uygulaması örnek olarak verilebilir. Çelener, s. 36.

<sup>32</sup> Akkaya/ Gerçek, s. 169; Yayman, s. 120.

<sup>33</sup> Karabulut, s. 273.

<sup>34</sup> Szczepański, s. 5.

konu olması ve önerilerin yasal zemininin yeterli olmadığı ileri sürülmesi sebebiyle Danimarka, İrlanda, Hollanda ve Malta gibi üyeler tarafından “*subsidiarite ilkesi*” ileri sürülmek suretiyle reddedilmiştir<sup>35</sup>. Dijital Hizmet Vergisi’nin de yer aldığı bu hususlar karşısında Fransa, İtalya ve İspanya gibi üye ülkeler kendi başlarına birtakım düzenlemeler getirmeye başlamışlardır<sup>36</sup>. İşte bu gelişmeler ışığında Dijital Hizmet Vergisi konusu önem kazanmaya başlamış olup hem devletlerarası vergilendirme alanında hem de Türkiye’de bu durumun yansımaları daha açık bir şekilde tezahür etmeye başlamıştır.

## II. DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

### A. Genel Açıklama

Dijital ekonomi, son yıllarda hızla gelişen ve geleneksel ekonomik modelleri yeniden şekillendiren bir olgu haline gelmiştir. İnternetin yaygınlaşması, dijital platformların büyümesi ve e-ticaretin artan önemi, ekonomilerin dijitalleşmesine yol açmış, bu da birçok sektörü doğrudan etkilemiştir. Ancak, dijitalleşmenin getirdiği bu dönüşüm, geleneksel vergi sistemlerinin uyumsuzluk sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Özellikle, dijital hizmetlerin sınırları aşan niteliği ve büyük dijital şirketlerin faaliyetlerini vergilendirmenin zorlukları, ülkeleri yeni vergi modelleri geliştirmeye zorlamıştır.

Dijital Hizmet Vergisi, bu yeni ihtiyaçlara cevap veren bir vergi türü olarak ortaya çıkmıştır. Dijital Hizmet Vergisi, dijital platformlar ve hizmet sağlayıcılarının kullanıcılar üzerinden gerçekleştirdiği ekonomik faaliyetlere dayalı olarak uygulanan bir vergilendirme mekanizmasıdır. Bu vergi türü, özellikle sosyal medya, arama motorları ve çevrimiçi reklâmcılık gibi hizmetlerde faaliyet gösteren büyük teknoloji firmalarının, faaliyet gösterdikleri ülkelerde âdil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamayı hedeflemektedir. Bu bakımdan Dijital Hizmet Vergisi, ülkelerin dijital ekonomideki paylarını artırmayı ve âdil vergilendirme çerçevesinde dijitalleşmeden kaynaklanan haksız kazançlar ile rekabet nedeniyle oluşan vergi kayıplarını en aza indirmeyi amaçlamaktadır<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Karabulut, s. 274; Araalan, s. 1464. Yetki ikamesi olarak da adlandırılan subsidiarite ilkesi, birliğin yetki sınırları dışında kalan konularda üye ülkelerin egemenlik hakları doğrultusunda hareket edebilmesine imkân tanımaktadır. Bu yolla, birliğin üye devletin devrettiği yetkiler dışındaki bir konu hakkında üye devlet adına karar alması mümkün olmamaktadır.

<sup>36</sup> Çelikkaya, s. 178; Oğuz/ Yıldız, s. 87-88.

<sup>37</sup> Yayman, s. 136; Eyidoğan/ Demir, s. 11.

Devletlerarası mecrada Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulanması, çeşitli devletlerin farklı yaklaşımlar sergilemesiyle karmaşık hale gelmiştir. Dijitalleşmenin hızla yayıldığı ve büyük teknoloji firmalarının küresel çapta faaliyet gösterdiği günümüzde devletler arasındaki vergi politikalarını önemli ölçüde etkilemiştir. Dijital hizmetlerin sınır tanımayan yapısı, geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına yol açarken, birçok ülke dijital platformların sağladığı ekonomik faydalardan daha fazla pay alabilmek amacıyla kendi dijital hizmet vergilerini uygulamaya koymuştur. Bazı devletler, Dijital Hizmet Vergisi'ni hızlı bir şekilde yürürlüğe koyarak kendi ekonomik çıkarlarını korumayı amaçlamışken; diğerleri, bu verginin uluslararası ticarete olası etkilerini göz önünde bulundurarak daha temkinli davranmıştır. Bu açıklamalar ışığında, öncelikle Dijital Hizmet Vergisi'nin belli başlı ülkeler nezdinde mevcut uygulamalarının değerlendirilmesi ve buna ilişkin açıklamalarda bulunulması önem arz etmektedir.

## **B. Belli Başlı Ülkeler Nezdinde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları**

### **1. Genel Olarak**

Teknolojinin gelişimi neticesinde ortaya çıkan dijitalleşme ve buna bağlı olarak ekonomi kavramı özelinde ortaya çıkan dijital ekonomi, dünya çapında ticaretin ve hizmetlerin dijital ortamda gerçekleşmesini sağlamakta ve özellikle büyük dijital platformlar, e-ticaret şirketleri ve çevrimiçi hizmet sağlayıcıları tarafından yürütülen faaliyetlerle şekillenmektedir. Bu bakımdan, dijital ekonominin sağladığı menfaatler karşısında vergilendirmeye ilişkin nasıl bir yöntem izleneceği sorusu ülkeler nezdinde önemli bir mesele haline gelmiştir.

Belirtildiği üzere OECD ve AB bünyesinde dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili birtakım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalar neticesinde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik bilhassa vergi kayıplarını ve kaçaklarını önlemeye ilişkin önemli bir bilgi altyapısı oluşturulmakla birlikte başta AB üyesi ülkeler olmak üzere bazı ülkelerin bu çerçevede kendi politikalarını uygulamaya koyduğunu ifade etmek gerekmektedir. Nitekim OECD, dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili bulunduğu önerilerin hangisinin uygulanacağına ilişkin kesin bir tespit bulunmamış olup bu konuda ülkeleri serbest bırakmıştır<sup>38</sup>. Bu başlık altında dijital ekonominin vergilendirilmesi çerçevesinde belli başlı ülkelerde Dijital

<sup>38</sup> Oktay, s. 104.

Hizmet Vergisi uygulamalarına yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

## 2. Fransa

Fransa, AB üyesi devletler arasında Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulanmasında ilk icracı devlet olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>39</sup>. Fransa'nın DHV konusunda attığı bu adım diğer devletlere de örnek olmuş, Dijital Hizmet Vergisi'ni uygulayan diğer devletler de Fransa'nın uyguladığı hususları dikkate almak suretiyle hareket etmişlerdir<sup>40</sup>. Bu anlamda, öncelikle Fransa'da 2017 yılında Bütçe Kanunu ile kamuoyunda "*Google Vergisi*" olarak da adlandırılan bir vergi yürürlüğe konulmak istenmişse de söz konusu düzenleme ile getirilecek verginin hangi kurumlara uygulanacağı hususunda idareye takdir yetkisi verilmesi ve bu çerçevede Fransız Anayasası'nın 34'üncü maddesinde yer alan "Her türlü verginin matrah, oran ve tahsil usulünün kanunla belirlenir" hükmüne aykırılık teşkil etmesi gerekçesiyle söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir<sup>41</sup>.

Akabinde 2019 yılında Fransa'da yeni bir Dijital Hizmet Vergisi düzenlemesi yürürlüğe girmiş olup vergilendirmeye ilişkin ilk işlemlerin dört büyük şirkete uygulanması sebebiyle (Google, Apple, Facebook, Amazon) bu vergi GAFA vergisi olarak adlandırılmıştır<sup>42</sup>. Eylül 2019'da verginin yürürlük tarihi geçmişe işletilerek 1 Ocak 2019 olarak belirlenmiştir<sup>43</sup>. Söz konusu düzenlemeler ile şirketlerin Fransa'da elde ettikleri kazançlar üzerinden %3 oranında<sup>44</sup> vergi alınmakta, şirket merkezleri her nerede olursa olsun yıllık olarak dünya çapında 750 milyon Avro ve Fransa'da 25 milyon Avro kazançtan fazlasını elde etmeleri halinde vergiye tâbi tutulacakları ifade edilmektedir<sup>45</sup>.

---

<sup>39</sup> Dibo/Tosun, s. 35.

<sup>40</sup> Saraçoğlu/ Kahraman, s. 12; Çakır, s. 83.

<sup>41</sup> Çelener, s. 44-45.

<sup>42</sup> Şu anda 29 şirket, GAFA Vergisi'nden etkilenmektedir. İlâveten bazı kaynaklarda Microsoft'un eklenmesiyle birlikte GAFAM olarak da bu vergi türü adlandırılmaktadır. Demirhan, s. 80; Oğuz/ Yıldız, s. 88; Borders/ Balladares/ Barake/ Baselgia, s. 11; Arıkan/ Elik, s. 99.

<sup>43</sup> Turan, s. 11.

<sup>44</sup> Bu oranın 2025 bütçesinden itibaren olmak üzere %5'e yükseltilmesine ilişkin parlamentoya teklif verilmiş olsa da söz konusu öneri destek görmemiştir. Asquith, "France DST rise to 5% proposal", VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/france/france-dst-rise-to-6-proposal/>, Erişim Tarihi: 18.03.2025); Assemblée Nationale, (<https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/17/amendements/0324A/AN/735>, Erişim Tarihi: 18.03.2025).

<sup>45</sup> Çelener, s. 46.

Bu kazançların altında kalınması halinde ise vergiden muaf olunmaktadır<sup>46</sup>.

Uygulama alanı olarak iki hizmet türü belirlenmiş olup bunlar, elektronik iletişim vasıtasıyla kullanıcıların birbiri ile etkileşimde bulunmasına imkân tanıyan dijital aracılık hizmetleri ile reklâm verenlerin kullanıcılardan elde edilen verilere dayanarak sunduğu reklâmcılık hizmetleridir<sup>47</sup>. İlgili mükellefin Dijital Hizmet Vergisi'ne tâbi her bir faaliyeti ayrı olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir<sup>48</sup>. Fransa'da Dijital Hizmet Vergisi'nin ödenmesi ise Nisan ve Ekim aylarında olmak üzere iki eşit taksitte gerçekleştirilmektedir<sup>49</sup>.

### 3. İtalya

İtalya'da dijital ekonominin vergilendirilmesi ve buna bağlı olarak Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulanmasına ilişkin olarak 2019 yılında İtalyan parlamentosu tarafından kanun tasarısı onaylanmış; ancak, OECD tarafından açıklanacak tedbirlerin beklenilmesi gerekçe gösterilerek yürürlüğe konulmamıştır<sup>50</sup>. Nitekim devletlerin kendi düzenlemelerini hayata geçirmeleri iradesi çerçevesinde Fransa'da olduğu gibi İtalya'da da dijital hizmetlerden vergi alınmaya başlanmıştır. İtalya'da Dijital Hizmet Vergisi, çevrimiçi reklâmcılık hizmetleri, çok taraflı dijital arayüzler ve kullanıcı verilerinin iletimi olmak üzere üç gelir kategorisini vergiye tâbi tutmakta olup bu gelir kalemlerine %3'lük vergi oranı uygulanmaktadır. Vergi matrahından katma değer vergisi ile diğer dolaylı vergiler hariç olmak üzere maliyet indirimi yapılmamaktadır<sup>51</sup>.

Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulanması bakımından tek şart ilgili mükellefin dünya genelindeki gelirlerinin 750 milyon avro ve üzerinde olması olarak belirlenmiştir<sup>52</sup>. Dijital Hizmet Vergisi'nden bazı hizmetlerin

<sup>46</sup> Çakır, s. 84.

<sup>47</sup> Béra, “Announced, proposed and implemented: Key features of France’s DST”, DLA Piper, (<https://www.dlapiper.com/es-pr/insights/publications/2021/02/announced-proposed-and-implemented-key-features-of-frances-dst>, Erişim Tarihi: 18.03.2025); Çelikkaya, s. 184.

<sup>48</sup> Borders/ Ballardares/ Barake/ Baselgia, s. 4.

<sup>49</sup> Béra; Bird&Bird, “Digital Services Tax in France”, (<https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>, Erişim Tarihi: 18.03.2025).

<sup>50</sup> Ergün, s. 1275.

<sup>51</sup> Dibo/ Tosun, s. 34.

<sup>52</sup> Oğuz/ Yıldız, s. 88. Söz konusu şartın yanında sadece İtalya'daki dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin toplamının 5.5 milyon avro ve üzerinde olması da bulunmaktaydı. Ancak

istisna kapsamında tutulduğunu da ifade etmek gerekmektedir. Bu kapsamda dijital aracılık hizmetinin bir parçası olarak doğrudan mal ve hizmet tedariki, tedarikçinin aracı olarak hareket etmediği durumlarda, bu mal ve hizmetlerin tedarikçisinin web sitesi aracılığıyla sipariş edilen mal veya hizmetlerin tedariki veya tek veya ana amacı, arayüzü işleten kuruluş tarafından arayüz kullanıcılarına dijital içerik, iletişim hizmetleri veya ödeme hizmetleri sağlamak olan bir dijital arayüzün sağlanması gibi hizmetler vergiden istisna edilmiştir<sup>53</sup>.

İtalya’da ilgili malî yıl bakımından herhangi bir vergilendirme hizmeti sağlandığında vergilendirilecek gelir ilgili hizmetin İtalya ile bağlantılı olması halinde dünya genelinde elde edilen yüzdesine göre vergilendirilmekte; Dijital Hizmet Vergisi konusunda belirlenecek yüzde İtalya’da temin edilen dijital hizmetin niteliğine göre değişmektedir<sup>54</sup>. Dijital Hizmet Vergisi’ne tâbi mükelleflerin elde ettikleri gelirlerini yıllık beyanname ile vergi idaresine sunmaları gerekmekte olup vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde idari para cezaları ile karşılaşabileceği ifade edilmektedir<sup>55</sup>.

#### 4. Birleşik Krallık

Birleşik Krallıkta Dijital Hizmet Vergisi’ne ilişkin ilk olarak 2018 Bütçesinde bilhassa teknoloji devlerini kapsayacak şekilde elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi noktasında yer verilmiştir<sup>56</sup>. Devam eden süreçte Birleşik Krallık’ta Dijital Hizmet Vergisi, 22 Temmuz 2020 tarihindeki Kanun Tasarısının kabul edilmesi ile birlikte 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren geçmişe dönük uygulanmak suretiyle yerini almıştır. Verginin kapsamı,

---

2025 Bütçe Kanunu ile bu şart kaldırılmıştır. Asquith, “2025 Budget Law withdraws €5.5m Italian revenue DST threshold”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/italy-digital-services-tax-threshold-withdrawal-proposal/>, Erişim Tarihi: 20.03.2025); “Italy Expands Digital Services Tax in 2025 Budget”, VATupdate, (<https://www.vatupdate.com/2025/03/07/italy-expands-digital-services-tax-in-2025-budget-2/>, Erişim Tarihi: 20.03.2025).

<sup>53</sup> “What is the Digital Services Tax (DST) in Italy, and How Does It Work?”, Stripe, (<https://stripe.com/en-jp/resources/more/digital-services-tax-dst-italy>, Erişim Tarihi: 26.06.2025).

<sup>54</sup> Araalan, s. 1465.

<sup>55</sup> Asquith, “Italy Digital Services Tax Under US Pressure”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/italy-digital-services-tax-threshold-withdrawal-proposal/>, Erişim Tarihi: 26.06.2025).

<sup>56</sup> “Budget 2018- Digital Services Tax”, HM Treasury, ([https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/752172/DST\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf), Erişim Tarihi: 26.06.2025).

internet arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazar yerleri olup %2’lik bir vergi oranı bulunmaktadır<sup>57</sup>. Başka bir deyişle bir sosyal medya platformu Birleşik Krallık kullanıcılarına yönelik reklamlardan gelir sağlıyorsa, bir çevrimiçi pazaryeri Birleşik Krallık kullanıcıları arasında işlemlerin kolaylaştırılması yoluyla komisyon alıyorsa veya bir arama motoru Birleşik Krallık kullanıcıları tarafından girilen anahtar terimlerin sonucuna binaen reklâm gösterimi yoluyla gelir elde ediyorsa bu çerçevede vergiye tâbi tutulmaktadır<sup>58</sup>.

Elde edilen gelirin dünya genelinde 500 milyon £ ile Birleşik Krallık’taki kullanıcılar bağlamında 25 milyon £’u aşması halinde mükelleflerin vergilendirilmesi mümkün olmaktadır<sup>59</sup>. Diğer ülkelerden farklı olarak mükelleflerin sunduğu dijital hizmetten elde ettiği ilk 25 milyon £’luk kazancı Dijital Hizmet Vergisi’ne tâbi olmamaktadır<sup>60</sup>. Bir hesap dönemine ilişkin Dijital Hizmet Vergisi, en fazla on iki aylık hesap döneminin bitiminden sonraki gün muaccel hale gelmektedir. İlgili mükellefler her bir hesap dönemi için beyanname vermekle yükümlü tutulmaktadır.

Verginin kapsamı ile ilgili de bazı kısıtlamalar bulunmaktadır. Örneğin çevrimiçi pazar yerleri için taraflardan en az birinin Birleşik Krallık merkezli olması gerekmekte ve kullanıcı taraf yerleşik olduğu ülkede benzer dijital hizmet vergisine tabi ise vergi %50 indirimli uygulanmaktadır<sup>61</sup>. Birleşik Krallık, ödeme trendleri hakkında herhangi bir şirket adı olmadan ayrıntılı bilgi yayınlayan tek ülkedir<sup>62</sup>. Birleşik Krallık’ta Dijital Hizmet Vergisi’nin Kurumlar Vergisi bakımından işletme gideri olarak indirilebileceği ancak vergiden mahsup edilemeyeceği de ayrıca ifade edilmiştir<sup>63</sup>.

<sup>57</sup> Çelikkaya, s. 184.

<sup>58</sup> Gençaslan, s. 3.

<sup>59</sup> Demirhan, s. 82; Çakır/ Yoruldu, s. 159.

<sup>60</sup> Bunn/ Asen/ Enache, “Digital Taxation Around The World”, Tax Foundation, 2020, s. 17, ([https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf?\\_gl=1\\*1ea04a0\\*\\_gcl\\*\\_au\\*OTI3NDQ5NTUzLjE3NDI0NzE2NzI.\\*\\_ga\\*MTc2MjAzMzc0MS4xNzQyNDcxNjc2\\*\\_ga\\_FP7KWDV08V\\*MTc0MjQ3MTY3Ni4xLjEuMTc0MjQ3MTY4Ni41MC4wLjA., Erişim Tarihi: 20.03.2025](https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf?_gl=1*1ea04a0*_gcl*_au*OTI3NDQ5NTUzLjE3NDI0NzE2NzI.*_ga*MTc2MjAzMzc0MS4xNzQyNDcxNjc2*_ga_FP7KWDV08V*MTc0MjQ3MTY3Ni4xLjEuMTc0MjQ3MTY4Ni41MC4wLjA., Erişim Tarihi: 20.03.2025)); Demirhan, s. 82.

<sup>61</sup> Dibo/ Tosun, s. 34.

<sup>62</sup> Borders/ Balladares/ Barake/ Baselgia, s. 12.

<sup>63</sup> “Digital Services Tax: Response to the Consultation”, HM Treasury, ([https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5d272035e5274a58632068ab/DST\\_response\\_document\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5d272035e5274a58632068ab/DST_response_document_web.pdf), Erişim Tarihi: 26.06.2025).

## 5. Hindistan

Hindistan’da dijital ekonominin vergilendirilmesi bağlamında Fransa’da Dijital Hizmet Vergisi’nin uygulanmasından daha önce uygulanmaya başlayan bir vergi türü bulunmaktadır. Bu anlamda, 2016 yılında “*Dengeleme Vergisi (Equalisation Levy)*” kendi türünün ilk örneği olarak görülmektedir<sup>64</sup>. Bu vergi türü ile Hindistan’da daimî işyeri olmayan mükelleflerin dijital reklâm ve tanıtım hizmetlerinden elde ettikleri gelirlerin %6 oranında vergilendirilmesine imkân tanınmaktadır. 2020 yılında e-ticaret operatörlerinin faaliyetlerine yönelik %2’lik bir vergi oranı yürürlüğe girmiş olup yıllık gelirin 100 bin Hindistan Rupisinden fazla olması gerekmektedir<sup>65</sup>. Belirtmek gerekir ki; getirilen %2’lik vergi, 2024 Bütçe Kanunu ile 1 Ağustos 2024’ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır<sup>66</sup>.

## 6. Değerlendirme

Yukarıda bahsedilen ülkeler dahil olmak üzere Dijital Hizmet Vergisi’nin Dünya genelindeki uygulamaları şu şekildedir:

Ülke	Vergi Oranı	Kapsam
Avusturya	%5	Reklâmcılık
Danimarka	%2	Video akışı
Fransa	%3	Dijital arayüz, reklâmcılık, kullanıcı verileri
Macaristan	%7,5	Medya içeriği, reklâmcılık
İtalya	%3	Dijital arayüz, reklâmcılık, kullanıcı verileri

<sup>64</sup> Karabulut, s. 274; Ergün, s. 1277; Oğuz/ Yıldız, s. 87.

<sup>65</sup> E-ticaret operatörü, çevrimiçi mal satışı veya çevrimiçi hizmet sunumu için dijital veya elektronik bir tesise veya platforma sahip olan, işleten veya yöneten yerleşik olmayan bir kişi olarak tanımlanmaktadır. Enache, “Digital Taxation around the World”, Tax Foundation, 2024, s. 16, (<https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF833.pdf>, Erişim Tarihi: 21.03.2025).

<sup>66</sup> Vasudevan/ Khurana, “India’s 2% equalisation levy abolished: from bad to worse for some?”, ITR, (<https://www.internationaltaxreview.com/article/2domhin1o2rn1303tperk/sponsored/indias-2-equalisation-levy-abolished-from-bad-to-worse-for-some>, Erişim Tarihi: 21.03.2025); Asquith, “India scraps 2% equalisation levy on foreign digital services”, VAT-Calc, (<https://www.vatcalc.com/india/india-2-equalisation-levy-extension-to-e-commerce-sellers-and-facilitating-marketplaces-apr-2020/>, Erişim Tarihi: 21.03.2025).

Polonya	%1,5	Görsel-işitsel medya hizmeti ve görsel-işitsel ticari iletişim
Portekiz	%1,5	Video paylaşım platformları ve TV akışı (%1)
İspanya	%3	Reklâmcılık, kullanıcı verileri
Birleşik Krallık	%2	Pazar yerleri, sosyal medya, arama motorları
Hindistan	%6	Reklâmcılık
Nepal	%2	Elektronik ve dijital hizmetler
Yeni Zelanda	%3	Sosyal medya, içerik paylaşımı, arama motoru kullanıcı verileri, aracılık
Pakistan	%2	Pazar yerlerinde stopaj vergisi
Kırgızistan	%2	Dijital hizmetler B2B (Business to Business) ve B2C (Business to Consumer) vergisi
Vietnam	%1,5	E-ticaret vergisi
Arjantin	%5, %10, %15	Çevrimiçi kumar
Kanada	%3	Reklâmcılık, çevrimiçi pazar yerleri, sosyal medya ve kullanıcı verilerinin satışı/lisanslanması
Kolombiya	%3	Reklâmcılık, medya akışı veya indirme, kullanıcı verileri, e-öğrenme - önemli ekonomik varlık testi
Paraguay	%4,5	Yerleşik olmayan: medya, oyun, bilgi işlem, reklâmcılık, kumar, yazılım
Uruguay	%12	Yerleşik olmayanlar için dijital hizmetler
Kenya	%1,5	Yerleşik olmayan e-hizmetlerin çoğu dahil olmak üzere dijital arayüz hizmetleri
Nijerya	%6	İçerik, müşteri verileri, mal ve hizmetler ile aracılık hizmetleri
Sierra Leone	%1,5	Reklâmcılık, web ve veri hizmetleri
Tanzanya	%2	Dijital veya elektronik hizmetler
Tunus	%3	Uygulamalar ve yerleşik olmayanlar için dijital hizmetler
Uganda	%5	
Zimbabve	%5	Dijital ve e-ticaret

**Kaynak:** Caragher, “Digital Services Taxes DST–Global Tracker”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/>, Erişim Tarihi: 23.03.2025).

### III. TÜRKİYE’DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

#### A. Genel Açıklama

Dijital ekonominin vergilendirilmesi bağlamında gerek OECD ve AB gibi organizasyonlar gerek ülkelerin kendi iç düzenlemeleri vasıtasıyla çeşitli gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaktadır. Türkiye, dijital ekonominin vergilendirilmesi bakımından dünyadaki gelişmeler karşısında öncü bir rol üstlenmiş olup bu konuda önceki yıllarda gerçekleştirdiği mevzuat düzenlemeleri ile Dijital Hizmet Vergisi’nin oluşumuna zemin hazırlamıştır. Bu anlamda, Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesi sürecinde Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına giden yolun anlaşılması bakımından tarihsel sürecin incelenmesi önem arz etmektedir.

#### B. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Tarihî Gelişimi

Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi’nin ihdasından önce dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik ilk gelişme, 2013 yılında yaşanmıştır. 30 Aralık 2013 tarihinde Mükerrer 28867 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>67</sup> ile Vergi Usul Kanunu<sup>68</sup> uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek mecburiyeti bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv uygulaması getirilmiştir. E-arşiv uygulaması yoluyla kâğıt ve posta maliyeti ile zamandan tasarruf edilmesi sağlanmakta, faturaların daha kolay saklanıp erişilebilmesine imkân tanınmıştır. Akabinde 24 Aralık 2015 tarihinde 29572 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 464 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>69</sup> yayımlanmış olup bu tebliğ ile aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklâmcılığı hizmet araçları ile kargo ve lojistik işletmelerinin elektronik ticaret ve bazı ticarî faaliyetlerine ilişkin olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan mükelleflere usul ve esasları 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen e-Arşiv uygulamasına geçme mecburiyeti getirilmiştir.

---

<sup>67</sup> 433 sıranumaralı VUKGT, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131230m1-16.htm>, Erişim Tarihi: 24.03.2025).

<sup>68</sup> 10-11-12.01.1961 tarih ve 10703-10704-10705 sayılı Resmî Gazetelerde yayımlanmıştır.

<sup>69</sup> 464 sıra numaralı VUK GT, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/12/20151224-7.htm>, Erişim Tarihi: 24.03.2025).

7 Eylül 2016 tarihinde 29824 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6745 sayılı “Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”<sup>70</sup> 9’uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun 11’nci maddesinde değişiklik yapan “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” hükmü ile elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetler dahil olmak üzere bu faaliyetlere ilişkin kesinti oranları belirleme yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir<sup>71</sup>.

5 Aralık 2017 tarihinde 30261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”<sup>72</sup> dijital ekonominin vergilendirilmesi yönünden önemli bir düzenleme getirilmiş olup ilgili Kanunun 41’nci maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’ncü maddesinin 1 numaralı fıkrasına “Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü eklenmiş bulunmaktadır. Bu düzenleme ile birlikte yurt dışında sunulmuş olan hizmetten Türkiye’de yararlanılması gerekçesiyle söz konusu hizmetin Türkiye’de vergilendirilmesine alan açılmış,

<sup>70</sup> 6745 sayılı “Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6745.pdf>, Erişim Tarihi: 24.03.2025).

<sup>71</sup> Daha önce bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi, 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 46’ncı maddesi ile “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>72</sup> 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>, Erişim Tarihi: 24.03.2025).

bu yolla Google, Apple, Facebook gibi uluslararası firmaların Türkiye’de sunduğu yazılım, uygulama ve benzeri hizmetler üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplamaları ve bu Katma Değer Vergisi tutarlarını aylık olarak beyan etmeleri zorunlu tutulmuştur<sup>73</sup>.

Aynı kanunun 19’uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu mükerrer 257’nci maddesinde yapılan değişikliklerle birlikte vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla mükelleflere verilen hizmetlerin elektronik ortama taşınması, vatandaşların vergi dairelerine gitmeksizin iş ve işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesi, bunun yanında kayıt dışılıkla mücadelede etkinliğin artırılması çerçevesinde elektronik ticaretin kavranmasına yönelik olarak gerekli düzenlemeleri yapma hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış; diğer taraftan madde ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere binaen düzenlenen ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilebilmesi imkânı sağlanmıştır<sup>74</sup>.

19 Aralık 2018 tarihinde 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>75</sup> uyarınca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun<sup>76</sup> 94’üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun<sup>77</sup> 15’inci ve 30’uncu maddelerinde sayılanlara internet ortamında verilen reklâm hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi kapsamındaki ödemelerde %15, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesi kapsamındaki ödemelerde %0 ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncü maddesi kapsamındaki ödemelerde %15 oranında vergi kesintisi uygulanması reklam hizmetini veren veya verilmesine aracılık edenin sorumluluğundadır. İlgili düzenleme sadece kesinti yapma yükümlülüğü olan mükelleflerce yapılan ödemeleri kapsadığından B2B iş modelleri kapsam dışında kalmaktadır<sup>78</sup>.

---

<sup>73</sup> Güngör, s. 266.

<sup>74</sup> Turan, s. 12.

<sup>75</sup> 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181219-6.pdf>, Erişim Tarihi: 24.03.2025).

<sup>76</sup> RG, T. 06.01.1961, S. 10700.

<sup>77</sup> RG, T. 21.06.2006, S. 26205.

<sup>78</sup> Oktay, s. 108. B2B, business-to-business teriminin kısaltması olup Türkçe’ye işletmeden işletmeye olarak çevrilebilen bir iş modelidir. Bu iş modelinde firmalar son tüketiciye değil, başka işletmelere pazarlama ve satış yapmayı hedeflemekte, özellikle tedarik zincirlerinde

Dijital ekonominin vergilendirilmesi sürecinde yaşanan bu gelişmelerin de etkisi neticesinde belli başlı dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 7194 sayılı Kanunun 1-7'nci maddeleri çerçevesinde 1 Mart 2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Dijital Hizmet Vergisi, Türk vergi sistemine giriş yapmıştır. Vergiyle ilgili kendine has özellikler bulunmakta olup ileriki başlıklarda bu hususlar hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

### C. Dijital Hizmet Vergisinin Hukukî Niteliği

Dijital Hizmet Vergisi'nin hukukî niteliğinin incelenmesinde belli sınıflandırmalar üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Bu değerlendirmelerin başında söz konusu verginin gelir veya harcama vergisi niteliğinde olup olmaması gelmektedir. Vergilerin alındığı iktisadî kaynak bakımından yapılan bu tasnif çerçevesinde elde edilen gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi; harcamalar üzerinden alınan vergiler ise harcama vergisi olarak adlandırılmaktadır<sup>79</sup>. Dijital Hizmet Vergisi'nin gelir vergisi kapsamında kaldığını savunan görüş, ileride de bahsedilecek olan hasılat kavramının 7194 sayılı Kanunda net olarak tanımlanmadığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 58, 68 ve 113'üncü maddelerindeki hâsılat kavramının faaliyete ilişkin giderlerin kapsam dışı bırakılarak işletme faaliyeti çerçevesinde tahsil edilen paralar ile tahakkuk eden alacakları ve işletmeye ait emtia mevcudunun değerini içerdiği bahsinden hareket etmektedir<sup>80</sup>. Diğer görüşe göre ise, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda dijital iş yeri ile ilgili herhangi bir tanımlamanın olmaması sebebiyle belirsizliğin giderilmesi doğrultusunda Dijital Hizmet Vergisi'nin harcama vergisi olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir<sup>81</sup>.

Dijital Hizmet Vergisi'nin hukukî niteliği ile ilgili diğer bir sınıflandırma ilgili vergi türünün dolaylı ya da dolaysız vergi türü niteliğini haiz olduğuyula ilgilidir. Dolaylı vergiler, üretim ve ithalatla ilişkili vergiler olup Katma Değer Vergisi, üretim birimleri üzerinden alınan vergiler, ithalde alınan vergi-

---

sıklıkla kullanılmaktadır. Özgül, “B2B İş Modeli Nedir? (Güncel Örnekler ile Anlatım)”, (<https://ikas.com/tr/blog/b2b-is-modeli-nedir>, Erişim Tarihi: 27.06.2025).

<sup>79</sup> Gelir ve harcama vergileri dışında servet üzerinden alınan vergiler ile mahalli idare vergileri de bu tasnifte yer alan başlıca vergiler arasındadır. Taşkan, s. 312; Bilici, s. 81; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 221.

<sup>80</sup> Başaran Yavaşlar, s. 11; Karabulut, s. 277; Mutlu Kaya, s. 460; Kaçıra, s. 82; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 222.

<sup>81</sup> Oktar, s.249; Kaçıra, s. 83; Taşkan, s. 596; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 263; Yılmaz/ Batı, s. 209.

ler, ulaştırma ve sigorta gibi hizmetlerden alınan vergiler vs.yi kapsamaktadır. Dolaysız vergiler ise kazanç ve varlıkla ilişkili olup gelir ve kurumlar vergileri ile servet üzerinden alınan vergiler bu kapsamda ele alınmaktadır<sup>82</sup>. Bir görüşe göre; Dijital Hizmet Vergisi'nin işlem hacmi üzerinden alınan bir vergi olması hasebiyle dolaylı bir vergi olarak nitelendirilmesi gerekmektedir<sup>83</sup>. Diğer görüşe göre ise; Dijital Hizmet Vergisi, hasılat üzerinden alınan bir vergi türü olması sebebiyle gelir üzerinden alınmakta, bunun yanında her ne kadar hizmetten yararlananların nihaî olarak taşıdıkları bir vergi türü olmadığından dolaysız vergi sınıfına girmektedir<sup>84</sup>.

Dijital Hizmet Vergisi'nin hukukî niteliğinin değerlendirilmesi hususunda yapılan sınıflandırmalar ışığında ilgili vergi türünün herhangi bir sınıfa dahil edilmesi kolay değildir. Nitekim Dijital Hizmet Vergisi'nin yer aldığı düzenlemede bazı hususların net ortaya konulamamasının (örneğin hizmet kavramının kapsamı) ve verginin konusunun sınıflandırmada bazı tereddütlere sebep olduğu ifade edilmektedir<sup>85</sup>. Bu anlamda, ilgili verginin sınıflandırılmasında bu hususların tereddüt yarattığı aşıkâr olmakla birlikte söz konusu ayrımlar çerçevesinde kısa açıklamalarda bulunmak yeterli olacaktır.

Dijital Hizmet Vergisi'nin gelirden alınan bir vergi mi yoksa harcamadan alınan bir vergi mi olduğu hususundaki ayrım kapsamında daha önce bahsedilen zorluğu tekraren ifade etmek gerekmele birlikte kanaatimizce Dijital Hizmet Vergisi, harcamalardan alınan bir vergi türüdür. Zirâ Dijital Hizmet Vergisi ile, dijital platformlar aracılığıyla sağlanan belirli hizmetlere yönelik bir vergilendirme söz konusudur. Bu vergi, gelir üzerinden alınan bir vergi değil, harcama üzerinden alınan bir vergidir. Nitekim fiyat mekanizması yoluyla verginin yüklenicilere yansıtılması, söz konusu verginin harcamalardan alınan dolaylı bir vergi türü olduğunu göstermektedir<sup>86</sup>. Bu bağlamda söz konusu verginin tüketicinin yaptığı harcamadan alınan bir vergi olarak düşünülmesi gerekmektedir. Aksi görüşe göre çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kapsamı ile verginin hedef kitlesinin hizmeti sağlayan kurumlar olması, verginin konusunun dönem sonunda elde edilen hasılat olması gibi hususlar düşünüldüğünde verginin gelir üzerinden alınan bir vergi

---

<sup>82</sup> Soydal/ Yılmaz, s. 298.

<sup>83</sup> Oktar, s. 249; Çelener, s. 50; Çimen, s. 109.

<sup>84</sup> Karabulut, s. 277; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 236.

<sup>85</sup> Mutlu Kaya, s. 458-460.

<sup>86</sup> Oktar, s. 249.

ve dolayısıyla dolaysız vergiler sınıflandırmasında yer alması gerektiği ifade edilmiş olsa da<sup>87</sup> verginin teknik olarak hasılat üzerinden alınmış olsa bile ekonomik yükünün fiilen tüketiciye yansıtılması, vergilendirmede sunulan hizmetlerin temel alınması ile dijital hizmetlerin kullanım bazlı, abone bazlı veya reklam karşılığı ücretsiz olarak sunulması gereğince harcama esaslı vergilendirmenin daha uygun olması gibi gerekçeler ışığında diğer görüşe katıldığımızı tekraren belirtmek icap etmektedir.

## Ç. Dijital Hizmet Vergisinin Konusu

### 1. Genel Olarak

Verginin konusu, üzerine vergi konulan, verginin kaynağını teşkil eden iktisadî unsura veya değere verilen ad olup diğer bir deyişle, vergi neyin üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusunu oluşturmaktadır<sup>88</sup>. Vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde ve verginin uygulanabilir olması gereğince verginin konusunun kanunda açık ve anlaşılır şekilde hüküm altına alınmış olması gerekmektedir<sup>89</sup>. Dijital Hizmet Vergisi'nde verginin konusu 7194 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde "Verginin konusu" başlığı altında açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu çerçevede Dijital Hizmet Vergisi'nin konusuna dair hükümler şu şekildedir:

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

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

*Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik*

<sup>87</sup> Mutlu Kaya, s. 460; Çakır/Yoruldu, s. 157; Yiğit/ Öztürk, s. 36-37. Bu görüşe ilaveten Dijital Hizmet Vergisinin çok uluslu şirketlerin verdiği hizmet karşılığı elde ettikleri hasılat üzerinden alınacağı bu hizmetlerin yararlananlara yansıtılacağına da vurgu yapılmıştır. Saraçoğlu/ Kahraman, s. 12-13.

<sup>88</sup> Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 167.

<sup>89</sup> Ortaç/ Ünsal, s. 160.

*sunulan hizmetler dâhil)''*

Bu çerçevede Dijital Hizmet Vergisinin konusuna Türkiye’de sunulan hizmetler girmekte olup kanun hükmünde belirtilen hizmetlerin Türkiye’de sunulması halinde bu hâllerin Dijital Hizmet Vergisinin konusuna gireceğini ifade etmek gerekmektedir<sup>90</sup>. Bunun yanında, sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da Dijital Hizmet Vergisi’ne tâbi olup verginin konusuna ilişkin ayrıntılı açıklamalara 20 Mart 2020 tarihinde 31074 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*”nde<sup>91</sup> yer verilmiştir.

## **2. Dijital Ortamda Sunulan Her Türlü Reklâm Hizmetleri**

İlgili Tebliğ çerçevesinde değerlendirme yapılacak olursa, 7194 sayılı Kanunun 1’inci maddesinin 1’inci fıkrasının a bendinde yer alan ilk konu başlığı “*Dijital ortamda sunulan her türlü reklâm hizmetleri*”dir. Reklâm kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklâmın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hâsılat Dijital Hizmet Vergisi’ne tâbidir. Reklâmlar, gazete, televizyon, dijital ortamlar gibi farklı iletişim kanalları kullanılmak suretiyle bir ürün veya hizmetin medya imkânlarını kullanarak geniş kitlelere tanıtılmasına imkân sağlamaktadır<sup>92</sup>. Bu açıdan reklâmın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi ya da reklâm verenle ilgili sonucun öncelikli sırada gösterilmesi gibi arama motoru reklâmları, bant reklâmlar (banner), video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayımlanan her türlü işitsel, görsel veya yazılı reklâmlar, elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrimiçi iletilen reklâmlar ile açılır pencere reklamlarından (pop-up ve benzeri) elde edilen hâsılat Dijital Hizmet Vergisi’ne konu olmaktadır. Ayrıca gazete veya dergilerin internet sitelerinde veya yalnızca dijital ortamda işitsel ve/veya görsel yayıncılık yapan kuruluşların internet sitelerinde ya da bunların yayın akışları sırasında yayımlanan reklâmlar ile yayıncı kuruluş tarafından, karasal, uydu ya da kablo ortamları üzerinden yapılan yayınların eş anlı olarak dijital ortamda yayınlanması halinde, yayın akışının içeriğine

---

<sup>90</sup> Öncel/ Çağan/ Kumrulu/ Göker, s. 425; Taşkan, s. 596; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 380.

<sup>91</sup> Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (<https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>, Erişim Tarihi: 31.03.2025).

<sup>92</sup> Kaya, s. 100.

dâhil olmayan reklâm hizmetleri dolayısıyla elde edilen hâsılat da verginin konusuna girmektedir.

### **3. Sesli, Görsel veya Dijital İçeriğin Çeşitli Şekillerde Değerlendirilmesine Yönelik Dijital Ortamda Sunulan Hizmetler**

Dijital Hizmet Vergisinin konusu çerçevesinde 7194 sayılı Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde yer alan ve bu kapsamda değerlendirilecek ikinci konu başlığı, bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler oluşturmaktadır. Bu çerçevede bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı bileklik gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamaların, sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin, oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının, çevrimiçi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketler ile (ilâve oynama hakkı, ilâve oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi) dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları ile bu içeriklerden yararlandırmaya (içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına) yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hâsılat Dijital Hizmet Vergisi'ne tabi olmaktadır.

İlgili bentte yer alan içerik kavramına dahil edilmeyecek bazı hususlar da tebliğ de yer almaktadır. Buna göre, dijital verilerin çevrimiçi platformlarda depolanması, dijital ortamda satılan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak biletleri gibi fiilî sunuma konu bir hizmetten faydalanma hakkını temsil eden biletler ile Türkiye'de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu ile müşterek bahse ilişkin dijital ortamda satılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponlar, dijital içerik olarak değerlendirilmemektedir.

### **4. Kullanıcıların Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların**

## Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri

Verginin konusu bağlamında 7194 sayılı Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde yer alan üçüncü konu başlığı ise, kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil olmak üzere kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleridir. Bu kapsamda, kullanıcılar tarafından yazılı, görsel veya işitsel içerik paylaşılabilen ya da paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle sair suretle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanmasından veya işletilmesinden ve dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına; ödemenin, teslimatın veya iadenin garanti edilmesi ya da bunlara aracılık edilmesi gibi fonksiyonlar üstlenilmek suretiyle aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilân edilmesi veya bu ilâna erişilebilmesi gibi hizmetlerden elde edilen hâsılat vergiye tâbidir. Bahsi geçen Tebliğ çerçevesinde mal veya hizmet alım satımına aracılık edenler ile alım satımı kolaylaştıranlar tarafından bu hizmetlerin sunulduğu dijital ortamlarda, benzer veya aynı ürünleri satanların ilânlarının, listeleme/sıralama/biçim değişikliği ve benzeri yapmak suretiyle farklılaştırılması şeklinde verilen hizmetler dolayısıyla elde edilen hâsılat da bu kapsamda vergiye tâbi tutulmakla birlikte dijital ortamda mal veya hizmet satışları dolayısıyla malı satan veya hizmeti ifa eden tarafından elde edilen hâsılat verginin konusuna girmemektedir.

### 5. Dijital Ortamda Dijital Hizmet Sağlayıcıları Tarafından Verilen Aracılık Hizmetleri

Dijital Hizmet Vergisi'nin konusuyla ilgili son başlığı, sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda, dijital ortamda sunulan, mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da fiyat, marka, model ve benzeri bazında karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hâsılat verginin konusuna girmektedir<sup>93</sup>.

Kanunun Gerekçesinde de belirtildiği üzere, elde edilen hâsılatın satış bedeli, hizmet bedeli, işlem bedeli, abonelik ücreti, kullanım ücreti,

---

<sup>93</sup> Kaçira, s. 99; Yılmaz/ Batı, s. 248.

aracılık bedeli, komisyon ücreti veya bir başka şekilde tanımlanmasının verginin konusuna bir etkisi bulunmamaktadır<sup>94</sup>. 7194 sayılı Kanunda verginin konusunu oluşturan unsurlar bakımından tek bir hizmet sağlayıcı, bu sayılan hizmetlerden hangisini sunuyor ise sunduğu hizmet için vergiye tâbi olmaktadır. Zira verginin konusunu verilen hizmet ile hizmetin çeşitleri oluşturmaktadır<sup>95</sup>.

Diğer bir husus ise, bu hizmetlerin vergiye tâbi tutulabilmesi için hizmetten Türkiye’de yararlanılması, hizmetin Türkiye’deki kişilere yönelik yapılması veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi hallerinden herhangi birisinin gerçekleşmiş olması durumudur<sup>96</sup>.

## **D. Dijital Hizmet Vergisi’nin Mükellefi ve Sorumlusu**

### **1. Genel Olarak**

Dijital Hizmet Vergisi’nin mükellefi ve sorumlusu, 7194 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde belirtilmektedir. Buna göre,

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

*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”*

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu farklı kavramlar<sup>97</sup> olup Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde yer alan tanımları gereğince; vergi mükellefi, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” iken vergi sorumlusu ise “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”. Bu bakımdan, vergiyi doğuran olayın

<sup>94</sup> Özdemir/ Atak, s. 27.

<sup>95</sup> Güngör, s. 272; Araalan, s. 1470.

<sup>96</sup> Karabulut, s. 278; Fırat, s. 31.

<sup>97</sup> Ortaç/ Ünsal/ Yılmaz, s. 80.

mükellef nezdinde gerçekleşmesi esas olmakla birlikte, mükellefin vergisel yükümlülükler karşısında zor durumda kalmaması ve vergi alacağıının güvence altına alınması amacıyla vergi sorumluluğu müessesesi oluşturulmuştur<sup>98</sup>.

## 2. Mükellef

Dijital Hizmet Vergisi bakımından vergi mükellefi 7194 sayılı Kanunda belirtildiği üzere dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Yine Kanunda ve ayrıca Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetine bir tesiri bulunmamaktadır. Mükellefin Türkiye'de dar veya tam mükellef olmasının da ilgili vergiye ilişkin mükellefiyeti etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar ödenen Dijital Hizmet Vergisi'nin gelir ve kurumlar vergisinden indirilebilecek olması mümkün ise de bu durumun iktisadî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeyeceği, dolayısıyla çifte vergilendirme sorununa sebep olabileceği ifade edilmektedir<sup>99</sup>.

7194 sayılı Kanununun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ise mükellefiyetle ilgili iki farklı sınır getirilmiştir. Söz konusu hükme göre; Dijital Hizmet Vergisi'ne tâbi hizmetlerde mükellefin vergilendirilebilmesi için asgari olarak Türkiye'de elde edilen hâsılatı 20 milyon Türk lirası veya dünya genelinde elde edilen hâsılatı 750 milyon avro veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası olması gerekmektedir. Hâsılatların bu miktarlardan az olması hâlinde mükellef vergiden muaf sayılmaktadır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu sınırların uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hâsılat dikkate alınmaktadır<sup>100</sup>. 7194 sayılı Kanununun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, belirtilen sınırların ilgili hesap dönemi içinde her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona ermekte ve sınırın aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren Dijital Hizmet Vergisi mükellefiyeti başlamakta; söz konusu sınırların aşıлып aşılmadığının tespiti yönünden ise hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin

---

<sup>98</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 187.

<sup>99</sup> Durdu, s. 1980.

<sup>100</sup> Araalan, s. 1469; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 238; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 381. Finansal muhasebe açısından konsolide grup, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ya da Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeleri kapsamaktadır. Taşkan, s. 598.

sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hâsılat dikkate alınmaktadır.

### 3. Vergi Sorumlusu

Vergi mükelleflerinin neredeyse tamamının yurt dışında olması ve Türkiye’de temsilcisinin bulunmaması ihtimaline karşılık 7194 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında vergi sorumluluğuna dair düzenleme getirilmiş olup belirtilen hükmün kapsamı itibarıyla çok geniş olduğunu söylemek mümkündür<sup>101</sup>. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisine haizdir.

### E. Vergiye İlişkin Muafiyet ve İstisnalar

#### 1. Muafiyet

7194 sayılı Kanunun 4’üncü maddesinde Dijital Hizmet Vergisi’nde muafiyet ve istisnalara yönelik düzenlemeler getirilmiş olup aynı maddenin 1’inci fıkrasında mükellefiyetle ilgili getirilen sınırlamalar esasen vergiye ilişkin muafiyetin de temelini oluşturmaktadır. Muafiyet kavramını kısaca tanımlayacak olursak vergilendirilmesi gereken bir kişinin vergi kanunları dışında tutulması olarak ifade etmek mümkündür<sup>102</sup>. Bu çerçevede aynı maddenin 3-5’inci fıkraları arasında muafiyetle ilgili çeşitli hükümlere yer verilmiş olup söz konusu hükümler şu şekildedir:

*“Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca birinci fıkradaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlar.*

*Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.*

*Hazine ve Maliye Bakanlığı, muafiyetin tespiti ve uygulanması amacıyla bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu kapsamda bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak*

<sup>101</sup>Mutlu Kaya, s. 466-467.

<sup>102</sup>Batı, s. 44.

*yerine getirmeyenlere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz gün ek süre verilir. Verilen ek süre içerisinde, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmeyenler bu maddede yer alan muafiyetten yararlanamaz.”*

Bu hükümler çerçevesinde, iki hesap dönemi boyunca belirlenen hadlerin altında kalan mükelleflerin vergi muafiyeti izleyen hesap döneminden itibaren yeniden başlatılır. Cumhurbaşkanına, söz konusu hadleri verginin kapsamına giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirme veya üç katına kadar artırma yetkisi tanınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise, muafiyetin tespiti ve uygulanmasına ilişkin bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini düzenleme ve belirleme yetkisine sahiptir. Bu kapsamda, bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerini eksik veya geç yerine getiren mükelleflere, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için otuz günlük bir ek süre tanınır. Ancak, belirtilen süre içerisinde bu yükümlülüklerin doğru ve tam şekilde yerine getirilmemesi durumunda, ilgili mükellefler söz konusu muafiyetten yararlanamayacaktır<sup>103</sup>.

Muafiyetle ilgili eleştirilen önemli bir husus bulunmaktadır. Nitekim Dijital Hizmet Vergisi'nde dijital ortamda faaliyet gösteren işletmelerin hasılat düzeylerine göre bir eşik belirlendiğinden, bu alanda faaliyet gösteren tüm işletmeler doğrudan vergi kapsamına girmemektedir. Ancak, ilgili hesap dönemi içinde belirlenen her iki eşik değerinin de aşılması durumunda muafiyet sona ermektedir. Bununla birlikte, “ilgili hesap dönemi” ifadesinin belirsizlik içermesinin muafiyetin tespitinde tereddüt yaratması ihtimaline binaen söz konusu kavramların tanımlar bölümünde açık ve net bir şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmekte, muafiyet kapsamının geniş tutulması itibariyle ayrıca eleştirilmektedir<sup>104</sup>.

## 2. İstisna

İstisna, vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır<sup>105</sup>. 7194 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında vergiye ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm şu şekildedir:

*“Dijital ortamda yapılan aşağıdaki hizmetlerden elde*

---

<sup>103</sup>Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 239.

<sup>104</sup>Ülkü, s. 121; Uçar/ Tosun, s. 25.

<sup>105</sup>Batı, s. 44.

*edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisnadır ve bu hizmetlerden elde edilen hasılat birinci fıkradaki hadlerin tespitinde dikkate alınmaz:*

*4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler;*

*13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler;*

*19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4 üncü maddesi kapsamındaki hizmetler;*

*28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler;*

*20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12 nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri.”*

Bu çerçevede dijital ortamda sunulan belirli hizmetlerden elde edilen hâsılat, dijital hizmet vergisinden istisna edilmiş olup bu hizmetlerden elde edilen gelir, verginin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bu istisnalar arasında hazine payı ödenen telgraf ve telefon hizmetleri, özel iletişim vergisi alınan hizmetler, bankacılık hizmetleri, Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen ürünlerin satışına dayalı hizmetler ve ödeme hizmetleri yer almaktadır. Bu hizmetlerin her biri, ilgili kanunlarla düzenlenen özel şartlar altında dijital hizmet vergisinden istisna tutulmuştur.

Dijital Hizmet Vergisi'nde yer alan istisnaların yetersiz olduğuna ilişkin değerlendirmeler bulunmaktadır. Bu kapsamda, ilk olarak grup şirketleri arasında yapılan işlemler ile tüzel kişiler arasında yapılan işlemlere ilişkin olup işletim sistemleri çok yaygın bir şekilde her türlü elektronik alanda (otomobil, beyaz eşya, vb.) kullanıldığı için Dijital Hizmet Vergisi'nden istisna edilmesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>106</sup>. Ayrıca 4'üncü maddenin 7'nci fıkrasında muafiyet ve istisnalar hakkında “*Dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir.*” hükmüne yer

<sup>106</sup>Mutlu Kaya, s. 468.

verilmekle birlikte söz konusu hükmün müstakil bir kanunda yer almayıp torba kanunda yer alması sebebiyle sadece bu kanunda değişiklik yapmak suretiyle muafiyet ve istisna tanınmasının anlamsız olduğu da öğretilerde yer alan eleştirilerden birisidir<sup>107</sup>.

## F. Verginin Matrahı ve Oranı

### 1. Genel Olarak

7194 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde verginin matrahı ve oranına ilişkin hükümler yer almaktadır. Matrah ve orana ilişkin hususlar şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

*“Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Hasılatın döviz ile hesaplanması hâlinde döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.*

*Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez.*

*Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir.*

*Dijital hizmet vergisi, matraha oranın uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz.*

*Cumhurbaşkanı, üçüncü fıkrada belirtilen oranı, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir.”*

### 2. Matrah

Vergi matrahı, vergi konusunun üzerinden hesaplanan iktisadi değer veya miktar (spesifik) olarak tanımlanmaktadır<sup>108</sup>. İlgili hükmün ilk fıkrası çerçevesinde Dijital Hizmet Vergisi'nin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde dijital hizmetlerden elde edilen hâsılatın oluşmaktadır. Bu hasılat, verginin konusunu oluşturan dijital hizmetler karşılığında elde edilen gelir olarak belirlenir. Eğer bu hâsılat döviz cinsinden hesaplanmışsa, hasılatın

---

<sup>107</sup>Saraçoğlu/ Kahraman, s. 14.

<sup>108</sup>Ortaç/ Ünsal, s. 168.

Türk lirasına çevrilmesi gerekmektedir. Bu dönüşüm, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın döviz alış kuru üzerinden yapılır ve bu kur, hâsılâtın elde edildiği tarihte geçerli olan kura dayanır. Her ne ad adı altında olursa olsun elde edilen hasılâtın tamamı matraha dahil olup bu kapsamda, satış, işlem ya da hizmet bedeli, komisyon ücreti, aracılık bedeli ve benzeri adlarla alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamı hasıllata yani matraha dâhil olmaktadır<sup>109</sup>.

İlgili hükmün ikinci fıkrasında ise, Dijital Hizmet Vergisi'nin matrahından herhangi bir gider, maliyet ya da vergi indirimi yapılmasına izin verilmemektedir. Bu durum, Dijital Hizmet Vergisi'nin yalnız hâsıllattan hesaplanmasını ve dolayısıyla vergi yükünün belirli bir gelir üzerinden alınmasını temin etmektedir. Ancak 7194 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin 7'inci fıkrasına göre bu bağlamda ödenen Dijital Hizmet Vergisi, ilgili mükellefin gelir veya kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilebilmekte olup benzer düzenlemeye Fransa'daki Dijital Hizmet Vergisi'nde de yer verilmiştir<sup>110</sup>. Ayrıca Dijital Hizmet Vergisi'nin fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca belirtilmemesi gerektiği de ilgili hükümde vurgulanmıştır.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde de matraha ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup bu kapsamda Dijital Hizmet Vergisi'nin matrahı, vergilendirme döneminde dijital hizmetlerden elde edilen hâsıllatı ifade eder. Dövizle hesaplanan hâsıllat, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevrilmektedir. Satış, komisyon ve benzeri tüm gelirler matraha dâhil olup ayrıca vade farkı, fiyat farkı ve benzeri gelirler de matraha dahil edilmektedir. Dijital hizmetlerin parçası olan diğer hizmetlerin hasıllatı da matraha dâhildir. Ancak bağımsız hizmetlerle ilgili gelirler, emsallere uygun olarak ayrıştırılabilir. Dijital hizmet sağlayıcılarının ödediği Katma Değer Vergisi hâsıllata dâhil edilmez. İlgili Tebliğ gereğince iskontolar fatura üzerinden dikkate alınabilmektedir. Sonradan yapılan iskontoların matrahtan indirilmesi mümkün değildir. Kanun hükmünde de yer verildiği üzere Dijital Hizmet Vergisi, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmemektedir.

<sup>109</sup>Taşkan, s. 597; Yılmaz/ Batı, s. 250.

<sup>110</sup>Rençber, s. 29.

### 3. Oran

İlgili hükmün 3-5'inci fıkralarında ise, verginin oranına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup söz konusu hükümler gereğince Dijital Hizmet Vergisi'nin oranı %7,5'tir. Vergi, matraha bu oranın uygulanmasıyla hesaplanır ve bu hesaplama her hangi bir indirim yapılmaz. Cumhurbaşkanı, belirtilen oranı hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye ya da iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

İlgili oranla ilgili öğretilerde çeşitli eleştiriler bulunmakta olup söz konusu oranın yüksek bir oran olduğu; söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren mükellefler bakımından yüksek bir maliyet ve vergi yüküyle birlikte rekabetin zarar göreceğine ilişkin durumun yanında uzun vadede hâsılatın azalmasına da sebep olabileceğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir<sup>111</sup>. Bunun yanında, bilhassa orantılılık unsuru yönünden Anayasa'da yer alan ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil ettiği de öğretilerde yer alan eleştirilerden birisidir<sup>112</sup>. Kanaatimizce, belirtilen görüşler isabetli olmakla birlikte, ilgili oranın yeniden değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

### G. Verginin Dönem, Beyan, Tarihi ve Ödenmesi

#### 1. Genel Olarak

Dijital Hizmet Vergisi'nin vergilendirme dönemi, beyanı, tarihi ve ödenmesine ilişkin hükümler, 7194 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu hükümlere göre,

*“Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.*

*Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. 3 üncü maddenin ikinci fıkrasının uygulandığı durumlarda, bu beyan vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.*

*Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.*

---

<sup>111</sup> Mutlu Kaya, s. 470; Araalan, s. 1470; Bilgiç Ulun, s. 238.

<sup>112</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Döner, s. 94-96.

*Dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunur.*

*Dijital hizmet vergisi, mükellef veya vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh olunur. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarhiyat yapılır.*

*Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisini beyanname verme süresi içinde öderler.*

*Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.*

*Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, mükellef veya vergi sorumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyanname verdirmeye, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

## **2. Vergilendirme Dönemi**

İlgili madde hükümleri kapsamında Dijital Hizmet Vergisi'nin vergilendirme dönemi, genel olarak takvim yılının birer aylık dönemlerinden oluşmaktadır. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre, bu dönemi üçer aylık olarak belirlemeye yetkili kılınmıştır.

## **3. Beyan Süresi**

Mükellefler, Dijital Hizmet Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine sunmakla yükümlüdürler. Hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürelerle benzemekle birlikte bu sürelerde olduğu gibi hak kaybı değil bir müeyyide

ile karşılaşılması durumu bulunmaktadır<sup>113</sup>. Bu çerçevede beyanname verme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen mükelleflere tebligat, elektronik posta ya da diğer tüm iletişim araçları yoluyla ihtarda bulunmakta, ihtarda bulunulan mükellef hakkındaki bu durum Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde ilan edilmekte, ilan tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin sunmuş oldukları hizmetlere erişim, yükümlülükler yerine getirilene kadar engellenmesine karar verilebilmektedir<sup>114</sup>.

#### 4. Verginin Tarhı

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde ifade edildiği üzere *“vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir”*. Dijital Hizmet Vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Bazı durumlarda ise, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından beyanname verilir.

Verginin tarhı, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunanlar için bağlı buldukları vergi dairesi tarafından yapılmakta, diğer durumlarda ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dijital Hizmet Vergisi, mükellefler veya vergi sorumlusu olan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh edilmektedir. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden ortaklardan herhangi biri müteselsilen sorumlu olur.

#### 5. Verginin Ödenmesi

Mükellefler Dijital Hizmet Vergisini beyanname verme süresi içinde ödemekle yükümlüdürler.

Ödenen Dijital Hizmet Vergisi, mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

#### 6. Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetkisi

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Dijital Hizmet Vergisi beyannamesinin şekil ve içeriğini belirlemeye, mükelleflerin müracaatı üzerine veya resen tarh

---

<sup>113</sup>Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 300.

<sup>114</sup>Dijital Hizmet Vergisi Nedir, Nasıl Hesaplanır? (Rehber)”, MuhasebeTR, (<https://www.muhasabetr.com/dijital-hizmet-vergisi/>, Erişim Tarihi: 30.07.2025).

yerini tayin etmeye, beyanname verme ve ödeme sürelerine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. İlgili tebliğe göre Dijital Hizmet Vergisi beyannamelerinin tamamının internet adresi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi uygun bulunmuş, ayrıca Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan Dijital Hizmet Vergisi mükelleflerinin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyeti kaldırılmıştır. Vergilendirme döneminde vergiye tâbi hâsılat elde edilmeyen mükelleflerin *“Beyannamede beyan edilecek matrahım bulunmamaktadır.”* kutucuğunu işaretleyerek beyannamelerini vermeleri mümkün kılınmıştır. Ayrıca, her hizmet türüne ilişkin elde edilen hâsılatın, beyannamenin matrah bölümünde ilgili satırlarda ayrı ayrı gösterilmesi icap etmektedir. Elektronik ortamda yapılan işlemlerin doğruluğu, Gelir İdaresi Başkanlığı ve vergi dairesi kayıtlarıyla tespit edilmektedir.

Tebliğ'de yer alan düzeltmeye ilişkin açıklamalara da kısaca değinmek gerekmektedir. Nitekim Tebliğde düzeltmeye ilişkin *“Sunulan dijital hizmetin iadesi mümkün bulunmadığından ve dijital hizmet vergisi hasılat üzerinden alınan bir vergi olduğundan dijital hizmetlere ilişkin hesaplanan verginin düzeltilmesi ve iadesi söz konusu değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hatası kapsamındaki düzeltme talepleri, mezkûr Kanun hükümlerine göre değerlendirilir.”* açıklaması çerçevesinde Dijital Hizmet Vergisi'nde vergi hatasına dair düzeltme imkanının kullanılması mümkün olmamaktadır. Her ne kadar bu durumun vergi hukukunun temel ilkeleriyle bağdaşmadığını söylemek doğru olsa da son cümlede genel hata düzeltme hükümlerinden yararlanma yolunun açık bırakılmış olması, idarenin düzenleyici işlemiyle, kanunla tanınan bir hakkın salt fiili imkânsızlık gerekçesiyle engellenmesine mâni teşkil etmediğini de ortaya koymaktadır<sup>115</sup>.

## H. Verginin Güvenliğine Dair Düzenleme

Dijital Hizmet Vergisi'nin güvenliğine dair hususlar, 7194 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde düzenlenmiş olup ilgili madde metni şu şekildedir:

*“4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına*

<sup>115</sup>Mutlu Kaya, s. 472.

veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanunda sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarında bulunulabilir ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilir.

İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerini yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

İlgili madde hükmü gereğince dijital hizmet sağlayıcılarının veya Türkiye'deki temsilcilerinin, Vergi Usul Kanunu'na göre beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmemeleri durumunda, vergi dairesi tarafından çeşitli iletişim araçlarıyla ihtar edilmesini ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde ilân edilmesi gerekmektedir. İlân tarihinden itibaren 30 gün içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital hizmet sağlayıcılarının hizmetlerine erişimi engelleme kararı alabilme yetkisini haizdir. Erişim engelleme kararı, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'na iletilmekte ve erişim sağlayıcıları, bildirim aldıktan sonra yirmi dört saat içinde engellemeyi uygulamaktadır. Bu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nın görüşü alınarak yürürlüğe gireceği ayrıca belirtilmektedir.

İlgili düzenlemeye ilişkin ve bilhassa ikinci fıkradaki düzenleme özelinde eleştiriler bulunmaktadır. Nitekim herhangi bir yargı kararı gerekmeksizin idareye yetki verilmesi suretiyle erişim engelleme kararının verilmesinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere çeşitli temel hak ve hürriyetleri ihlâl ettiğine ilişkin görüşler<sup>116</sup> mevcut olup bu görüşlere katıldığımızı

---

<sup>116</sup>Mutlu Kaya, s. 473; Saraçoğlu/ Kahraman, s. 16; Güngör, s. 277; Döner, s. 88.

belirtmekte yarar vardır. Belirtmek gerekir ki erişimin engellenmesine ilişkin gerek Anayasa Mahkemesi gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında belirtildiği üzere bir süreç çerçevesinde bu karara ulaşılması, cezanın ultima ratio; diğer bir deyişle, son çare olarak ele alınması önem arz etmektedir<sup>117</sup>.

## SONUÇ

Dijitalleşme sürecinin hız kazanmasıyla birlikte ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmı fizikî varlığa ihtiyaç duymaksızın dijital mecralarda gerçekleşmekte; bu durum, mevcut uluslararası vergi sistemlerinin yetersizliğini gündeme getirmektedir. Özellikle çok uluslu dijital işletmelerin, tüketiciye ulaştıkları ülkelerde fizikî varlık bulundurmaksızın gelir elde etmeleri, bu gelirlerin ilgili ülkelerde vergilendirilmesini güçleştirmektedir. Bu bağlamda, dijital hizmetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, yalnızca teknik değil aynı zamanda siyasî ve iktisadî yönleri bulunan karmaşık bir meseleye dönüşmektedir. Millî vergi sistemlerinin egemenlik ilkesi çerçevesinde hareket etmesi, devletleri dijital hizmet vergisi gibi tek taraflı uygulamalara yöneltmekte ve böylece dijital ekonominin vergilendirilmesine dair yeni bir dönemin kapısı aralanmaktadır.

Uluslararası düzlemde dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği, devletler için önemli bir mesele haline gelmiştir. OECD ve AB'nin önerileri doğrultusunda çeşitli ülkeler kendi Dijital Hizmet Vergisi politikalarını uygulamaya koymuştur. Fransa, Dijital Hizmet Vergisi uygulamasında öncü olup, 2019 yılında yürürlüğe giren düzenleme ile özellikle büyük teknoloji şirketlerini hedef almış, bu uygulama diğer ülkelere de örnek teşkil etmiştir. İtalya, benzer şekilde 2020 itibarıyla çevrimiçi reklâm, dijital arayüz ve kullanıcı verilerinden doğan gelirleri %3 oranında vergilendirmektedir. Birleşik Krallık, 2020 yılında yürürlüğe giren düzenleme ile internet arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazar yerlerine %2 oranında Dijital Hizmet Vergisi uygulamaktadır. Hindistan, dijital reklâm ve e-ticaret hizmetlerinden elde edilen gelirleri vergilendiren “dengeleme vergisi” ile Dijital Hizmet Vergisi benzeri uygulamalarda öncülük etmiş olup daimî işyeri olmayan mükelleflerin dijital reklam ve tanıtım hizmetlerinden elde ettikleri gelirleri %6 oranında vergilendirmektedir. Bu örnekler, devletlerin dijital ekonomiden doğan vergi kayıplarını önleme amacıyla iç hukuk bakımından farklı uygulamalara yöneldiğini göstermektedir.

<sup>117</sup>Döner, s. 94.

Türkiye bu gelişmelerden hareketle dijital faaliyetlerden doğan gelirlerin vergilendirilmesinde etkinlik ve adalet ilkelerini gözeterek, 7194 sayılı Kanunun 1-7'nci maddeleri ile Dijital Hizmet Vergisini yürürlüğe koymuş ve 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla uygulamaya başlamıştır. Bu vergi ile dijital ortamda sunulan reklâm hizmetleri, dijital aracılık hizmetleri ile dijital içerik iletimi gibi hizmetlerden elde edilen hâsılat vergilendirilmekte; böylece fizikî işyeri bulunmaksızın ticarî kazanç elde eden şirketlerin de vergi yükümlüsü hâline gelmesi sağlanmaktadır. Söz konusu vergilendirme, dijital ekonominin ülke çapında kontrol altına alınması ve dijital platformların yarattığı ekonomik değerın vergilendirme amacıyla kayıt altına alınması yönünde atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Dijital Hizmet Vergisi'nin kapsamı, yalnızca belirli faaliyet türleriyle sınırlı kalmamakta; aynı zamanda belirli bir hasılat eşiğini aşan gerçek veya tüzel kişileri hedef almaktadır. Dünya genelinde 750 milyon Avro ve Türkiye'de 20 milyon Türk lirası eşik değerlerini aşan gelir sahipleri vergilendirme kapsamına dâhil edilmekte; böylece vergi yükü esasen büyük ölçekli dijital işletmelere yöneltilmektedir. Vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiş olup, Cumhurbaşkanına bu oranı %1 ilâ %15 arasında değiştirme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme, verginin hem hedef kitlesini hem de esnekliğini belirleme açısından önem taşımaktadır.

Hâsılatın tespitinde ve beyanında da dijital hizmetin niteliğine göre farklı yöntemler kabul edilmiş, dijital hizmet sağlayıcılarının doğrudan ya da aracılı vasıtasıyla gerçekleştirdikleri işlemler dikkate alınmıştır. Beyanname verme ve ödeme yükümlülüğü hizmetin sunulduğu ayı takip eden ayın son günü olarak belirlenmiş, verginin matrahı ise ilgili faaliyetlerden elde edilen hasılat olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede, Türkiye'de uygulanan sistemin hem açık tanımlara hem de ölçülebilir kriterlere dayandığını belirtmek mümkündür.

Bunun yanında verginin güvenliğine ilişkin de 7194 sayılı Kanunda düzenlemeye yer verilmiş; söz konusu hükümlerle birlikte vergiye dair yükümlülüklerini yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcıları yahut yetkili temsilcisinin yükümlülüklerini yerine getirmesi amacıyla çeşitli yöntemler kullanılarak uyarılmasını, söz konusu uyarıların dikkate alınmaması halinde Hazine ve Maliye Bakanlığının madde hükmünde yer alan araçları kullanmak suretiyle hizmete erişimi engelleyebileceği ifade edilmiştir. Ancak, söz konusu düzenleme vergi güvenliği için bir güvence amacıyla yapılmış olsa da mülkiyet hakkı gibi temel hak ve hürriyetlere vereceği muhtemel zararların da

göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Dijital Hizmet Vergisi'nin uygulamaya geçirilmesiyle birlikte Türkiye'de dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin bir kısmının vergilendirilmesi kamu gelirlerinde artış sağlamakla birlikte, hizmet sağlayıcılarının maliyetleri fiyatlara yansıtması sebebiyle yerli kullanıcılar açısından ek yük oluşturmuştur. Özellikle küresel dijital şirketlerin vergi yükünü nihai kullanıcıya aktarması, uygulamanın sosyal ve ekonomik etkilerinin geniş bir yelpazeye yayıldığını göstermektedir. Bununla birlikte, yerli girişimlerin rekabet gücü üzerindeki etkiler de göz önünde bulundurulması gereken bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Sonuç itibarıyla, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda atılan adımlar, dijitalleşen ekonomik yapının hukuk düzenine uyumlu hale getirilmesi yönünde önemli bir gelişme teşkil etmektedir. Türkiye'nin uygulamaya koyduğu Dijital Hizmet Vergisi, gerek kendi iç uygulamasında zamanla oluşacak yenilik ve değişikliklere ayak uydurmak suretiyle gerekse devletlerarası ilişkiler çerçevesinde gerçekleşecek gelişmelere ilişkin yeni sistemlere bağlıdır. Bu bağlamda, dijital ekonominin vergilendirilmesinde millî düzenlemelerin devletlerarası gelişmelerle uyum içinde sürdürülmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- “Dijital Hizmet Vergisi Nedir, Nasıl Hesaplanır? (Rehber)”, MuhasebeTR, (<https://www.muhasebetr.com/dijital-hizmet-vergisi/>, Erişim Tarihi: 30.07.2025).
- “Türkiye’de E-Ticaretin Görünümü Raporu”, (<https://ticaret.gov.tr/data/66506fa313b87685dc0dbce8/2023%20y%C4%B1%C4%B1%20Tu%CC%88rkiye'de%20ETicaretin%20Go%CC%88ru%CC%88nu%CC%88mu%CC%88%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 05.03.2025).
- “What is the Digital Services Tax (DST) in Italy, and How Does It Work?”, Stripe, (<https://stripe.com/en-jp/resources/more/digital-services-tax-dst-italy>, Erişim Tarihi: 26.06.2025).
- Akkaya, Hüseyin/ Gerçek, Adnan, “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, *International Journal of Public Finance*, 2019, C. 4, S. 2, s. 166-188.
- Altay Topcu, Betül, “Dijital Ekonomi ve Dijital Ekonomi Göstergelerinin Sürdürülebilir Kalkınma Üzerindeki Etkisi: AB Ülkeleri Örneği”, *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 2021C. 4, S. 2, s. 455-465.
- Araalan, Cemal, “Karşılaştırmalı Hukuk ve Türk Hukuku Açısından Dijital Hizmet Vergisi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 2021, C. 16, S. 180, s. 1462-1473.
- Arıkan, Zeynep/ Elik, Türkan, “Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Türkiye ve ABD Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2024, S. 432, s. 89-104.
- Arslan Olcay, Ceran/ Genç, Özlem, “Dijital Ekonomi: Kavram, Tanım ve Ölçümü Üzerine Bir Değerlendirme”, *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, 2022, C. 7, S. 49, s. 2238-2247.
- Asquith, Richard, “2025 Budget Law withdraws €5.5m Italian revenue DST threshold”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/italy-digital-services-tax-threshold-withdrawal-proposal/>, Erişim Tarihi: 20.03.2025);
- Asquith, Richard, “France DST rise to 5% proposal”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/france/france-dst-rise-to-6-proposal/>, Erişim Tarihi:

18.03.2025).

Asquith, Richard, “India scraps 2% equalisation levy on foreign digital services”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/india/india-2-equalisation-levy-extension-to-e-commerce-sellers-and-facilitating-marketplaces-apr-2020/>, Erişim Tarihi: 21.03.2025).

Asquith, Richard, “Italy Digital Services Tax Under US Pressure”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/italy-digital-services-tax-threshold-withdrawal-proposal/>, Erişim Tarihi: 26.06.2025).

Assemblée Nationale, (<https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/17/amendements/0324A/AN/735>, Erişim Tarihi: 18.03.2025).

Başaran Yavaşlar, Funda, “Dijital Hizmet Vergisi”, Vergi Sorunları Dergisi, 2020, S. 477, s. 9-20.

Batı, Murat, Vergi Hukuku (İİBF, MYO ve Mesleki Sınavlar İçin), 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.

Béra, Raphaël, “Announced, proposed and implemented: Key features of France’s DST”, DLA Piper, (<https://www.dlapiper.com/es-pr/insights/publications/2021/02/announced-proposed-and-implemented-key-features-of-frances-dst>, Erişim Tarihi: 18.03.2025).

Beyaz Özbey, İlknur, “Dijitalleşme, Sosyal Medya ve Risk Toplumu”, İMGELEM, 2022, C. 6, S. 10, s. 141-158.

Bilgiç Ulun, Ayşegül, “Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde OECD Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2021, C. 31, S. 164, s. 223-242.

Bilici, Nurettin, Kamu Maliyesi, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2024.

Bird&Bird, “Digital Services Tax in France”, (<https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france>, Erişim Tarihi: 18.03.2025).

Borders, Kane/Balladares, Sofia/Barake, Mona/Baselgia, Enea, Digital Services Taxes, EUTAX Observatory, 2023.

Budak, Tamer, “The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, C. 8, S. 2, s. 297-330.

- Bukht, Rumana/Heeks, Richard, “Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy”, Manchester Centre for Development Informatics Working Paper, 2017, S. 68, s. 1-24.
- Bunn, Daniel/Asen, Elke/Enache, Cristina, “Digital Taxation Around The World”, Tax Foundation, 2020, ([https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf?\\_gl=1\\*1ea04a0\\*\\_gcl\\_au\\*OTI3NDQ5NTUzLjE3NDI0NzE2NzI.\\*\\_ga\\*MTc2MjAzMzc0MS4xNzQyNDcxNjc2\\*\\_ga\\_FP7KWWDV08V\\*MTc0MjQ3MTY3Ni4xLjEuMTc0MjQ3MTY4Ni41MC4wLjA.](https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf?_gl=1*1ea04a0*_gcl_au*OTI3NDQ5NTUzLjE3NDI0NzE2NzI.*_ga*MTc2MjAzMzc0MS4xNzQyNDcxNjc2*_ga_FP7KWWDV08V*MTc0MjQ3MTY3Ni4xLjEuMTc0MjQ3MTY4Ni41MC4wLjA.), Erişim Tarihi: 20.03.2025).
- Caragher, Jacinta, “Digital Services Taxes DST–Global Tracker”, VATCalc, (<https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/>, Erişim Tarihi: 23.03.2025).
- Çakır, Burak, Dijital Hizmet Vergisinin Türk Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir 2023.
- Çakır, Burak/ Yoruldu, Mutlu, “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2025, S. 67, s. 148-163.
- Çelener, Balca, “Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2019, C. 16, S. 2, s. 31-54.
- Çelikkaya, Ali, “Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi”, International Journal of Public Finance, 2021, C. 6, S. 2, s. 176-192.
- Çimen, Gamze, “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu: Türkiye ve Seçili Ülkelerde Tek Taraflı Uygulamalar”, Vergi Sorunları Dergisi, 2021, S. 397, s. 94-114.
- Demirhan, Habip, “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi”, The Journal of Social Science, 2020, C. 4, S. 7, s. 73-86.
- Dibo, Mete/Tosun, Cevat, “Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Avrupa

- Ülkeleri ve Türkiye”, Vergi Sorunları Dergisi, 2022, S. 410, s. 29-39.
- Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (<https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>, Erişim Tarihi: 31.03.2025).
- Döner, Buğra Vehbi, Ölçülülük İlkesi Bağlamında Dijital Hizmet Vergisi ile Mülkiyet Hakkına Müdahale Edilmesi”, Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2022, C. 8, S. 15, s. 81-98.
- Durdu, Muhammet, “Avrupa Birliği’nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, İstanbul Hukuk Mecmuası, 2020, C. 78, S. 4, s. 1959-1988.
- Enache, Cristina, “Digital Taxation around the World”, Tax Foundation, 2024, (<https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/04/FF833.pdf>, Erişim Tarihi: 21.03.2025).
- Ergün, Yücel, “Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2022, C. 24, S. 3, s. 1267-1290.
- Eyidoğan, Ezgi/ Demir, Oğuz, “Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi”, Working Paper Series, 2022, C. 3, S. 2, s. 1-15.
- Fırat, Meral, “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme”, Ünye İİBF Dergisi, 2020, C. 3, S. 1, s. 28-33.
- Gençaslan, Mustafa Baturhan, “Birleşik Krallık’ın Tasarladığı Dijital Hizmet Vergisi”, Vergi Raporu Dergisi, 2019, S. 236, s. 1-8.
- Günçan, Özlem, “Elektronik Boş Zaman Uygulamaları “Sanal Rekreasyon” mudur yoksa “Dijital Rekreasyon” mu?”, Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi, 2021, C. 4, S. 2, s. 163-181.
- Güngör, Mümin, “Dijital Hizmet Vergisi”, Danıştay Dergisi, 2021, S. 153, s. 257-294.
- Kaçıra, Nisa, Dijital Hizmet Vergisi, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023.
- Karabulut, Şahin, “Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi”, Maliye Dergisi, 2020, S. 178, s. 263-288.
- Karabulut, Vedat, “Dünyanın En Büyük E-Ticaret Pazarları (2024 Verileri)”,

- (<https://www.cnnturk.com/yazarlar/guncel/vedat-karabulut/dunyanin-en-buyuk-e-ticaret-pazarlari-2024-verileri-2182533>, Erişim Tarihi: 05.03.2025).
- Karaçor, Zeynep/Güvenek, Burcu/Karadoğan, Esra, “Ekonominin Değişen Maskesi: Dijital Ekonomi”, *Journal Of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 2024, C. 6, S. 34, s. 2140-2149.
- Karakoç, Yusuf, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- Kaya, Ferzinde, “Reklam ve Pazarlama Stratejileri: Bir Reklamda Olması Gerekenler”, *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018, C. 3, S. 5, s. 99-111.
- Konca, Ateş, “BEPS Nedir ve Şirketlere Etkisi Nelerdir?”, EY, ([https://www.ey.com/tr\\_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/beps-nedir](https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararasi-vergi-hizmetleri/beps-nedir), Erişim Tarihi: 24.06.2025).
- Konya, Sevilay, “OECD Ülkelerinde Dijital Ekonomi- Ekonomik Büyüme İlişkisinin İncelenmesi: Bir Panel Veri Analizi”, *Sakarya İktisat Dergisi*, 2024, C. 13, S. 3, s. 163-182.
- Miao, Zhenlong, “Digital Economy Value Chain: Concept, Model Structure, and Mechanism”, *Applied Economics*, 2021, C. 53, S. 37, s. 4342-4357.
- Mutlu Kaya, Özge, “Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, S. 2, s. 447-478.
- Oğuz, Nur Sena/Yıldız, Hafize Erva, “Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi”, *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 2023, C. 5, S. 2, s. 83-97.
- Oktar, Salim Ateş, *Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Türkmen Yayınevi, İstanbul 2022.
- Oktay, Cemali, “Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2020, S. 376, s. 95-116.

- Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal, Hilmi/ Yılmaz, Elif, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 2016, C. 1, S. 1, s. 75-94.
- Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal, Hilmi, *Temel Hukuk Dizisi Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 2. Baskı, Ankara 2024.
- Öncel, Mualla/ Çağan, Nami/ Kumrulu, Ahmet/ Göker, Cenker, *Vergi Hukuku*, 29. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2020.
- Özbay, Rahmi Deniz/ Yılmaz Genç, Sema, “Dijital Ekonomi: Sistematik Bir Literatür Araştırması”, *Journal of Emerging Economies and Policy*, 2023, C. 8, S. 2, s. 606-618.
- Özcan, Bekir, “Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Süreci ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması: Örnek Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırma”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2020, S. 250, s. 173-187.
- Özçelik Baloğlu, Özge, “Teknolojik Bir Dönüşüm Olarak Dijitalleşme Kavramı ve Etkileri”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 2023, C. 13, S. 2, s. 1189-1210.
- Özdemir, Hakan/Atak, Okan, “Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2019, S. 243, s. 22-33.
- Özgül, Boran, “B2B İş Modeli Nedir? (Güncel Örnekler ile Anlatım)”, (<https://ikas.com/tr/blog/b2b-is-modeli-nedir>, Erişim Tarihi: 27.06.2025).
- Parviainen, Päivi/Tihinen, Maarit/Kääriäinen, Jukka/Teppola, Susanna, “Tackling the Digitalization Challenge: How to Benefit from Digitalization in Practice”, *International Journal of Information Systems and Project Management*, 2017, C. 5, S. 1, s. 62-77.
- Rençber, Altan, “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, *Vergi Dünyası*, 2020, S. 376, s. 27-35.
- Saraçoğlu, Fatih/Kahraman, Birkan, “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2020, S. 376, s. 9-17.
- Soydal, Haldun/Yılmaz, Mehmet Levent, “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2009, C. 12, S. 1-2, s. 295-308.

- Szczepański, Marcin, “Corporate Taxation of a Significant Digital Presence”, European Parliamentary Research Service (EPRS), PE 623.571, 2018.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Türk Vergi Sistemi, 22. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2025.
- Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2025.
- Tosheva, Elizabeta, “Economic and Social Benefits of Digital Economy and Digital Transformation in The Republic of North Macedonia”, İzmir Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, C. 2, S. 2, s. 42-51.
- Turan, Deniz, “Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2021, C. 7, S. 1, s. 1-16.
- Uçar, Onur/ Tosun, Cevat, “Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, 2020, S. 254, s. 22-41.
- Ülkü, Yunus Emre, “Türkiye’deki “Dijital Hizmet Vergisi” Önerisinin İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 2020, S. 377, s. 106-125.
- Vasudevan, S/Khurana, Harshit, “India’s 2% equalisation levy abolished: from bad to worse for some?”, ITR, (<https://www.internationaltaxreview.com/article/2domhin1o2rn1303tperk/sponsored/indias-2-equalisation-levy-abolished-from-bad-to-worse-for-some>, Erişim Tarihi: 21.03.2025).
- Yayman, Derya/ Gümüş, Filiz, “Kayıt Dışı Ekonomide Dijital Ekonominin Etkisi: Türkiye’nin Kalkınma Planları Özelinde Bir Değerlendirme”, Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies, 2021, C. 1, S. 1, s. 1-24.
- Yayman, Derya, “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları”, Maliye Dergisi, 183, 2022, S. 183, s. 114-141.
- Yılmaz, Binhan Elif/ Batı, Murat, Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.
- Yılmaz, Yasin, “Dijital Ekonomiye Geçiş Süreci, Ölçümü ve Dijitalleşme Verimlilik İlişkisi”, İstanbul İktisat Dergisi- Istanbul Journal of Economics, 2021, C. 71, S. 1, s. 283-316.
- Yılmaz, Yasin, “Dijitalleşmenin Etkisi Altında Değişen Çalışan Yapısı ve

- Geleceğin İşgücü Yetkinlikleri”, (Editör: Yılmaz, Betül, Çalışma Hayatının Geleceği, Gazi Kitabevi, Ankara 2020.
- Yılmaz Furtuna, Elif/ Düşgün, Fatih, “Dijital Hizmet Vergisi’nin Gelişimi ve Türkiye Uygulaması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, 2021, C. 17, S. 198, s. 1535-1562.
- Yiğit, Uğur/ Öztürk, İlhami, “Ekonomik Sınıflandırma Bakımından Dijital Hizmet Vergisinin Niteliği ve Yeri”, Legal Mali Hukuk Dergisi, 2023, C. 19, S. 217, s. 25-40.
- Yüksel, Buğra/ Kibritçi Artar, Okşan, “Türkiye’de Dijitalleşme ve Ülke Ekonomisi Üzerindeki Olası Etkilerinin Değerlendirilmesi”, Working Paper Series, 2022, C. 3, S. 2, s. 99-116.

**1. Finansal Destek Beyanı | Financial Support Statement**

Bu çalışma herhangi bir finansal destek almadan gerçekleştirilmiştir. | This research received no financial support.

**2. Çıkar Çatışması Beyanı | Conflict of Interest Statement**

Yazar, çıkar çatışması bulunmadığını beyan etmektedir. | The author declare no conflict of interest.

**3. Etik Kurul Onayı | Ethics Committee Approval**

Bu çalışma için etik kurul onayı gerekmemektedir. | Ethics committee approval was not required for this study.

**4. Yazar Katkı Beyanı | Author Contributions**

Bu makale yazar tarafından tek başına hazırlanmıştır. | This article was solely authored by the writer.

**5. Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı | Research and Publication Ethics Statement**

Yazar, çalışmada akademik etik kurallara uyulduğunu ve herhangi bir etik ihlal bulunmadığını beyan etmektedir. | The author declare that all ethical guidelines for research and publication have been followed and that no violations have occurred.

**6. İntihal Taraması ve Hakemlik Süreci | Plagiarism and Peer Review Statement**

Makale, intihal programıyla taranmış ve çift kör hakemlik sürecinden geçmiştir. | This article was screened by plagiarism detection software and evaluated through a double-blind peer-review process.