



**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**SOSYAL PLATFORMLARDAN ELDE EDİLEN GELİRİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mehmet Emin TURAN**

**Niğde
Haziran, 2021**

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

SOSYAL PLATFORMLARDAN ELDE EDİLEN GELİRİN
VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mehmet Emin TURAN

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Baki YEGEN
Üye : Doç. Dr. Hünkar GÜLER
Üye : Doç. Dr. Hüseyin KUTBAY

Niğde
Haziran, 2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Sosyal Platformlardan Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi” adlı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.
18.06.2021

Mehmet Emin TURAN



ÖN SÖZ

“Sosyal Platformlar Üzerinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi” başlıklı bu yüksek lisans tezinde sosyal platformlardan gelir elde etme yöntemleri ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalar araştırılmaktadır. Çalışmada, dijital ekonomi ve sosyal medya platformlarından kaynaklanan vergisel sorunların tespit edilmesi hedeflenmekte, bu alanda bazı ülke uygulamaları ve Türkiye’de yürürlüğe konulan hukuki düzenlemeler incelenmektedir.

Çalışmamda ve üzerimde emekleri olan danışmanım Baki YEGEN’e müteşekkirim. Akademik disiplini ve çalışma azimlerini örnek aldığım Hünkar GÜLER hocama teşekkürü borç bilirim. Beni her daim motive eden ve desteklerini esirgemeyen değerli meslektaşım Şehit Muksit KAYA başta olmak üzere tüm çalışma arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

İnsanın sonsuza dek yaşaması, içinde kendisinin olmadığı tertemiz adaletle aldığı kararlara bağlıdır. Böylece insan toprağın altında kalsa da ölmez. Bir kutup yıldızı gibi takip etmemiz gereken hukukun üstünlüğüne...

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SOSYAL PLATFORMLARDAN ELDE EDİLEN GELİRİN
VERGİLENDİRİLMESİ

TURAN, Mehmet Emin
Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Baki YEGEN
Haziran 2021, 119 Sayfa

Ekonominin dijital araçlarla bütünleşmesi uluslararası ticareti daha az maliyetli ve verimli hale getirirse de bu durum vergilendirme konusunda vergi otoritelerini zor durumda bırakmakta ve birtakım vergisel sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Çalışmanın amacı dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunları tespit etmektir. Çalışmada betimsel yöntem kullanılmıştır. Dijital ekonomi ve sosyal medya platformlarının kapsam ve özelliklerine ilişkin yapılan çalışmaların ardından sosyal medya platformları aracılığıyla elde edilen gelirin vergilendirilmesinde dikkate alınması gereken kazanç ve iratların tespitine ilişkin tartışmalara yer verilmektedir. Vergilendirilebilir bir alan olarak sosyal medya kavramı ele alınmakta olup bu platformda elde edilen gelirin vergilendirilmesinde esas alınacak ilkeler vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi çerçevesinde ele alınmaktadır. Sosyal medyadan elde edilen gelirin vergilendirilmesi kapsamında dünyada ne tür çalışmalar yapıldığı sorusuna cevap aramak çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmaktadır. Sosyal platformlardan elde edilen gelirin yaratacağı mükellefiyete ilişkin yükümlülöklere uyulmaması durumunda olası cezai müeyyidelerin tespiti yapılmaktadır. Gerçekleşmesi muhtemel vergi kayıplarının önlenmesi ve çifte vergilendirme sorunlarının çözümüne ilişkin kurumlar arası iş birliği ve mevzuat değişikliklerinin önemi vurgulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Medya, Dijital Ekonomi, Vergi Hukuku

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

**TAXATION OF INCOME OBTAINED THROUGH SOCIAL MEDIA
PLATFORMS**

**TURAN, Mehmet Emin
Public Finance Department**

**Thesis Advisor: Assistant Professor Doctor Baki YEGEN
June 2021, 119 pages**

Although the integration of the economy with digital tools makes international trade less costly and efficient, this situation puts tax authorities in a difficult situation in taxation and creates some tax problems. The aim of the study is to identify the tax problems caused by the digital economy. Descriptive method was used in the study. Following the studies on the scope and characteristics of digital economy and social media platforms, discussions on the determination of earnings and revenues that should be taken into account in the taxation of income generated through social media platforms are included. The concept of social media as a taxable area is discussed, and the principles to be taken as a basis in the taxation of the income obtained on this platform are discussed within the framework of tax law and the Turkish Tax System. Searching for an answer to the question of what kind of work is done in the world within the scope of taxation of income from social media constitutes the main motivation of the study. In case of non-compliance with the obligations related to the liability created by the income from social platforms, possible penal sanctions are determined. The importance of inter-institutional cooperation and legislative changes regarding the prevention of possible tax losses and the solution of double taxation problems is emphasized.

Key Words: Social Media, Digital Economy, Tax Law

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
GRAFİK LİSTESİ.....	ix
KISALTMA LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL EKONOMİ

1. DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI.....	3
1.1. Dijital Ekonominin Tanımı	3
1.2. Dijital Ekonominin Özellikleri.....	9
1.2.1. Hareketlilik Özelliği	10
1.2.2. Büyük Veri Kullanma Özelliği.....	11
1.2.3. Yeni İş Modellerine İmkân Sağlama Özelliği	13
1.2.4. Ağ Etkisi Özelliği	15
1.3. Dijital Ekonominin Gelişimi ve Geleceği	16
1.4. Dijital Ekonomi ve Vergi İlişkisi	22
1.5. Dijital Ekonominin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar.....	22
1.5.1. Fiziki işyeri kavramı sorunu	27
1.5.2. Dolaylı Vergiler Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar	28
1.5.3. Dolaysız Vergiler Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar	29

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRİLEBİLİR YENİ BİR ALAN OLARAK SOSYAL MEDYA

2.1. Sosyal Medya Kavramı ve Gelişimi.....	31
--	----

2.2. Sosyal Medyanın Özellikleri ve İşlevleri	35
2.3. Türkiye ve Dünyada Dijital Nüfus ve Sosyal Medya Kullanımı	36
2.3.1. Dünyada Dijital Nüfus Oranları	36
2.3.2. Dünyada Sosyal Medya Kullanım İstatistikleri.....	38
2.3.3. Türkiye’de Dijital Medya Kullanım Oranları.....	42
2.3.4. Türkiye’de Sosyal Medya Kullanım İstatistikleri	43
2.4. Popüler Sosyal Medya Platformları	44
2.4.1. Facebook.....	44
2.4.1.1. Facebook’a İlişkin İstatistikler.....	46
2.4.2. Youtube	51
2.4.2.1. YouTube’a İlişkin İstatistikler	54
2.4.2.2. YouTuber’lık Kavramı ve İnternet Kullanıcıları Üzerindeki Etkileri .	55
2.4.2.3. Youtube İş Ortaklığı ve Uygunluk Denetimi.....	57
2.4.2.4. Youtube’dan Gelir Elde Etme Yöntemleri	58
2.4.3. Instagram	60
2.4.3.1. Instagram’dan Gelir Elde Etme Yöntemleri	62
2.5. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Vergisel Hususlar	63
2.5.1. Vergi Hukuku ile ilgili hususlar	64
2.5.1.1. Vergi Usul Kanuna Göre Mükellefiyet Durumu	64
2.5.1.2. Vergi Usul Kanununda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	66
2.5.2. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Hususlar	67
2.5.2.1. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Kazanç ve İratlar	67
2.5.2.1.1. Serbest Meslek Kazancı	69
2.5.2.1.2. Ticari Kazanç	70
2.5.2.1.3. İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Esnaf Muaflığı.....	71

2.5.2.1.4. Diğer Kazanç ve İratlar	72
2.5.2.1.4.1. Arızı kazanç	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SOSYAL MEDYA VE VERGİLENDİRME

3.1. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Çeşitli Gelir Türlerinin Vergilendirilmesi.....	75
3.1.1. E-Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	76
3.1.2. Reklam Faaliyetlerine Bağlı Olarak Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	76
3.2. Dünyada Sosyal Medyanın Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar ...	82
3.2.1. Ülkelerin Ulusal Düzeyde Yaptıkları Çalışmalar	82
3.2.1.1. Dijital Hizmet Vergileri	82
3.2.1.1.1. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi	85
3.2.1.1.2. İtalya’da Dijital İşlem Vergisi	90
3.2.1.1.3. Hindistan’da Denkleştirme Vergisi	90
3.2.1.1.4 Fransa’da Dijital Hizmet Vergisi	92
3.2.1.1.5. İngiltere’de Dijital Hizmet Vergisi	92
3.2.2. Ülkelerin Küresel Düzeyde Yaptıkları Çalışmalar	94
3.2.2.1. OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar	94
3.2.2.1.1. BEPS Eylem Planı.....	97
3.3. Sosyal Medya Platformlarından Elde Edilen Gelirin Bildirilmemesi Durumunda Karşılaşılabilecek Olası Cezai Yaptırımlar	100
3.4. Sosyal Medya Platformlarından Elde Edilen Gelirin Etkin Bir Şekilde Vergilendirilmesi İçin Sunulan Çözüm Önerileri	101
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	105
KAYNAKÇA	108

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Dünya Geneline İnternet Kullanımı (%)	4
Tablo 2. Bölge ve Kalkınma Durumlarına Göre İnternet Kullanımı (%)	5
Tablo 3. İnternet Erişimi Olan Haneler (2005-2019, %)	6
Tablo 4. OECD'nin Bilgi ve İletişim Teknolojisi Sektörü Tanımlaması	9
Tablo 5. Facebook'ta Potansiyel Reklam Erişimi (Yaş ve Cinsiyet Dağılımı)	48
Tablo 6. YouTube'da Gelir Elde Etme Türlerine Bağlı Olarak Uygunluk Şartları	59
Tablo 7. Instagram'ın Yaş ve Cinsiyetlerine Göre Potansiyel Reklam Kitleleri	60
Tablo 8. 14 Ekim 2020 İtibariyle Avrupa ve OECD Ülkelerinde Açıklanan, Önerilen ve Uygulanan Dijital Hizmet Vergileri	82
Tablo 9. BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler	98

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Dijital Ekonominin Kapsamı	8
--	---

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1. Ekim 2020 İtibarıyla Dünya Çapında Dijital Nüfus	37
Grafik 2. Ocak 2018-Ocak 2019 Arası Dijital Nüfusta Gelişim	38
Grafik 3. 2014-2019 Yılları Arası Dünya Genelinde Sosyal Medya Kullanıcı Sayısı	39
Grafik 4. Bölgelere Göre Dünya’da 2020 Sosyal Medya Kullanıcılarının Sayısı ...	40
Grafik 5. Ekim 2020 İtibarıyla Dünya Çapında En Popüler Sosyal Ağlar	41
Grafik 6. Türkiye’de Dijital Medya Kullanım Oranları	42
Grafik 7. Türkiye’de Yıllık Dijital Gelişim Oranları	43
Grafik 8. Türkiye’de En Çok Kullanılan Sosyal Medya Uygulamaları	44
Grafik 9. 2020’nin 3. Çeyreği İtibarıyla Dünya’da Aylık Aktif Facebook Kullanıcıları Sayısı (Milyon)	47
Grafik 10. Facebook’un 2007’den 2019’a Kadar Olan Geliri (Milyon ABD Doları) ..	49
Grafik 11. Kullanıcı Başına Aylık Medyan Facebook Reklam Tıklaması	50
Grafik 12. YouTube’un 2017’den 2020’ye Kadar Dünya Çapında Reklam Gelirleri ..	55
Grafik 13. Instagram: 2016-2020 Marka Sponsorlu İçerik Üretici Gönderilerinin Sayısı	61
Grafik 14. Yaşa ve Cinsiyete Göre Instagram’ın Küresel Reklamcılık Kitlesinin Payı (%)	62

KISALTMA LİSTESİ

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ICT:	Bilgi ve İletişim Teknolojileri
NDE:	Yeni Dijital Ekonomi
IoT:	Nesnelerin İnterneti
IP:	İnternet Protokolü
BEPS:	Vergi matrahı aşındırması ve kâr aktarımı
OECD:	Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV:	Katma Değer Vergisi
ÖTV:	Özel Tüketim Vergisi
VUK:	Vergi Usul Kanunu
DHV:	Dijital Hizmet Vergisi
YPP:	Youtube İş Ortağı Programı

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde oldukça hızlı bir şekilde gerçekleşen küresel değişimin dünya üzerinde pek çok ülkede çeşitli şekilde etkileri bulunmaktadır. Yaşanan gelişmeler ülkelerin iktisadi ve mali yapılarını, sosyal hayatlarını ve kültürlerini kapsayacak şekilde mikro ve makro düzeyde etkilemektedir.

Dijital ekonomi yeni iş modelleri yaratırken; bu kazanımların yanında birtakım vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dijital ekonominin neden olduğu vergi kayıplarının engellenmesi ihtiyacı hasıl olmuş, bu alanda ülkeler ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli çalışmalar gerçekleştirmiştir. Söz konusu çalışmalar arasında, internet ortamında icra edilen faaliyetler üzerinden alınacak dijital hizmet vergileri, Matrah Aşındırması Eylem Planı gibi çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar matrah aşınmasına neden olan eylemlere ilişkin çözüm önerileri geliştirmeye çalışmaktadır. Eylem Planı'nın 1. maddesini dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıpları oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikli olarak dijital ekonomi kavramı, unsurları ve özellikleri açıklanacak olup devamında dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunlar hakkında bilgi verilecektir.

Sosyal medya, insanların içerikleri hızlı, etkin ve gerçek zamanlı olarak paylaşmasını sağlamak için tasarlanmış web siteleri ve uygulamaları ifade etmektedir. Bireyler sosyal medyaya akıllı telefon, bilgisayar ve tablet gibi çevrimiçi özelliği taşıyan kitle iletişim araçlarıyla erişim sağlayabilmektedir. Son yıllarda ortaya çıkan sosyal medya işletmeleri, taşıdığı özellikler bakımından klasik medya araçlarından birçok farklılıklar içermekte ve iletişim konusunda daha etkin olmasından dolayı sosyal medyanın küreselleşmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Dijital mecralarda yürütülen faaliyetler sonucunda önemli miktarda gelir elde edilmesi sosyal medya ve vergi hukuku ilişkisinin kaynağını oluşturmaktadır. Başta reklamcılık hizmetleri, sosyal medya üzerinden gerçekleştirilen alım-satım faaliyetleri olmak üzere bireylerin sanal ortamda elde ettiği farklı tür kazançlar sosyal medya işletmelerinin gelir elde etme yöntemleri olarak görülmektedir. Sosyal platformların kullanıcı sayıları gün geçtikçe artmakta olup bu mecralardan ticari faaliyet yürütme ve kazanç elde etme imkanları da çeşitlenmektedir.

Klasik vergi hukuku, ticari kazancın vergilendirilmesinde sabit bir işyeri bulunması, satışı gerçekleşen unsurların maddi varlığının aranması gibi hususlar sebebiyle dijital ortamdaki kazançların ve tüketimlerin vergilendirilmesinde ülkelerin çeşitli ulusal ve uluslararası vergisel sorunlarla karşılaşmaları sonucunu doğurmaktadır. Yani mevcut vergi kanunları, sosyal platformlar üzerinden elde edilen yüksek kazançları taşıdığı özellikler ve elde edilme yöntemi bakımından vergilendirme noktasında ulusal ve uluslararası düzeyde yetersiz kalmaktadır. Dijital ekonomi ve bu bağlamda sosyal medya işletmelerinin vergilendirilmesi ile ilgili tüm dünyada benzer sorunlar yaşandığı görülmektedir. Küresel ekonominin dijitalleşmesi sonucu meydana gelen sorunları ele almak için uluslararası vergi sisteminin reforma ihtiyacı olduğuna dair yaygın ancak henüz evrensel olmayan görüşler bulunmaktadır. Hem Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) hem de Avrupa Birliği (AB)'de bu konuda makaleler yayınlanmakta ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar bu konuda tavsiye niteliğinde raporlar yayınlamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde dijital ekonominin genel kapsamı ve özelliklerinin incelenmesinin ardından dijital ekonominin yol açtığı vergisel sorunlar ele alınmaktadır. İkinci bölümde sosyal medyanın tanımı, özellikleri, ilgisi dahilinde sosyal medya platformlarının kullanım oranlarına ilişkin veriler, sosyal medya üzerinden gelir elde etme yöntemleri ve elde edilen kazancın niteliği tartışılmaktadır. Çalışmanın son bölümünde sosyal platformlardan elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği hususu ve bu bağlamda Türkiye ve dünyada yapılan çalışmalara yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL EKONOMİ

1. DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI

Günümüzde dijital araçların topluma sunduğu mal ve hizmetler bireyleri, bilim dallarını ve sektörleri iktisadi, sosyal ve kültürel yönlerden etkilemektedir. Dijitalleşme süreci ayrı bir ekonomik alan yaratarak dijital ekonomi olgusunu meydana getirmiştir. Dijital ekonomi kavramına ilişkin pek çok tanım bulunmasına rağmen kısaca geleneksel üretim süreçlerinin dijital araçlara uyarlanması sonucunda maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin artması ile meydana gelen iktisadi sistem olarak ifade edilebilmektedir.

1.1. Dijital Ekonominin Tanımı

İnternet ve bilgi teknolojileri hayatımızda önemli bir yer edinmiştir. Ekonomi, sağlık, eğitim, iletişim, tarım gibi pek çok alanda söz konusu bilgi teknolojilerini ve interneti kullanmaktayız. Tablo 1'e göre internet kullanan insan sayısı, Ocak 2019'a göre yüzde 7'lik bir artışla (298 milyon yeni kullanıcı) 4,54 milyara ulaşmıştır. Dünya çapında Ocak 2020'de 3,80 milyar sosyal medya kullanıcısı bulunmaktadır ve bu sayı geçen yılın bu döneminden bu yana yüzde 9'dan fazla artmıştır (321 milyon yeni kullanıcı). Küresel olarak 5,19 milyardan fazla insan şu anda cep telefonu kullanmaktadır ve kullanıcı sayısı geçen yıla göre yüzde 2,4 (124 milyon) artmıştır. Buna rağmen dünya nüfusunun yaklaşık %40'ının (yaklaşık 3,2 milyar insan) internet erişimi bulunmamaktadır. Bu 'bağlantısız' insanların %31'lik kısmı (1 milyardan fazlası) Güney Asya'da yaşamaktadır. Toplamın yüzde 27'sini Afrika'daki ülkeler oluşturmaktadır ve 870 milyon kişi henüz kıtanın genelinde internet erişimine sahip değildir. Pek çoğu internete ulaşılması zor olan bölgelerde yaşadıklarından yahut altyapı yetersizliklerinden dolayı internete erişim sağlayamamaktadır. Okuma-yazma oranının düşük olması, cinsiyet eşitsizlikleri, gelir düzeyinin düşük olması, farkındalığın ve kültürel kabulün yeterli düzeyde olmaması gibi sebeplere bağlı olarak bu bölgelerde internet kullanımı düşük orandadır. İnternet kullanımının yaygınlaşması önündeki başlıca engeller altyapı, satın alınabilirlik, farkındalık, kültürel kabul ve

kullanımında yaşanan zorluklar şeklinde ifade edilmektedir. Ülkelerin aşması gereken bu engelleri bölümlere ayırmak, her bölgede veya pazarda hangi engellerin en yüksek olduğunu belirlemeye yardımcı olacak ve ortak iktisadi, coğrafi ve diğer koşullar bağlamında başarılı (veya ilerleme kaydetmiş) çözümlerin tam olarak belirlenmesini sağlayacaktır (World Economic Forum, 2016: 5; Wearesocial, 2020).

Dünya genelinde yıllara göre internet kullanan bireylerin ve evde internet erişimi olan hanelerin (ülke bazında) yüzdelik oranları ile bölge ve kalkınma durumlarına göre internet kullanım oranlarını tablolar üzerinde şu şekilde gösterebiliriz:

Tablo 1. Dünya Genelinde İnternet Kullanımı (%)

Yıllar	%
2005	16,8
2006	18,4
2007	20,6
2008	23,1
2009	25,8
2010	29,3
2011	31,8
2012	34,8
2013	37
2014	39,1
2015	41,5
2016	44,8
2017	49
2018	51,4
2019	53,6

Kaynak: International Telecommunication Union. (2019). *Measuring Digital Development*. Geneva: ITU Publications. <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/facts/FactsFigures2019.pdf>, Erişim Tarihi: 23.01.2021.

Tablo 1’de görüldüğü gibi dünya genelinde internet kullanımı gün geçtikçe artmaktadır. 2005 yılında dünya genelinde internet kullananların toplam dünya nüfusuna oranı yüzde 16,8 iken; 2019 yılı verilerine göre bu oran yüzde 53,6 oranına ulaşmıştır.

Tablo 2. Bölge ve Kalkınma Durumlarına Göre İnternet Kullanımı

Bölge	Oran (%)
Avrupa Kıtası	82,5
Amerika Kıtası	77,2
Bağımsız Devletler Topluluğu	72,2
Asya ve Pasifik Ülkeleri	48,4
Arap Devletleri	51,6
Afrika Kıtası	28,2
Gelişmiş Ülkeler	86,6
Gelişmekte Olan Ülkeler	47
Az Gelişmiş Ülkeler	17,1

Kaynak: International Telecommunication Union. (2019). *Measuring Digital Development*. Geneva: ITU Publications. <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/facts/FactsFigures2019.pdf>, Erişim Tarihi: 23.01.2021.

Bireylerin internet kullanımı çeşitli sebeplerle bölgelere göre değişiklik göstermektedir. Buna göre en yoğun internet kullanımı yüzde 82,5 oranı ile Avrupa kıtasında iken; internet kullanımının en az yoğunlukta olduğu bölgeler az gelişmiş olarak ifade edilen ülkelerdir.

Tablo 3. İnternet Erişimi Olan Haneler (2005-2019, %)

Yıl	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ülke															
Avusturya	46,69	52,30	59,62	68,92	69,75	72,89	75,44	79,28	80,86	80,99	82,42	85,09	88,79	88,78	89,91
Belçika	50,16	53,96	60,16	63,63	67,44	72,74	76,51	77,71	80,05	82,80	81,83	84,79	85,97	87,27	89,73
Şili	*	19,70	*	*	30,00	*	*	60,53	61,61	66,50	71,56	79,30	87,54	*	*
Kolombiya	*	*	*	21,14	22,50	26,04	29,82	32,14	35,66	37,98	41,80	45,75	*	52,66	*
Çek Cumhuriyeti	19,05	29,25	35,12	45,86	54,18	60,52	66,63	72,55	72,62	77,99	78,98	81,65	83,24	86,36	87,00
Danimarka	74,92	78,73	78,05	81,88	82,53	86,10	90,08	92,00	92,71	93,12	91,74	94,34	97,00	92,66	95,43
Estonya	36,79	45,18	52,20	57,35	61,85	66,89	69,39	73,82	79,31	82,90	87,73	86,19	88,27	90,47	90,43
Finlandiya	54,14	64,73	68,78	72,38	77,78	80,54	84,16	86,80	89,24	89,83	89,93	91,95	94,42	94,28	94,36
Fransa	*	40,93	55,05	62,32	68,87	73,61	75,92	80,00	81,72	82,96	82,62	85,87	86,41	88,56	90,17
Almanya	61,64	67,11	70,67	74,88	79,07	82,49	83,25	85,50	87,75	89,47	90,29	92,14	92,86	94,39	94,83
Yunanistan	21,73	23,12	25,40	30,96	38,06	46,35	50,17	53,58	56,31	65,55	68,09	69,13	70,96	76,49	78,54
Macaristan	22,12	31,65	37,72	46,63	53,42	58,41	63,22	66,81	69,66	73,06	75,64	79,18	82,35	83,31	86,20
İzlanda	84,41	83,02	83,70	87,73	89,59	92,04	92,59	94,60	96,41	96,48	*	*	97,86	99,18	97,70
İrlanda	47,18	49,95	57,27	63,05	66,67	71,69	78,12	81,09	82,39	82,17	84,86	86,91	88,37	89,11	90,59
İsrail	48,91	54,58	59,34	61,82	66,26	68,14	70,30	70,65	70,60	72,07	74,29	75,37	74,06	*	*
İtalya	38,58	40,01	43,38	46,93	53,48	58,97	61,57	62,92	68,91	72,61	75,39	78,51	81,02	84,34	85,17
Kore	92,73	93,99	94,13	94,27	95,90	96,84	97,23	97,35	98,14	98,49	98,78	99,19	99,50	99,48	99,69
Letonya	30,52	42,20	50,53	52,81	58,02	59,77	63,64	68,68	71,60	73,38	76,00	77,34	78,61	81,58	85,45
Litvanya	15,78	34,51	44,36	50,94	60,00	60,58	60,14	60,12	64,73	65,97	68,26	71,75	74,97	78,38	81,52
Lüksemburg	64,58	70,18	74,55	80,09	87,20	90,28	90,62	93,08	94,46	95,56	96,78	97,04	97,23	92,99	95,20
Meksika	9,00	10,13	12,00	13,50	18,36	22,19	23,27	25,97	30,74	34,39	39,18	47,02	50,92	52,86	56,36
Hollanda	78,26	80,26	82,89	86,08	89,70	90,89	93,64	93,55	94,63	95,78	95,97	96,66	98,23	98,00	98,40
Norveç	64,01	68,79	77,59	83,97	85,56	89,79	92,24	92,69	94,29	93,07	96,60	97,05	96,65	96,01	98,38
Polonya	30,44	35,94	40,98	47,60	58,59	63,44	66,64	70,49	71,90	74,76	75,78	80,45	81,88	84,19	86,75
Portekiz	31,46	35,15	39,61	46,04	47,89	53,73	57,97	61,02	62,34	64,87	70,23	74,05	76,93	79,43	80,94
Slovakya Cumhuriyeti	22,97	26,58	46,11	58,34	62,23	67,48	70,78	75,44	77,91	78,35	79,48	80,52	81,33	80,84	82,19
Slovenya	48,21	54,36	57,61	58,89	63,94	68,13	72,60	73,94	75,62	76,80	77,64	78,42	81,74	86,68	88,96
İspanya	35,51	38,04	43,48	49,86	52,93	57,82	62,71	66,59	69,73	74,35	78,75	81,93	83,39	86,36	91,44
İsveç	72,53	77,39	78,55	84,44	85,98	88,30	90,64	91,69	92,59	89,57	91,03	93,80	94,73	93,42	96,06
İsviçre	*	70,49	73,88	77,00	79,44	80,74	83,28	85,50	89,82	90,62	*	*	93,06	*	95,51
Türkiye	7,66	*	19,71	25,41	30,03	41,63	*	47,20	49,08	60,24	69,54	76,34	80,74	83,79	88,30
İngiltere	60,23	62,64	66,72	71,14	76,69	79,61	82,70	86,80	88,45	90,34	91,25	93,48	93,99	94,85	95,85
ABD	*	*	61,78	*	68,69	71,06	71,70	74,76	74,15	*	73,37	*	77,97	*	79,88
Brezilya	*	*	*	17,60	23,90	27,10	35,84	39,57	43,30	49,60	49,20	53,90	60,80	66,66	71,40
Kosta Rika	10,20	9,81	11,81	14,82	18,65	24,06	33,58	47,32	46,71	55,05	60,18	64,80	68,60	73,08	86,34

Kaynak: OECD (2020), "ICT Access and Usage by Households and Individuals", OECD Telecommunications and Internet Statistics (database).
https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=ICT_HH2&lang=en, Erişim Tarihi: 19.12.2020

Tablo 3'te görüldüğü üzere dünyada internet erişimi bulunan haneler gün geçtikçe artmaktadır. Tablodaki ülkelere göre 2019 yılında dünya genelinde internet kullanan hanelerin toplam dünya nüfusuna oranı bakımından sıralandığında yüzde 56,36 ile Meksika son sırada yer alırken; Hollanda'da bu oran yüzde 98,40 ile en yüksek seviyededir. Türkiye'de de hanehalkı internet erişimi oranları yıllar geçtikçe artış göstermiştir. Bu oran 2005 yılında yüzde 7,66 seviyesinde iken 2019 yılında 88,30 gibi önemli bir seviyeye ulaşmıştır.

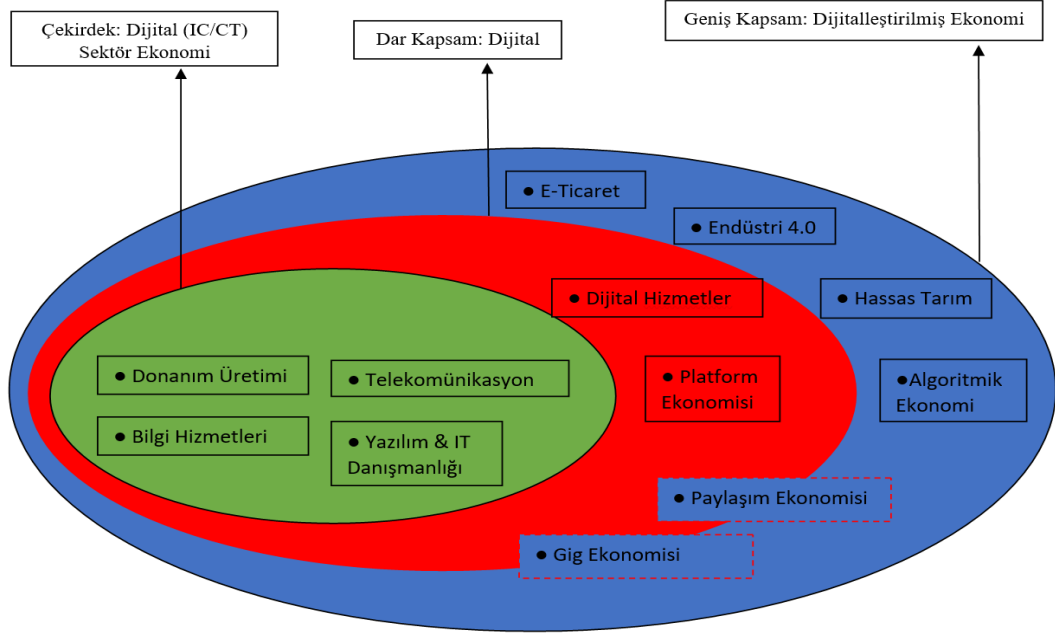
Dijitalleşme ve bu bağlamda kullanılan iktisadi terimlerin geniş çapta kabul gören belirli bir tanımı bulunmamaktadır. Söz konusu belirsizlik bu alanda sürekli gerçekleşen yenilikler, dijitalleşme konusunda yeterli anlayış ve netliğin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Süreklilik arz eden yenilikleri ve artan hacmi ile dijitalleşme olgusu, 2000 yılının başından itibaren, toplumları hemen her alanda etkilemektedir. İktisadi faaliyetlerin dijitalleşmesi; veri ve internet kullanımının üretim faaliyetlerine ve bu faaliyetler sonucu meydana gelen ürünlere dahil edilmesi, hanehalkı ve devlet harcaması biçimlerinde oluşan yenilikler, ülkelerarası akışlar ve finansman türleri olarak tanımlanmaktadır. Dijital ekonomi kavramı ise dar anlamda yalnızca çevrimiçi platformlardan ibaret olan ve varoluşları çevrimiçi platformlara dayanan faaliyetler şeklinde tanımlanabilmekte iken; geniş anlamda dijitalleştirilmiş veri kullanan tüm faaliyetler dijital ekonominin bir parçası şeklinde ifade edilmekte ve modern ekonomilerde ekonominin tamamı bu kapsamda değerlendirilmektedir (Bozdoğanoglu, 2020:1-11).

OECD dijitalleşmeyi *“dijital teknolojilerin ve verilerin kullanılması ile mevcut faaliyetlerde yenilik veya değişiklik sonucu doğuran ara bağlantılar”* olarak tanımlamaktadır. Tanımın devamında *“dijital dönüşüm sayısallaşma ve dijitalleşmenin ekonomik ve toplumsal etkilerini ifade etmektedir”* hükmü yer almaktadır (OECD, 2019:4).

Dijital ekonomi, bir dizi geniş "dijital" girdiden türetilen toplam iktisadi çıktıdır. Bu dijital girişler, dijital becerileri, dijital ekipmanları (donanım, yazılım ve iletişim ekipmanı) ve üretimde kullanılan ara dijital malları ve hizmetleri içermektedir. (Knickrehm vd., 2016:2).

Bukht ve Heeks (2017:13) dijital ekonominin tanımlaması ve kapsamı bakımından verilen tanımlamalara oranla daha esnek ve kademeli bir yaklaşım

sergilemektedir. Yazarların dijital ekonominin tanımı ve kapsamını temsil eden şema aşağıda verilmektedir.



Şekil 1: Dijital Ekonominin Kapsamı,

Kaynak: Bukht ve Heeks, 2017:13.

Dijital ekonominin ideal bir tanımının yapılabilmesi için teknolojik gelişmelerin değişken doğasına uygun tanımlamalar yapılması önem arz etmektedir. Ayrıca dijital ekonomiye dair tanımların oluşumunda faaliyet türlerine ilişkin istatistikler etkin rol oynamaktadır.

Dijital ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen dönüşümün sonucunda ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomi, mevcut teknolojileri daha az maliyetle, daha güçlü bir şekilde iş süreçleri arasında yaygın ve standart hale getirmiştir. Dolayısıyla bu durum dijital ekonominin yeniliğe açık, gelişmelere hızlı şekilde uyum sağlayan bir ekonomi olduğunu göstermektedir (OECD, 2015:145). Bilgi ve İletişim Teknolojileri (Information and Communication Technologies, ICT), bilgi teknolojileri ve iletişim teknolojileri terimleri arasındaki güçlü yakınlığı ve bağıllığı ifade etmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojisi sektörünü ürün ve imalat teknolojileri ve hizmet teknolojileri alanında yapılan faaliyetler, dağıtım ve satış hizmetleri ve bu süreci düzenleyen yasal otoriteler oluşturmaktadır. OECD, bilgi ve iletişim sektörünü aşağıdaki tablo 4 yardımıyla tanımlamaktadır:

Tablo 4: OECD'nin Bilgi ve İletişim Teknolojisi Sektörü Tanımlaması

İmalat	Hizmetler
Ofis, muhasebe ve bilgi işlem makineleri	Bilgisayar, bilgisayar çevre birimleri ve yazılım toptan ticareti
Yalıtılmış tel ve kablo	Bilgisayar ve ilgili faaliyetler
Elektronik valfler ve tüpler ve diğer elektronik bileşenler	Telekomünikasyon
Hatlı telefon ve hat telgrafı için televizyon ve radyo vericileri ve cihazları	Büro makine ve ekipmanlarının kiralınması (bilgisayarlar dahil)
Televizyon ve radyo alıcıları, ses veya video kayıt veya çoğaltma aparatları ve ilgili mallar	Elektronik ve telekomünikasyon parça ve ekipmanlarının toptan ticareti
Ölçme, kontrol etme, test etme, gezinme ve diğer amaçlara yönelik aletler ve cihazlar, endüstriyel proses ekipmanı hariç	
Sanayi üretim süreçleri araç ve gereçleri	

Kaynak: OECD, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=3038> Erişim Tarihi: 02.09.2020.

Bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüştürücü sürecin sonucunda dijital ekonomi müessesesi ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomi, dijital teknolojileri daha güçlü, daha ucuz ve daha geniş çapta standart hale getiren, iş süreçlerini ve tüm sektörlerde yeniliği destekleyen bir ekonomidir.

1.2. Dijital Ekonominin Özellikleri

Dijital ekonomi yalnızca geleneksel iş modelleri ile sınırlı olmayıp eğitim, sağlık, bankacılık ve diğer ticari faaliyetler, eğlence sektörü, şehirleşme gibi alanları da kapsamaktadır. Bu bağlamda dijital ekonomi, iktisadi büyüme noktasında itici bir güç olup, yaşamı çeşitli noktalarda etkileyip değiştiren, işletmeler ve iş modelleri üzerinde derin etkilere yol açan bir ekonomidir (Bahl, 2016:3). Dijitalleşen dünyada ülkeler tarafından doğru politikaların oluşturulabilmesi ve mevcut veya ileride meydana gelebilecek sorunlara karşı önlem alınabilmesi amacıyla dijital ekonominin temel bileşenlerinin belirlenmesi oldukça önemlidir.

Dijital teknolojiler gün geçtikçe daha fazla işleme temelini oluşturmaktadır. Bu durum, dijital ekonomiyi bir bütün olarak ekonominin genel işleyişinden ayıramaz hale getirmektedir. Dijital ekonominin farklı teknolojileri ve iktisadi yönleri üç geniş bileşene ayrılabilir:

i. Dijital ekonominin temel yenilikleri (yarı iletkenler, işlemciler), çekirdek teknolojileri (bilgisayarlar, telekomünikasyon cihazları) ve etkinleştirici altyapıları (internet ve telekom ağı) içeren temel yönleri,

ii. Dijital platformlar, mobil uygulamalar ve ödeme hizmetleri de dâhil olmak üzere temel dijital teknolojilere dayanan temel ürün veya hizmetler üreten dijital ve bilgi teknolojisi (BT) sektörleri, (dijital ekonomi, ekonomilere katkı sağlayan ve diğer sektörlerle olası yayılma etkilerini mümkün kılan bu sektörlerdeki yenilikçi hizmetlerden büyük ölçüde etkilenmektedir).

iii) Dijital ürün ve hizmetlerin giderek daha fazla kullanıldığı alanları içeren daha geniş bir dijitalleştirme sektörü kümesi (örneğin, e-ticaret için). Değişim artan bir eğilimde olsa bile, ekonominin birçok sektörü bu şekilde dijitalleşmektedir. Bu durum, yeni faaliyetlerin veya iş modellerinin ortaya çıktığı ve dijital teknolojilerin bir sonucu olarak dönüştürüldüğü dijital olarak etkinleştirilmiş finans, medya, turizm ve ulaşım gibi sektörleri içermektedir. Dijital okuryazar veya vasıflı işçiler, tüketiciler, alıcılar ve kullanıcılar, dijitalleşmiş ekonominin büyümesi için çok önemlidir (UNCTAD, 2019:4-5).

Dijital ekonomi, farklı iş alanlarında farklı özelliklere sahip olsa da, bazı temel ve belirgin özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu özelliklerin en temelinde maddi olmayan varlıkların hareketliliği, işletme fonksiyonlarının hareketliliği, kullanıcı ve müşteri hareketliliğini içeren hareketlilik, özellikle büyük veri (big data) adı verilen kullanım dahil olmak üzere verilere ve kullanıcı görüşlerine güven, kullanıcı katılımı, uyumlaştırma ve sinerjilerden anlaşılan ağ etkileri ve pazarın iki tarafının farklı yetki alanlarında olabileceği çok taraflı iş modellerinin kullanılması bulunmaktadır.

1.2.1. Hareketlilik Özelliği

Hareketlilik, işletmelerin personel seçimini sağlayabilmesi, sunucularının ve diğer kaynaklarının yerini özgürce seçebilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Maddi

olmayan varlıkların geliştirilmesi ve kullanılması, dijital ekonominin temel bir özelliğidir. Maddi olmayan varlıklara yapılan bu yatırım ve geliştirme, dijital ekonomideki şirketler için değer yaratma ve iktisadi büyümeye temel bir katkı sağlamaktadır. Örneğin, dijital şirketler çalışmalarını çoğunlukla yazılım odaklı sürdürmekte ve mevcut yazılımı yükseltmek veya yeni yazılım ürünleri geliştirmek için araştırma ve geliştirmeye önemli miktarda kaynak harcamaktadır. Maddi olmayan varlıklara olan bağımlılık, teknolojinin öncelikle tamamen somut kaynakları yönetmek için bir iş modeline dahil edildiği durumlarda da mevcut olabilmektedir. Örneğin, bir elektronik perakendeci, depoları ve nakliye kapasitesini içeren bir lojistik platformu yönetmek için çok katmanlı bir dijital etkinlik geliştirebilir. İşletmeler geliştikçe, maddi olmayan varlıkların önemi ve değeri artmaktadır. Mevcut vergi kurallarına göre, maddi olmayan varlıklara ilişkin haklar, genellikle varlıkların yasal mülkiyetinin bu varlıkların geliştirilmesiyle sonuçlanan faaliyetlerden ayrılmasıyla sonuçlanacak şekilde ilgili kuruluşlar arasında kolaylıkla devredilebilmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ve dijital ekonominin ayırt edici özelliği olan artan erişim, kullanıcıların ülkeler arası seyahat ederken ticari faaliyetlerine devam edebilmelerini sağlamaktadır. Örneğin birey, X ülkesinde ikamet edip ikinci bir Y ülkesinde kalırken bir uygulama satın alabilir ve bu uygulamayı üçüncü bir Z ülkeden kullanabilir. Tüketicilerin bu hareketliliğinin getirdiği zorluklar, birtakım tüketicilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak nihai satışın gerçekleştiği yeri gizleyebilecek sanal kişisel ağları veya proxy sunucularını kullanması yoluyla artmaktadır. İnternetteki birçok etkileşimin anonim olarak kalması, kullanıcıların kimliğinin ve konumunun tespitinin zorluğunu artırmaktadır (OECD, 2015:64-65).

1.2.2. Büyük Veri Kullanma Özelliği

Dijital ekonomi kapsamında faaliyet yürüten işletmeler yaygın şekilde müşterileri, kullanıcıları, tedarikçileri, katılımcıları ve tüm dijital süreçle ilişkin veri toplamaktadır. Müşteriler tarafından satın alınan bir ürün veya hizmetle ilişkin kullanıcıların yapmış olduğu yorumlar, şirketlerin ürün ve hizmetlerini iyileştirmesi veya ürün ve hizmetleri diğer müşterilere daha kolay tanıtması için oldukça önem arz etmektedir. Dolayısıyla söz konusu kullanıcı yorumları, dijital pazarda faaliyet gösteren işletmelerce müşteriler ve kullanıcılar tarafından toplanan veriler giderek daha fazla önem kazanmaktadır (Endo, 2017:107-108).

Mckinsey Global Enstitüsü 2011 yılında yayınladığı bir raporda, büyük verilerden (big data) yararlanmanın işletmeler açısından değer yaratma yollarını ele almaktadır. Raporda değer yaratmak için dönüşüm potansiyeli sunan ve kuruluşların nasıl tasarlanması, organize edilmesi ve yönetilmesi gerektiğine dair etkileri olan büyük verilerden yararlanmanın geniş çapta uygulanabilir olmasını sağlayan yollar belirlenmiştir. Büyük ölçekli denemelerin mümkün olduğu bir dünyada, kurumsal pazarlama işlevleri ve faaliyetlerinin nasıl gelişeceği, bu bağlamda iş süreçlerinin nasıl değişeceğini ve şirketlerin varlıklarını (özellikle veri varlıklarını) nasıl değerlendireceklerini ve bunlardan nasıl yararlanacaklarına dair sorulara cevap aranmaktadır.

Zamanla müşterilerden ve kullanıcılardan toplanan verilerin dijital ekonominin belirli işletmelerinde önemi artmıştır. Örneğin, bazı sosyal ağ odaklı iş modellerinde şirketler, yatırımcılarına, kullanıcılarının aktif iş birliğinin işletmenin temel değer etmenlerinden biri olduğunu vurgulamaktadır (OECD, 2015:68).

Büyük veriyi ilgili paydaşlar için zamanında daha kolay erişilebilir hale getirmek, işletmeler açısından önemli ölçüde değer yaratabilmektedir. Örneğin kamu sektöründe, birbirlerinden ayrılmış birimler arasında ilgili verilerin daha kolay erişilebilir hale getirilmesi, verileri arama ve işleme süresini büyük ölçüde azaltabilir. Üretim faaliyetleri sürdürülürken, eşzamanlı olarak mühendislik faaliyetlerini yürütmek için Ar-Ge, mühendislik ve üretim birimlerinden gelen verileri uyumlaştırmak, ürünleri pazara sunma süresini önemli ölçüde kısaltabilmekte ve kaliteyi artırabilmektedir. İkinci bir yol deneylerin ihtiyaçları keşfetmesini, değişkenliği ortaya çıkarmasını ve başarımları iyileştirmesini sağlamaktır. Kuruluşlar dijital biçimde daha fazla işlem verisi oluşturup depoladıkça, ürün envanterlerinden personelin hasta günlerine kadar her konuda daha doğru ve ayrıntılı performans verileri (gerçek zamanlı veya gerçek zamanlıya yakın) toplayabilmektedir. Bilgi teknolojisi, kuruluşların işlem süreçlerini kontrol etmesine ve daha sonra kontrollü deneyler yapmasına olanak sağlamaktadır. Başarımlardaki değişkenliği incelemek için verileri kullanmak ve bunun temel nedenlerini anlamak, işletme yöneticilerinin performansı daha yüksek seviyelerde yönetmesini sağlayabilmektedir. Üçüncü bir yol ürün ve hizmetleri özelleştirmek için varlıkları bölümlere ayırmaktır. Büyük veri, kuruluşların ilgili olduğu pazarı bölümlere ayırarak, seçilen küçük pazara yönelik strateji oluşturmayı hedeflemelerine ve ürün ve hizmetleri tam olarak bu ihtiyaçları

karşılacak şekilde uyarlamasını sağlamaktadır. Dördüncü yöntem insanların ürün ve hizmetleri edinirken yaşadıkları karar verme süreçlerini otomatik algoritmalarla değiştirmek veya desteklemektir. Çok yönlü mantıksal analiz riskleri en az seviyeye indirebilmekte ve karar verme sürecini olumlu yönde etkileyebilmektedir. Büyük veri, şirketlerin yeni ürün ve hizmetler oluşturmaya, mevcut olanları geliştirmesine ve tamamen yeni iş modelleri icat etmesine olanak tanımaktadır (Manyika ve diğerleri, 2011:4-6).

1.2.3. Yeni İş Modellerine İmkân Sağlama Özelliği

Dijital ekonomi, bir dizi yeni iş modelinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu modellerin çoğu geleneksel iş dünyasında paralellik gösteriyor olsa da BİT'te meydana gelen modern gelişmeler, birçok iş türünün daha önce mümkün olandan çok daha büyük ölçekte ve daha uzak mesafelerden yürütülmesini mümkün kılmıştır. Bu bölüm, bu yeni iş modellerinin birkaç önemli örneğini tartışmaktadır. Yeni iş modellerine örnek olarak çeşitli e-ticaret türleri, uygulama mağazaları, elektronik reklamcılık, bulut bilgi işlem, katılımcı ağ bağlantılı platformlar, yüksek hızlı ticaret ve ödeme hizmetleri verilmektedir (OECD, 2015:54).

Dijital endüstrilerde son on yılda BİT'in yayılması, çok taraflı platformlarla yeni iş modeli fırsatları yaratmıştır. Nitekim bilgi edinme ve aracılığın maliyetlerinin azalması ile birlikte, birbirini tamamlayan ve birbirine bağlı kullanıcı kategorilerinin ağ oluşturmaya ve aracılığına dayalı bir iş modeli benimsenerek internet üzerinde çok taraflı platformlar (Ebay, Amazon, Youtube, Airbnb) ortaya çıkmıştır (Parmentier ve Gandia, 2017:53).

Bir ekonomik birimin icra ettiği faaliyetler bir başka ekonomik birimin iktisadi durumuna olumlu veya olumsuz şekilde etki yapabilmekte ve bu durum dışsallık olarak ifade edilmektedir. Çok taraflı bir iş modeli, birden fazla farklı insan grubunun bir aracı veya platform aracılığıyla etkileşime girdiği ve her bir grubun kararlarının diğer grupların sonuçlarını olumlu veya olumsuz olarak etkilediği bir pazara dayanan bir modeldir. Bir tarafın faaliyetleri, başka bir taraf için pozitif bir dışsallık yaratırsa (örneğin, reklam verenler tarafından desteklenen bağlantılarda kullanıcıların daha fazla tıklaması), o zaman diğer tarafın fiyatları artırmasını sağlayabilmektedir. Dijital ekonominin yükselişi, çok yönlü iş modellerini sınır ötesi bağlamda daha yaygın hale

getirmektedir. Bu bağlamda, dijital ekonomide çok taraflı iş modellerinin iki temel özelliği belirtilmelidir:

i) Esneklik: Dijital bilginin doğası ve internet altyapısı, çok taraflı iş modellerinin tasarlanması ve uygulanması için tesisi büyük ölçüde genişletmektedir. Dijital kaynakların bu özel doğası, onları farklı pazarlarda bulunabilen ve gelişen teknolojiye uyarlanabilen bir varlık haline getirmektedir.

ii) Erişim: Dijital ekonomi, aynı iş modelinin farklı taraflarını farklı ülkelerde bulmayı da kolaylaştırmaktadır. Örneğin, veri toplamak için tasarlanan kaynaklar bireysel kullanıcıların yakınında bulunabilirken, bu verileri ödeme yapan müşterilere satmak için gerekli altyapı başka bir yerde bulunabilmektedir (OECD, 2015: 71-72).

İş modelleri, tüketici tercihinin, işlem maliyetlerinin, tüketiciler ve üreticiler arasında ayrışıklığın ve rekabetin olduğu piyasa ekonomilerinin gerekli özellikleridir. Rekabetçi ortamlarda kâr arayan firmalar, inovasyon ve yeni değer önermelerinin tüketiciye sunumu yoluyla tüketici isteklerini karşılamaya çalışmaktadır. İş modelleri, genellikle hem keşifleri pazara getirme ihtiyacını hem de karşılıksız müşteri ihtiyaçlarını karşılama fırsatını oluşturan teknolojik yenilikler tarafından zorunlu kılınmaktadır. Aynı zamanda, daha önce belirtildiği gibi, yeni iş modellerinin kendileri de bir çeşit inovasyonu temsil edebilmektedir. Çok sayıda iş modelinden bazıları müşteri ihtiyaçlarına ve iş ortamlarına diğerlerinden çok daha iyi uyum sağlamaktadır. İş modellerini seçmek, ayarlamak veya iyileştirmek karmaşık bir sanattır (Teece, 2010:176).

İnternet, bir bilgisayar veya mobil cihaz kullanmak suretiyle bu cihazlara erişimi olan herkesi sanal olarak birbirine bağlamaktadır. Bu tür bir bağlantı, mesafenin veya fiziksel engellerin önemini azaltmaktadır. Dolayısıyla dijitalleştirilen bilgiler (ses, metin, resim veya video) anında her yere hızlı bir şekilde iletilebilmektedir. Dijital teknoloji, bilginin işlenebilme, analiz edilme ve kullanılma hızını artırmaktadır. Bağlantı, şirketlerin faaliyetlerini uzaktan yürütme ve hedeflenen ve ulaşılabilen olası müşteri sayısını artırma becerilerini geliştirmektedir. Şirketlerin, yetki alanları içerisinde herhangi bir eski moda ticari varlığa sahip olmadan, yabancı ülkelerde bulunan müşterilerden gelir elde etmelerini sağlamaktadır. OECD tarafından bu tür bir bağlantının aynı zamanda "işletmelerin önemli ticari faaliyetlerin gerçekleşeceği yeri seçme esnekliğini" artırdığı da ifade edilmektedir. Kısacası, BİT,

bir firmanın iş işlevlerini, müşterilerinin ve maddi olmayan varlıklarının hareketliliğini geliştirmektedir. Bir iş modeli ne kadar sanal ise (örneğin bulut bilişim sisteminin aktif olarak kullanımı) daha fazla hareketlilik görülmektedir. Bu nedenle dijital işletmeler doğası itibariyle küreseldir (Li, 2014:23).

1.2.4. Ağ Etkisi Özelliği

Ağ etkisi, kullanıcıların kararlarının, diğer kullanıcılar tarafından elde edilen fayda üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olabilme durumunu ifade etmektedir. Bunun basit bir örneği, faks makinesidir. Tek bir faks makinesinin kendi başına bir faydası olmasa da, bir faks makinesi satın almayı tercih eden kullanıcılar, bu yeni teknoloji sayesinde olası karşı taraf ile iletişim kurma yeteneğini tecrübe edininip, bir faks makinesi satın almak için önceki kullanıcıların kararlarından yararlanmaktadır. Bazı ağ etkilerinde, kullanıcılar birbirlerine bağlı olmaktadır. Söz konusu durumda ne kadar çok kullanıcı varsa, oluşturulan değer o kadar yüksek olmaktadır. Basit bir örnek olarak, tüm içeriğin kullanıcılar tarafından oluşturulduğu ve ek kullanıcılar içeriğe katılıp içerik paylaştıkça kullanıcıların deneyiminin geliştirildiği bir medya paylaşım sitesini ele alalım. Söz konusu iş modeli kullanıcılar arasında etkileşimi teşvik ederken aynı zamanda bu durum ağ etkilerini de teşvik etme eğilimindedir. Bir perakende sitesi, kullanıcıları ürünleri incelemeye ve etiketlemeye teşvik eden bir platform geliştirebilir. Bu platformda yer alan kullanıcı incelemeleri, kullanıcıların bilinçli seçimler yapmalarını sağlamakta, ürün etiketleme ise müşterilerin ilgi alanlarına uygun ürünleri bulma becerilerini geliştirmektedir. Diğer bir ağ etkisi, özellikle şirketlerin yazılımları birçok cihaza ve nesneye yerleştirdiği ve bu cihazların sahiplerine veya reklam verenlere mal veya hizmet satmak için bu altyapı açısından yararlandığı "Nesnelerin İnterneti" eğiliminde gösterilmektedir. Bu modelde, donanım ve yazılım altyapısı, son kullanıcılarla iletişime geçmek ve onların ilgisinden para kazanarak değer yaratmak için ayrıcalıklı bir kanal haline gelmektedir (OECD, 2015:70-72).

Bu ağ etkileri, dijital ekonomideki birçok işletmenin önemli bir özelliğidir. Belirli bir teknolojinin birincil amacı başkalarıyla etkileşim kurmak olmasa bile, diğer kullanıcılarla uyumluluğun önemli olduğu her durumda ağ etkilerinden söz etmek mümkündür. Örneğin, yaygın olarak benimsenen bir işletim sistemi ileride kendisi için yazılmış daha büyük miktarda yazılıma sahip olacak ve böylelikle daha iyi bir

kullanıcı deneyimi sağlayacaktır. Bu etkiler, pozitif dışsallıklar olarak bilinir, yani bir kişinin refahının açık bir azalma olmaksızın diğer kişilerin eylemleriyle refahının iyileştirildiği durumlar anlamına gelmektedir. Ağ etkileri bağlamında olumlu dışsallığa örnek olarak bir sosyal ağdaki mevcut kullanıcı sayısına ek olarak yeni kullanıcıların katılması durumunda mevcut kullanıcıların refahı artabilir. Dışsallığın olumsuz olması ihtimali de bulunmaktadır. Örneğin, artan sayıda kişi aynı anda bir iletişim ağı kullandığında ağ üzerinde yaşanabilecek tıkanıklık, tarafları olumsuz şekilde etkileyebilecektir (Easley ve Kleinberg, 2010: 510). Ayrıca bazı platformların özellikleri (sosyal medya ağları gibi) doğrudan ağ etkileriyle de ortaya konulmaktadır (Coyle, 2017:4).

1.3. Dijital Ekonominin Gelişimi ve Geleceği

Dijital ekonomide özellikle kişisel bilgisayar araçlarında yaşanan değişim ve gelişim, iletişim ağlarında meydana gelen ilerlemeler, yazılım ve içerik üretimi, veri kullanımı ve bulut tabanlı işlemler gibi alanlarda oldukça hızlı ve dikkat çekici gelişmeler yaşanmıştır (Budak, 2018:7). Ayrıca Yeni Dijital Ekonomi (New Digital Economy, NDE) en belirgin şekilde gelişmiş üretim, robotik ve fabrika otomasyonu, mobil ve her yerde bulunan internet bağlantısından yeni veri kaynakları bulut bilgi işlem büyük veri analizi ve yapay zekâ kavramlarını bünyesinde barındırmaktadır (Eurostat, 2018:137).

Dijital ekonominin erken dönemlerinde, birçok bilgi işlem donanımı üreticisi özel donanım bileşenleri kullanmakta ve bu durum farklı üreticilerin bilgisayarlarının tamamen farklı standartlarda çalıştığı anlamına gelmekteydi. Kişisel bilgisayar mimarisinin otuz yıl önce büyük ölçüde standartlaştırılmasıyla birçok piyasa katılımcısı fiyat konusunda rekabet etmeye başlamıştır. Söz konusu durumun hızlı teknolojik ilerlemeyle birleşmesi, kişisel bilgi işlem donanımı fiyatlarında önemli düşümlere neden olmuştur. Takip eden dönemde, ürünlerini diğer ürünlerle en iyi şekilde uyumlaştıran ya da en güçlü pazarlama ve dağıtım stratejilerini benimseyen üreticiler büyük ölçüde başarılı olmuşlardır. Yukarıda bahsedildiği gibi, dijital ekonominin gelişiminin tüm aşamalarında bu döngü paraleldir ve zaman içinde dijital değer zincirinde büyük değişikliklere yol açmıştır. Günümüzde akıllı telefonlar ve tabletler (ve giderek daha fazla bağlı giyilebilir cihazlar) gibi yenilikçi donanım ve yazılım paketlerinin ortaya çıkması da kişisel bilgisayar araçlarının gelişimine katkıda

bulunmaktadır. Bu cihazları tasarlamak, üretmek ve satmak, şirketlerin değer zincirindeki ve pazardaki konumlarını iyileştirmelerine olanak sağlamıştır. Bu cihazların öneminde meydana gelen artışı doğrulayan iki temel eğilim bulunmaktadır: İlk eğilim, cihazların ve donanımlarının çeşitlendirilmesidir. Tüketiciler başlangıçta internete neredeyse sadece kişisel bilgisayarlar aracılığıyla erişmekteydi. Günümüzde dijital endüstri, akıllı telefonlar, tabletler ve bağlı TV'ler gibi internete erişim sağlayan çok çeşitli cihazlar tasarlamıştır. İkinci eğilim, önceden yazılım veya değer zincirinin diğer bölümlerinde uzmanlaşmış işletmelerin cihazlarında artan uzmanlaşmadır. Birçok şirket kendi tabletlerini veya diğer cihazlarını piyasaya sürmüştür. Bu cihazlar, müşterilerle daha yakın ilişkiler kurmalarını, böylece daha ayrıntılı bilgi toplayabilmelerini ve daha uygun, katma değerli özelleştirilmiş hizmetler sunabilmelerini sağlamıştır. Zamanla donanım aygıtları, teknik özellikler açısından hem çoğalmış hem de çeşitlenmiştir. İnternete bağlı mobil cihazların sayısı halen artmaya devam etmekte ve halk dilinde nesnelerin interneti (IoT) olarak adlandırılan birbirine bağlı bir altyapı oluşturmaktadır (OECD, 2015: 36-37). Nesnelerin interneti içerisinde, yollardan kalp pillerine kadar fiziksel nesnelere gömülü sensörler ve aktüatörler, genellikle interneti bağlayan aynı İnternet Protokolü (IP) kullanılmak suretiyle kablolu ve kablosuz ağlar aracılığıyla birbirine bağlanmaktadır. Söz konusu ağlar, analiz yapmak amacıyla bilgisayarlara akan yüksek hacimlerde veri üretmektedir. Nesneler hem bulundukları ortamı algılayıp hem de iletişim kurabilmekte, sisteme ilişkin karmaşıklıkları algılayıp bunlara hızlı bir şekilde yanıt verme yetisine sahip araçlar haline gelmektedir. Fiziksel bilgi sistemlerinin artık konuşlandırılmaya başlanması ve bunlardan bazılarının büyük ölçüde insan müdahalesi olmaksızın çalışması devrim niteliğindedir (Chui vd., 2010:1-10).

Günümüzde üreticiler ve dijital platformlar gibi yeni aktörler, ticari faaliyet alanında daha fazla rol üstlenmekte ve sabit perakendecilere oranla daha ulaşılabilir olmaktadır. Bu durum perakendeciliğin öneminin azalmasına neden olmaktadır. Örneğin, nesnelerin interneti teknolojilerinin gündelik hayata girişi, birçok iktisadi işlemin otomasyonuna izin vermekte ve böylece perakendeci artık bir perakende işlemi yapmak için ilk "adres" olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle markalar (üreticiler) son tüketiciyle doğrudan ilişki kurmaya çalışmaktadır. Tamamen yeni değer önerileri yaratan ve markaları deneyimsel kılan, IoT uygulamaları, doğrudan satış, katılım ve deneyim programları ve kişiselleştirilmiş iletişim aracılığıyla tüketicilerle etkileşime

giren güçlü marka ekosistemleri oluşturmaktadır. Ayrıca çok sayıda satıcı ve alıcının verimli ve etkili bir şekilde etkileşime girmesine izin veren güçlü dijital perakende platformları (örneğin Alibaba, Amazon Marketplace, JD) ortaya çıkmıştır (Reinartz ve diğerleri, 2019:351).

Dijital ekonomide, donanım ve yazılımda (akıllı telefonlar, tabletler ve giyilebilir cihazlar gibi) yenilikçi yazılım paketlerinin ortaya çıkışı çığır açan bir gelişme olmuştur. Bu cihazların üretimi, tasarımı ve satışı, şirketin değer zinciri ve pazardaki konumunu iyileştirmesini sağlamaktadır. Başlangıçta, tüketiciler internete bağlanmak için kişisel bilgisayarları kullanmaktayken; günümüzde tüketicilerin akıllı telefonlar, tabletler ve TV'ler gibi çeşitli ağ erişim cihazlarına erişimlerini sağlamıştır. Bu gelişmeler, şirketlerin teknik uzmanlıklarını artırmalarına, müşterilerle daha yakın ilişkiler kurmalarına ve daha fazla ilgi ve katma değer sağlayan kişiselleştirilmiş hizmetler sunabilmeleri için daha ayrıntılı veriler toplamalarına olanak sağlamıştır. Zaman geçtikçe, donanım cihazlarının çeşitliliği ve teknik özellikleri ile internet erişim hızı önemli ölçüde artmış ve bu gelişme işletmeler ve tüketicilere önemli faydalar sağlamıştır. (Budak, 2018:9-10).

Hızla gelişen perakendecilik ortamında, ihtiyaçlar tüketicilerin satın alma kararlarını yönlendirmektedir. Yeni teknolojiler (örneğin, nesnelerin interneti, robotlar), daha yeni iş modelleri (örneğin, abonelik modelleri) ve büyük veri/tahmine dayalı analitik, alışveriş sürecinin önemli bir sıçramanın eşiğinde olduğunu göstermektedir. Bu alanlarda yaşanan yeniliklerin rekabet ortamına etki eden önemli perakende alanlarını anlamak, perakende alanının gelecekte nerede gelişeceğini daha iyi anlayabilmek açısından güçlü bir ihtiyaçtır. Modern, çok yönlü, çok kanallı ortamlarda, tüketiciler mallar ve hizmetler hakkında yoğun ve çeşitli bilgilere maruz kalmaktadır. Hedeflenen bilgileri sağlayarak ve değer sunarak müşterileriyle bağlantı kurabilen perakendeciler rakiplerinden ayrılmakta ve derin müşteri etkileşimi yaratma imkanına sahip olmaktadır. Teknoloji, perakendecilerin uygun tüketicileri hedeflemesine yardımcı olmakta ve aynı zamanda tüketicilerin hangi ürün veya hizmetleri tüketcekleri konusunda daha bilinçli kararlar almalarını sağlamaktadır. Tüm tüketici kararları kapsamlı bilgi aramalarına ve ayrıntılı karar süreçlerine dayanmasa da bir satın alma işlemi, perakendeciye işlem verileri (fiyat, miktar, mal bileşimi), tüketici verileri (cinsiyet, yaş, aile bileşimi) dahil olmak üzere çok sayıda

farklı bilgi sağlamaktadır. Teknolojinin kullanımı sayesinde elde edilen büyük veriler işletmeler açısından kârlılığı artırabilmektedir (Grewal vd., 2017:1-2).

Örneğin, kendi kendine ödeme teknolojisi, tüketicilerin alışveriş esnasında bir kasiyerle etkileşime girmeye gerek kalmadan ürünleri taramasına, paketlendirmesine ve ödemesine yardımcı olmaktadır. Böylece müşteriler satın alma sürecini kendileri yönetirken; satıcılar daha az sayıda kasiyer çalıştırmak suretiyle daha düşük işçilik maliyetlerinden yararlanmaktadır. ABD’de bir ulusal market zinciri tarafından geliştirilen QueVision sistemi, mağaza kapıları ve yazar kasaları üzerinden kızılötesi sensörlerden toplanan verileri, tahmine dayalı analitiği ve satış noktası sistemlerinden gerçek zamanlı veri akışlarını kullanarak satıcılara kaç kasaya ihtiyaç duyulduğu ve tahmini bekleme süreleri hakkında bir öngörü sağlamaktadır. QueVision, müşterilerin bekleme sürelerini 4 dakikadan uzun bir süreden 30 saniyenin altına düşürerek müşteri deneyimini ve memnuniyetini iyileştirmiş ve çalışanların daha mutlu, daha az stresli olmalarına yardımcı olmuştur. Söz konusu teknoloji, müşterilerin ödeme sırasında harcadıkları zamanı alışverişte kullanmalarını sağlayıp işletmenin gelirlerinin artmasında da etkili olmuştur (Inman ve Nikolova, 2017:10).

Bilgiyi dijitalleştirmek ve veriye dönüştürmek, bir yandan üretkenliği artırırken diğer yandan maliyetleri azaltabilmektedir. Verilerin kullanımı, üreticilerin değişen tüketici taleplerini daha hızlı anlamalarına ve bunlara yanıt vermelerini sağlamaktadır. İnternete erişimin artmasıyla birlikte ürün ve hizmetlerin tasarlanmasında daha geniş bir alan yaratılmakta, yeni fikirlerin üretilmesi ve uygulanması bağlamında da hız kazanılmaktadır (Carlsson, 2004:256).

Dijital teknolojiler, bilgi tabanını önemli ölçüde genişletmiş, bilgi maliyetlerini düşürmüş ve bilgi ürünleri yaratmıştır. Mevcut bilgilerin aranmasını, eşleştirilmesini ve paylaşılmasını kolaylaştıran dijital teknolojiler, iktisadi birimler arasında daha fazla organizasyon ve iş birliği sağlanmasına katkıda bulunmuştur. Dünyada internet kullanımına başlanılmadan önce birtakım işlemlerin maliyetleri oldukça yüksekti ve dolayısıyla bu işlemler için bir pazar oluşumu mümkün değildi. Bu durumun iki temel sebebi bulunmaktadır. Birincisi, potansiyel olarak birbirine faydalı iki tarafın (alıcı-satıcı) birbirini tanımaması ve birbirlerine ulaşmada aşırı yüksek arama ve bilgi maliyetleriyle karşı karşıya kalmasıdır. İkincisi, bir tarafın diğer taraftan daha fazla bilgiye sahip olmasıdır. İktisat literatüründe bu duruma

alıcılar ve satıcılar arasındaki bilgi asimetrisi olarak adlandırılmaktadır. Bilgi asimetrisinin söz konusu olduğu durumlarda birçok işlem, güven ve şeffaflık ilkeleri yeterli seviyede var olmadığından, gerçekleşmeyecektir. Dijital teknoloji, bilgi edinme maliyetini azaltmak ve daha fazla bilgiyi şeffaf bir şekilde sağlamak suretiyle yeni işlemlere olanak sağlayabilmektedir. En büyük etki, internetin gelmesinden önce var olan ancak günümüzde daha hızlı, daha ucuz veya gerçekleştirilmesi daha uygun olan işlemler üzerinde olmuştur. Bu mekanizma iki şekilde çalışmaktadır: Birincisi, dijital teknolojinin fiyatındaki keskin düşüş, şirketleri ve hükümetleri mevcut etmenleri, emek ve bilgisayar teknolojisi dışındaki sermaye, BİT sermayesiyle değiştirmeye ve bazı faaliyetleri otomatikleştirmeye yöneltmiştir. Örneğin havayolları, uçağa yakıt ikmali yapmak için çevrimiçi bir rezervasyon sistemi kullanabilmektedir. Süpermarketler, kasiyerlik hizmeti için personel istihdam etmek yerine otomatik ödeme sayaçlarını kullanabilmektedir. Üreticiler gerçek zamanlı envanter ve tedarik zinciri yönetim sistemlerini kullanma imkânı bulabilmektedir. Hükümetler bilgi yönetim sistemlerine yaptığı yatırımlar sayesinde pek çok alanda çevrimiçi hizmetler sağlamaktadır. İkincisi, dijital teknolojiler ikame edilmeyen faktörleri daha üretken hale getirmektedir. Yöneticilerin işçileri, politikacıları, hizmet sağlayıcıları daha iyi kontrol etmelerine ve çalışanların üretkenliği artırmalarına yardımcı olmak için teknolojiyi kullanmalarına ve böylece beşeri sermayenin getirisini artırmalarına yardımcı olmaktadır. İnternet, görevleri basitleştirmek ve mevcut faktörlerin üretkenliğini arttırmak suretiyle şirketler, çalışanlar ve hükümetler arasında iktisadi verimliliği arttırmaktadır (World Bank, 2016:8-9).

BİT bireyleri ev veya iş yerinde iken, iletişim kurarken, haberleri takip ederken, kamu yetkilileriyle etkileşimde bulunurken, dijital ortamlarda mal satın alırken veya eğlenirken günlük yaşamlarını birçok şekilde etkilemektedir. Teknolojik yeniliklerden yararlanırken hızlı ve güvenilir bir internet bağlantısına sahip olmak önem arz etmektedir. BİT'e erişim hem üretkenlik düzeylerini hem de bölgelerin rekabet edebilirliğini iyileştirmek için temel etmen olarak kabul edilmektedir. BİT, çalışanlarına çalışma ortamlarında daha fazla esneklik sunmaktadır. Örneğin çalışanların evden çalışmalarına olanak sağlamak ve çalışanların aileleri ve arkadaşlarıyla iletişim halinde kalmak üzere geniş bir seçenek yelpazesi sunmaktadır. Bu gelişmeler, coğrafi konumdan bağımsız olarak tamamen yeni çalışma, sosyalleşme ve bilgi paylaşımı yöntemlerini mümkün kılan ve yalnızca iktisadi değil, aynı

zamanda sosyal ve politik katılımı da yeni boyutlara ulaştırmıştır. İnternet ve dijital teknolojiler dünyayı dönüştürürken, BİT yenilikleri, rekabet gücünü, işleri ve gelecekteki iktisadi büyümeyi desteklemesi muhtemel yeni iş fırsatları akışı sağlamaktadır. Yeni dijital dünyanın, toplumun pek çok yönüne doğru ilerleyen nesnelerin internetinin, sağlık, güvenlik, iklim, ulaşım, enerji veya kamu sektörünün modernizasyonu gibi çeşitli alanlarda bir dizi Avrupa Birliği (AB) politika hedefine uygulanabilecek araçlar sağlayacağı beklenmektedir. Dijital teknolojilerin artan yayılımı, işgücü piyasalarını şimdiden derinden etkilemiş olup bu etkinin devam etmesi beklenmektedir. Robotlar, yapay zekâ ve otomasyon muhtemelen sıradan ve tekrar eden işlerin yerini almaya devam edecek olup, iş arayan bireylerin istihdam edilebilirliklerini korumak için dijital becerilerini edinmeleri ve düzenli olarak yenilemeleri gerekmektedir. Ekonominin dijital dönüşümü ile beraber neredeyse tüm sektörlerde yapılan işler belirli düzeyde dijital beceriler gerektirmektedir. Dijital beceriler küresel rekabet gücü, işleri ve büyümeyi artırmak için gerekli kabul edilirken, internet de yüksek kaliteli eğitim ve öğretim sağlama açısından hayati bir rol oynamaktadır (Eurostat, 2019:132-140).

Şirketler dijital ekonominin gelişimini içselleştirdikçe önemli faydalar elde etmektedirler. İşletmeler dijital dünyada varlığını artırdıkça bir yandan müşteri tabanı genişlemekte bir yandan da bu sayede elde edeceği potansiyel gelirlerini ve müşterilerinin işletmeye duyduğu güveni artırmaktadır. Tüm bunlara ek olarak, işletmeler tarafından birtakım hizmetleri elektronik ortamda sunmak işletmeler açısından personel maliyetlerini, nakliye maliyetlerini ve büro malzeme maliyetlerini büyük ölçüde azaltmaktadır (Chaffey, 2015:30).

BİT ve dijital ekonomi kavramları gün geçtikçe gelişmekte ve çeşitliliği artmaktadır. Söz konusu gelişmelerin gelecekte de artması beklenmektedir. Bireylerin evlerinden internete erişim oranının gün geçtikçe artması, söz konusu erişimin farklı yaş gruplarında pozitif yönde (özellikle üst yaş gruplarında da) artış görülmesi, online olarak geçirilen sürelerde yaşanan artışlar da bu savı desteklemektedir. Dijital ekonominin büyümesinde pek çok etmen etkili olmaktadır. Dijital ekonomi gelecekte de yalnızca web siteleri ve e-ticaret gibi olguları değil, bunlarla birlikte çok çeşitli sosyal medya platformlarını, paylaşım ekonomisini, üç boyutlu baskı teknolojilerini, sanal paraları, nesnelerin interneti kavramını, gelişmiş robotik teknolojileri gibi pek çok alanı kapsamaktadır.

1.4. Dijital Ekonomi ve Vergi İlişkisi

Sanayi Devriminin ardından dünya ekonomisinde pek çok önemli gelişme yaşanmıştır. Dijitalleşme kavramının ortaya çıkışı da en önemli gelişmelerin arasında yer almaktadır. Dijitalleşme olgusu, iktisadi büyüme ve yeni fikirlerin üretilmesi noktasında temel yapıtaşlarından birini oluşturmaktadır. Dijital ekonominin büyümesi ve araçlarının gün geçtikçe çeşitlenmesi, öngörülemeyen yeni iş fikirlerinin ve iş modellerinin ortaya çıkmasına olanak sağlamıştır. Bu durum özellikle vergi otoritelerinin ulusal düzeyde vergilendirme yetkilerinin aşınmasına yol açmış, ayrıca belirli bir katma değer üreten işletmelerin ve girişimcilerin uluslararası vergi sisteminde önemli sorunlarla karşılaşmalarına neden olmuştur. Ülkeler, ulusal vergi kanunları çerçevesinde mevcut geleneksel iktisadi faaliyetlerin vergilendirmesinde başarılı olurken; dijitalleşme ile gelen ve uluslararası boyutlara ulaşan ticari faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Dijital iş modeli ile ilgili olarak, dijital ekonomideki temel vergi sorunları, maddi olmayan varlıkların artan önemi ve likiditesi ve yüksek uyum seviyesi nedeniyle değer zincirlerinin ortaya çıkmasıdır ki bu durum, ulusal vergi makamlarının çözmekte zorlandığı temel sorunların başında gelmektedir. (Budak, 2018:61-62).

1.5. Dijital Ekonominin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

Temel itibariyle, dijital ekonomideki mal ve hizmet satışları, 3D üretim, müzik, oyun ve resim paylaşımları, elektronik sözleşmeler, yapılan çevrimiçi toplantılar, dijital para transferleri gibi iktisadi ve ticari faaliyetlerin vergisel anlamda ortaya çıkardığı sorunlar hem mükellefler hem de vergi yönetimleri (ülkeler) açısından adil vergilendirmeyi engelleyecek tarzda olup gerek ülkelerin gerekse bölgesel birliklerin çözmesi gereken birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda karşılaşılan en önemli sorunlar; vergi mükellefiyetinin tespiti, vergilendirilecek gelir türünün tespiti, vergiyi doğuran olayın yer bakımından tespiti, gelir miktarının ve vergi matrahının tespiti, uygulanacak vergileme yönteminin tespiti, dolaylı vergilerin (KDV, ÖTV gibi) ne şekilde uygulanacağı ve nereye ödeneceğinin tespiti ile ilgilidir (Yılmaz ve Değer, 2020)

Dijital ekonominin yaygınlaşması, iktisadi büyüme, istihdam ve refahın artması gibi birçok alanda fayda sağlamaktadır. Dijital ekonominin yaygınlaşması, sağladığı avantajlar yanında ülkelere ve politikacılarına karşı birtakım güçlülere

sebeptir. Söz konusu güçlükler, ulusal ve uluslararası vergi politikalarının yanında, uluslararası hukuk, verilerin korunmasına dair hükümler, muhasebe işlemleri gibi pek çok hukuki ve iktisadi meseleleri de bünyesinde barındırmaktadır. Dijital teknolojilerin ülkeye alımı, özellikle vergilendirme konusu ile ilgili olarak politika yapıcıların kullanabileceği vergisel seçenekleri potansiyel olarak kısıtlayabilmektedir. Şirketler, kurumlar vergisine ek olarak çok çeşitli vergiler yoluyla kamu harcamalarına katkıda bulunmaktadır. Bu vergiler arasında işverenlerin işçi istihdam ederken katlandıkları maliyetler, çevre vergileri, mülk ve arazi vergileri bulunmaktadır. Dijital teknolojinin gelişimi, ekonomik katılımcıların vergi yüklerini ortadan kaldıracak veya önemli ölçüde azaltmak suretiyle iş yapmalarını sağlama potansiyeline sahiptir. Bir ülkede yerleşik şekilde iktisadi faaliyet göstermeyen şirketler, fiziksel varlığının bulunduğu yerleşim yerlerinin dışında da zaman zaman satış yapabiliyor olsa da BİT’de yaşanan gelişmeler, şirketlerin faaliyetlerinin ölçeği önemli ölçüde genişletmiştir. BİT’deki gelişmeler ve ticaret politikalarının serbestleştirilmesi ile birlikte, işletmelerin daha önce yerel mevcudiyet gerektiren geleneksel iş yapma modelini geçersiz kılmıştır. Günümüzde piyasa ekonomilerinde daha az fiziksel varlığın gerekli olması gerçeği uluslararası vergilendirme bağlamında yaşanan zorlukları artırmaktadır. Çok taraflı iş modellerinin yaygınlaşması veya büyük bilgi işlem gücü ve geniş bant bağlantısının kullanılması nedeniyle benimsenen yeni gelir akışları, vergisel işlemlerin tespiti ve ödemelerin uygun şekilde nitelendirilmesi noktasında birtakım sorunlar yaratmaktadır. Dijital teknolojiler, işletmelerin mevcut fiziksel iş ortamlarının dışında iş yapmalarını kolaylaştırmanın yanı sıra, tüketicilerin ürün ve hizmetlere dünyanın her yerinden erişimini sağlamaktadır. Söz konusu durum uygun miktarda tüketim vergisi toplama açısından zorluklar yaratmaktadır (OECD, 2015:98-99).

Dijital ekonomi, geleneksel endüstriler de dahil olmak üzere ekonominin tüm sektörlerinde teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü hale getiren, iş süreçlerini değiştiren ve yeniliği destekleyen BİT’deki gelişmelerin getirdiği dönüştürücü bir süreçtir. Günümüzde perakende, medya, imalat ve tarım gibi çok çeşitli sektörler dijitalleşmenin hızla yayılmasından etkilenmektedir. Örneğin yayıncılık ve medya endüstrisinde, verilerin kullanıcı tarafından oluşturulan içerik ve sosyal ağ yoluyla genişleyen rolü, internet reklamcılığının en büyük reklam aracı olarak görülen televizyonları geçmesini sağlamıştır. Matrah aşındırması ve kâr aktarımı (BEPS) ve vergiden kaçınma sorunlarının yanı sıra, dijital ekonominin temel özelliklerinin

getirdiği bazı durumlar, vergi politikası yapıcılar için birtakım sistemik zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bunlardan ilki, malların, hizmetlerin ve gayri maddi varlıkların, tüketicinin yetki alanında doğrudan veya dolaylı fiziksel varlığı bulunmayan denizaşırı ülkelerdeki tedarikçilerden özel tüketiciler tarafından satın alındığında, bu malların varış ülkesinde katma değer vergisinin tahsil edilmesinin zorluğudur. İkincisi, bazı işletmelerin geçmişte daha az önemli fiziksel varlığı olan bir ülkeden satışlardan gelir elde etme becerisi ve bu nedenle vergi yükümlülüklerini belirlerken fiziksel mevcudiyeti konu alan mevcut kuralların yeterliliğini ve uygunluğunu sorgulayabilmektir. Üçüncüsü ise bazı işletmelerin, kullanıcıların dijital ürün ve hizmetler için değer zincirindeki katkılarını, verilerin toplanması ve izlenmesi de dahil olmak üzere, bu katkıyı nasıl niteleyecekleri ve değer verecekleri sorunudur (Amans, 2017:1-2).

Dijital çağ öncesinde mallar, tüketicinin bulunduğu yerde minimum fiziksel varlık ile sınır ötesi satılabilmekte iken dijital çağda, bu tür işlemlerin ölçeği gün geçtikçe çok daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. Söz konusu durum üç sorunu derinleştirmektedir: i) Kâr kaydırma: Şirketler, dijitalleşmenin imkânlarını kullanmak suretiyle çeşitli stratejiler belirleyip kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırabilmektedir. Örneğin, şirketler bilgisayar IP'lerini düşük vergili ülkelere aktarabilmekte ve bu planlama stratejisi, birçok dijital işletme için özellikle maddi olmayan varlıklarda etkili olmuştur, ii) gerçek iktisadi bozulmalar: Şirketler Ar-Ge faaliyetlerini düşük vergili ülkelere kaydırabilmektedir. Yine dijitalleşme ile kolaylaşan bu durum modern iletişim dünyasında, işletmelerin birçok farklı yerden, giderek karmaşıklaşan tedarik zincirlerini yönetmesini nispeten kolaylaştırmaktadır. iii) Üçüncü sorun ise kaynağını ilk iki sorundan almaktadır. Şirketler kârlarını ve Ar-Ge faaliyetlerini serbestçe değiştirebildikleri için, ülkeler söz konusu rekabetçi ortamda kendilerini kurumlar vergisi oranlarını düşürmek için bir baskı altında bulabilmektedir. Temel sorun, mevcut sistemin mobil etmenlerin bulunduğu yerlerde, ikamet ettikleri yer, üretimin gerçekleştiği ve IP'nin bulunduğu yer de dahil olmak üzere işletmeleri vergilendirmeyi istemesidir. Dijitalleşme mobilitayı ve dolayısıyla birtakım sorunları arttırmıştır (Vella, 2018).

BEPS Eylem Planı'nda ele alınan uluslararası gelir vergilendirmesi sorunları, son yıllarda uluslararası vergi rejiminin karşı karşıya kaldığı en zor konular arasında bulunmaktadır. Bunlar arasında transfer fiyatlandırması, dijital ekonominin yükselişi, artan anlaşmazlık sayısı ve bu anlaşmazlıkların karmaşıklığı, mevcut düzenlemeleri

kötüye kullanımı önlemeye ilişkin kuralların sınırlı etkinliği bulunmaktadır. Dijital ekonominin son derece yüksek esneklik, kayma kolaylığı ve uyarlanabilirlik hızı gibi özellikleri, uluslararası vergi kurallarındaki veya ulusal uygulamalardaki politika değişikliklerine hızlı bir şekilde yanıt vermesini ve vergiden kaçınmak için yöntemler geliştirmesini sağlamaktadır (Ault vd., 2014:275-276).

3D baskı, blok zinciri ve diğer birçok yeni iş modeli, mevcut kurallarla düzenlenmedikleri için vergi mükelleflerine ve idari birimlere yasal belirsizlik getirmiştir. Dijital işletmelerin ve birden fazla iş kolunu kullanan dijital işlerin çeşitliliği gün geçtikçe artmaya devam etmektedir. Söz konusu hızlı dijital evrim daha fazla vergi sorununu beraberinde getirmektedir (Jones vd., 2018:8).

Beceri, teknoloji ve veri yönetimine yapılan yatırımların, vergi idarelerinin ticari faaliyetlere olan etkisinin ve uyum seviyesinin ne ölçüde olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Dijital ekonomi, oldukça geniş kapsamlı yapıda olması nedeniyle hükümetlere özellikle dijital ortamlarda yapılan iş ve işlemlerin tanımlanması, ticari faaliyetlerin kapsamının belirlenmesi, bilgilerin toplanması ve doğrulanması, müşterilerin tanımlanması gibi birtakım idari sorunlar da yaratmaktadır. Söz konusu idari sorunları aşağıdaki dört başlık altında özetleyebiliriz (OECD, 2015:105):

i) Tanımlama: Dijital ekonomide küresel iş yapıları geleneksel tanımlama zorluklarını içerirken, bu zorluklar dijital ekonomide daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. Örneğin, denizaşırı işletmeler yetki alanında müşterilere uzaktan satış yaptığı veya kayıt gerekliliklerini uygulamakla ilgili sorunlarla karşılaşınca, vergi makamlarının faaliyetlerin gerçekleştiğini bilmesi, uzaktan satıcıları belirlemesi ve iç kurallara uygunluğu sağlaması genellikle zor olduğundan, piyasa yetki alanı tescil veya başka bir tanımlama gerektirmeyebilmektedir. Mesafeli satıcıların tanımlanmasındaki zorluklar da nihai vergi tahsilatını zorlaştırabilmektedir.

ii) Faaliyetlerin kapsamının belirlenmesi: İlgili tarafların kimliği ve rolü belirlenebilse bile, yerel yargı alanında tutulan veya yerel gelir idaresi tarafından başka bir şekilde erişilebilen bir satış veya diğer muhasebe kayıtlarına erişim olmadığı için, off-shore satıcıdan bilgi alınmadan satışların veya diğer faaliyetlerin kapsamını belirlemek imkânsız olabilmektedir. Bu bilgileri müşteriler veya ödeme aracıları gibi

üçüncü şahıslardan almak mümkün olabilir, ancak bu gizlilik veya mali düzenleme kanunlarına bağlı olabilecektir.

iii) Bilgi toplama ve doğrulama: İktisadi faaliyet yürüten işletmelerin piyasa yargı alanında bulunan yer vergi idaresinin yerel faaliyeti doğrulamak için, yargı alanında herhangi bir faaliyeti olmayan ve buradaki düzenlemeye tabi olmayan taraflardan bilgi alması gerekebilmektedir. Bilgi alışverişi, uygun yasal dayanağın mevcut olduğu durumlarda çok yararlı bir araç olabilirken; off-shore işletme tarafından gizlenen herhangi bir bilgiyi bağımsız olarak doğrulamak isteyen bir vergi idaresi için zorluklar yaratabilmektedir.

iv) Müşterilerin belirlenmesi: Kural olarak bir işletmenin müşterisinin ikamet ettiği ülkeyi ve/veya tüketimin gerçekleştiği ülkeyi belirleyebileceği çeşitli yollar vardır. Bunlar, nakliye şirketlerini veya diğer gümrük belgelerini veya İnternet Protokolü (IP) ve kart fatura adreslerinin izlenmesini içerebilir. Ancak bu, işletme için külfetli olabilmekte ve müşterilerin konumlarını gizleyebildikleri hallerde etkinlik sağlayamamaktadır.

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı bir diğer vergisel sorun stopaj vergisinden kaçınma şeklinde kendisini göstermektedir. Terminolojik olarak bakıldığında stopaj kelimesi, İngilizce karşılığı durdurma, alıkoyma, tıkama anlamlarına gelen “stoppage” kelimesinden gelmektedir. “Stoppage at the source” deyimini vergi hukuku literatüründe “kaynakta kesme” anlamıyla kullanılmaktadır ve vergiyi, kaynağında tahsil etmek anlamına gelmektedir. Fransızcada “stoppage à la source” veya “retenue à la source” deyimleri kullanılmaktayken; İtalyancada “per ritenute” ifadesi kullanılmaktadır. Alman dilinde aynı deyim “stenerabzug” yani “vergi tevkifatı” olarak ifade edilmektedir. Almancada kaynakta tahsil anlamına gelen “Erhebung an der quelle” terimi de yer almaktadır. Türkçede yaygın bir şekilde kullanılan stopaj kelimesinin yanı sıra “vergi tevkifatı”, “kaynakta tevkif” veya “vergi kesintisi” terimleri de kullanılmaktadır (Üzeltürk, 1988:2).

Yerleşik olmayan (yabancı) bir şirketten, örneğin faiz ya da telif ücreti gibi ödemeler sebebiyle gelir elde eden ülke vergi idaresi, stopaj vergisi ödemesi yapmasını isteyebilmektedir. Bu durumda stopaj vergisinin ortaya çıkması, yabancı şirketler veya tedarikçiler tarafından sağlanan dijital mal veya hizmetlerin ülke vatandaşları tarafından kısmen ödenmesinde öngörülen bir tür vergidir. Dijital

ekonomideki uluslararası şirketler, mevcut vergi anlaşmalarını kötüye kullanarak ve düşük vergili ülkelerde paravan şirketler kurarak yüksek vergili ülkelerde stopaj vergilerinin ödenmesini engellemeye çalışabilmektedir. Bu şirketler, bu amaçla vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelerde paravan şirketler kurmakta veya özel vergi sistemlerini tercih etmektedir. Sistem, kaynak ve ara ülkelerde hiçbir stopaj vergisinin ödenmesine izin vermeyen karmaşık bir mekanizma içermekte ve bu durum vergi toplayan ülkeyi bir vergi cenneti haline getirdiğinde, neredeyse hiç vergi ödenmemektedir (Budak, 2018:63-64).

Anlaşıldığı üzere dijital ekonomi çeşitli vergisel sorunlara sebep olmaktadır. Söz konusu vergisel sorunlarda aşağıda ifade edilen hususlar ön plana çıkmaktadır.

1.5.1. Fiziki işyeri kavramı sorunu

Geleneksel iş modellerinin aksine dijital iş modelleri bağlamında fiziki bir iş yeri kavramından söz etmek mümkün olmamaktadır. Ülkelerin vergi mevzuatları ve uluslararası vergi anlaşmalarında iş yeri kavramının düzenlenmiş olması birtakım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen gelirin tespiti ve vergilendirilebilmesi için dijital ekonominin ve bu kapsamda yapılan faaliyetlerin yapısına uygun bir iş yeri tanımı yapılmasını gerektirmektedir. Uluslararası vergi otoritelerinin sabit ve bağlantılı işyeri tanımlamalarına ters düşen dijital ekonomideki sabit iş yerinin olmaması sorunu, vergileme noktasında birtakım sorunlara yol açmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. maddesinde işyeri başlığı altında iş yeri kavramı ele alınmış olup iş yeri kavramının kapsamı belirlenmiştir. Söz konusu hükme göre *“Bu anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir”* hükmü yer almaktadır. Maddenin 2. fıkrasında: *“İşyeri kavramı yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı yerleri kapsamı altına almaktadır”* hükmüne yer verilmektedir.

3. fıkrada: *“Bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur”* hükmü yer almaktadır. 4.

fıkarda yer alan hükme göre ise işyeri kavramının kapsamı dışındaki faaliyetler belirlenmektedir:

- a) Teşebbüse ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;*
- b) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;*
- c) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;*
- d) İşe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;*
- e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;*
- f) İşe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ila e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması (OECD, 2014: 28).*

OECD'nin yedi numaralı eyleminin başlığını "Daimî İş Yeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Engellenmesi" oluşturmaktadır. Bu eylem, işyeri tanımının çeşitli ülkeler için önemli bir vergilendirme standardı olduğunu ve artık talebi tam olarak karşılayamadığını göstermektedir. Eylem, şirketlerin işyerinin statüsünden yapay olarak kaçınmalarını önlemek için daimî işyeri kapsamını genişletmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla, OECD Model Vergi Anlaşması işyerinin mevcut tanımının değiştirilmesini öngörmektedir. Değişiklikler yapıldıktan sonra, komisyoncular ve halihazırda kalıcı işyerinin dışında tutulan bazı faaliyetler kalıcı iş yeri olarak kabul edilebilmesi beklenmektedir. Bunlara ek olarak, ülkelerin vergi anlaşmalarında ve yerel mevzuatta ilgili düzenlemeleri yapması beklenmektedir (Kara ve Öz, 2016:176).

1.5.2. Dolaylı Vergiler Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Dijital ekonomi, özellikle malların, hizmetlerin ve gayri maddi varlıkların özel tüketiciler tarafından yurtdışındaki tedarikçilerden satın alındığı yerlerde, Katma Değer Vergisi (KDV) sistemleri için zorluklar yaratmaktadır. Söz konusu durum kısmen de olsa tüketimin yargı alanında KDV tahsilatını sağlamak için etkili bir uluslararası çerçevenin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. İktisadi birimler ve özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için, verginin potansiyel olarak çok sayıda vergi makamına ödenmesi, toplanması ve gönderilmesi için uluslararası bir standardın olmaması, bu konuda pek çok zorluk ve yüksek uyum maliyetleri yaratmaktadır. Bu durum hükümetlere göre gelir kaybı ve ticarete bozulma riskinin yanı sıra, yüksek hacimli düşük değerli işlemlerden kaynaklanan vergi yükümlülüklerini yönetme zorluğu ve önemli bir idari yüke sebep olmaktadır (OECD, 2015:99-100).

Uluslararası sınırların aşıldığı bir ortamda, hükümetlere dolaylı vergilerin hizmetlere uygulanmasındaki tutarsızlıklardan kaynaklanan çifte vergilendirme riskleri hatırlatılmalıdır. Varış ilkesine göre vergilendirme yöntemi, meydana geldiği yargı alanındaki nihai tüketimin vergilendirilmesi, yalnızca bu tür risklerin üstesinden gelmeye yardımcı olmakla kalmamakta, aynı zamanda yerel ve ulusal hükümetlere de fayda sağlamaktadır (Aslam ve Shah, 2017:22).

1.5.3. Dolaysız Vergiler Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Genel anlamda, doğrudan vergilendirme alanında, dijital ekonominin ortaya çıkardığı temel politika zorlukları üç geniş kategoriye ayrılmaktadır (OECD, 2015:99):

- **Nexus (Bağlantı Noktası):** Dijital teknolojilerin potansiyelindeki sürekli artış ve iktisadi faaliyetleri devam ettirmek için yoğun fiziksel mevcudiyete olan ihtiyacın azalması, müşteri etkileşimleri tarafından üretilen ağ etkilerinin artan rolü ile birleştiğinde, mevcut kuralların vergi amaçları için yargı yetkisine uygun olup olmadığı konusunda birtakım sorunlara yol açabilmektedir.

- **Veri:** BİT'in karmaşıklığında meydana gelen artış, bilgi ve iletişim teknolojilerini etkin şekilde kullanan şirketlerin sınır ötesi bilgileri daha önce görülmemiş bir dereceye kadar toplamasına ve kullanmasına izin vermiştir. Söz konusu hal, dijital ürünler ve hizmetler aracılığıyla veri üretiminden yaratılan değer nasıl nitelendirileceği ve vergilendirme faaliyeti açısından bir kişinin veya işletmenin

bir işlemdeki veri arzını, nasıl karakterize edileceği konularını gündeme getirmektedir.

- **Karakterizasyon:** Yeni dijital ürünlerin veya hizmet sağlama araçlarının geliştirilmesi, özellikle bulut bilişim ile ilgili olarak yeni iş modelleri bağlamında yapılan ödemelerin uygun şekilde karakterizasyonu ile ilgili belirsizlikler yaratmaktadır.

Doğrudan vergilendirmede karşılaşılan sorunlardan bir diğeri, mesken bazlı vergilendirmede karşılaşılan sorundur. İkamet esasına dayalı vergilendirme, bir ülkedeki tam mükelleflerin ulusal ve uluslararası olan tüm gelirlerinin vergilendireceği, dar mükelleflerinin (yerleşik olmayanlar) ise yalnızca o ülkedeki gelirlerini vergilendireceği anlamına gelmektedir. Ülkeler, şirketlerin ikamet yerini belirlemek için birtakım standartları (ülke/bölge, kuruluş yeri gibi) veya fiili standartları (etkili yönetim konumu gibi) kullanmaktadır. Farklı ülkelerin/bölgelerin vergi mevzuatına göre, bir şirketin birden fazla ülkede yerleşik olduğu kabul edilirse, şirket her iki ülkede de vergilendirilebilecektir. Bu durumda çifte vergilendirme sorununu gündeme getirmektedir. Ülkeler, vergi anlaşmaları yolu ve iş birliği ile çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (Bal ve Gutiérrez, 2015:257).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRİLEBİLİR YENİ BİR ALAN OLARAK SOSYAL MEDYA

Toplumsal bir varlık olarak insanın iletişim ihtiyaçlarının insanlığın başlangıcından başlayıp her geçen gün artarak devam ettiği söylenebilir. Mevcut olanaklar çerçevesinde, iletişim ihtiyaçlarını karşılayan teknolojilerin değiştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. Sanayide meydana gelen gelişmeler ve kentleşmenin artması ile beraber iletişim artık keyfi olmaktan ziyade zorunlu ihtiyaç haline gelmiş ve bireysel iletişim yerini kitlesel iletişime bırakmıştır. Dünyanın çeşitli noktalarında yaşayan insanlar, kolay ve düşük bir maliyetle iletişim kurmak için kitle iletişim araçlarını kullanma fırsatına sahiptir. İletişim kanallarının sürekli değişmesi ve gelişmesi sayesinde bireyler, sosyal medya aracılığıyla toplumu oluşturan kitlelerle önemli ölçüde iletişim kurabilmekte ve sosyal medya aracılığıyla çeşitli şekillerde gelir elde edebilmektedir. Vergi kanunlarının, teknolojik değişimlere ayak uydurabilmesi, gerçekleştirilen faaliyetlerin türünü ve önemli bir mali fayda ortamı haline gelen sosyal medyanın yarattığı geliri belirleyebilmesi gerekmektedir. Ayrıca sosyal medya üzerinden elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin usul ve yöntemlerin herhangi bir kuşkuyla yer bırakmayacak açık bir şekilde ilgili vergi kanunlarında yer alması gerekmektedir.

2.1. Sosyal Medya Kavramı ve Gelişimi

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte yapay bir iletişim ortamı ortaya çıkmıştır. Söz konusu ortamın sürekli gelişen yapısı ise tüm dünyayı etkilemektedir. İletişim ortamı, mevcut ortam yapısını etkileşime dayalı sanal verilere dönüştürmüştür. Bilgisayarlarla üretim, dağıtım ve paylaşımın yapılabildiği yeni bir yapı meydana gelmiştir (Manovich, 2001:19).

İnternet ve kablosuz ağları dijital bir iletişim platformu olarak kullanmak büyük ölçekli bir iletişimdir. Aynı anda birden fazla insana gönderilebilen mesajları işlediği için, bu mesajların birçok insana ulaşması ve yakındaki ortamlara veya tüm dünyaya dijital bilgi sağlayan sayısız ağa bağlanması muhtemeldir (Castells, 2013:21).

Sosyal medyanın tanımından önce sosyal medyanın temelinde olan ve oluşumunu sağlayan sosyal ağ kavramına ilişkin bir tanımlama yapmak gerekmektedir. *Sosyal ağ, internet ortamında, kullanıcıların kendilerini tanımlayarak*

her kültürden farklı kullanıcı ile iletişime geçtiği, bunun yanında normal sosyal yaşamda kullanılan jest ve mimik hareketlerini simgeleyen sembollerle duygu ve düşüncelerini sanal olarak ifade ettiği, bu şekilde sosyal iletişim kurduğu ortamlar olarak tanımlanmaktadır (Koç ve Karabatak, 2011:1).

Sosyal medya ve internet konusundaki çalışmalarıyla tanınan Fuchs sosyal ağları *Sosyal paylaşım ağları, kullanıcılarına kendi bağlantı listelerini açıklamalarına/oluşturmalarına, birbirleri arasında iletişim kurmalarına, bağlantı listelerini sergilemelerine ve bilgilerinin yer aldığı profillerinin üretilmesine olanak sağlayan, farklı medya, bilgi ve iletişim teknolojilerini içinde barındıran web tabanlı platformlardır* şeklinde tanımlamaktadır (Fuchs, 2011:141)

Yargıtay 12.Ceza Dairesi 2015/10388 Esas ve 2017/1556 Karar sayılı ve 01.03.2017 tarihli bir kararında sosyal ağları şu şekilde tanımlamaktadır: *Facebook ya da sosyal diğer ağlar internet sanal ağı üzerinde elektromanyetik ve dijital sinyaller kullanmak suretiyle kişilerin bir elektronik posta adresiyle kombine bir biçimde çalışan anlık ileti programları ve çeşitli resim, yazı, video görüntüsü paylaşımlarını ve alışverişlerini sağlayan sanal ağ ortamlarıdır.*

Üzerinde uzlaşılmış net bir sosyal medya tanımı bulunmamaktadır. Bu noktada mevcut tanımlar sosyal medyanın sahip olduğu bir özelliği üzerinden temellendirilmekte ve farklı perspektifler doğrultusunda yapılmaktadır. Farklı yazarlar tarafından yapılan bazı sosyal medya tanımları şu şekilde olmaktadır;

Mayfield'e göre, sosyal medya *En yüksek derecede paylaşımın gerçekleştiği, online medyanın yeni bir türü olarak fırsatlar sunduğu en yeni fikirlerden biridir* (Mayfield, 2008:5-6).

Sosyal medya, *Web 2.0 temelli ve kullanıcı tarafından üretilen içeriğin oluşturulmasına ve değiştirilmesine izin veren internet tabanlı uygulamalar* olarak tanımlamaktadır (Kaplan ve Haenlein, 2010:60-61).

Akkurt'a göre sosyal medya *İnternet alt yapısı ve Web 2.0 teknolojisine dayanan, kişilerin, kullanıcı sıfatıyla ortak ilgilerini, düşüncelerini, duygularını, bilgilerini, kişisel hâl ve durumlarını, siyasî eğilimlerini, fotoğraflarını, videolarını, yazı ve yazışmalarını, fikir ve sanat eserlerini, kimi zaman ticarî ve meslekî faaliyetlerini, mal ve hizmetlerini ve benzeri değerleri ile kimi kişisel verilerini, gerek*

diğer münferit kişiler gerekse belirli bir topluluk yahut kamuyla paylaşma olanağı buldukları, karşılıklı etkileşim, iletişim, paylaşım, işbirliği, topluluk ve öz içerik oluşturulmasına interaktif olarak izin veren dijital platformların genel olarak tümü olarak ifade edilmektedir (Akkurt, 2017:335).

Özdemir ve Doğanay sosyal medyayı, Kullanıcıların içerik üretmelerine ve diğer kullanıcılar tarafından üretilen içeriklere erişmelerine imkân tanıyan ve genellikle çevrimiçi bir ara birim üzerinden ulaşılan mecra olarak tanımlamaktadır (Özdemir ve Doğanay, 2019:300).

Kietzman'ın tanımlamasına göre sosyal medya; Bireylerin ve toplulukların kullanıcı tarafından oluşturulan içeriği paylaştığı, birlikte oluşturdukları, tartıştıkları ve değiştirdikleri yüksek düzeyde etkileşimli web tabanlı teknolojiye dayanan platformların tümüdür (Kietzman vd., 2011:242).

Evans'a göre sosyal medya; ortak ilgi alanları için bir araya toplanan kişilerin oluşturduğu, kullanıcıların fikir ve deneyimlerine dayalı doğal ve samimi çevrimiçi platformlardır (Eru vd., 2018:220).

Sosyal medya ile ilgili yapılan tanımlar dikkate alındığında teknoloji açısından sosyal medyanın Web 2.0 teknolojisi üzerine inşa edilmiş internet tabanlı bir uygulama olduğu; iletişim alanında ise kullanıcıları birbirleriyle iletişim kurmaya yönlendiren ve uygun bir paylaşım ortamı sağlayan bir platform olduğu söylenebilir.

Hızla gelişen internet, bir milyardan fazla insanın internete erişim sağlaması ve yazılım sektörlerinde, yeni bir pozitif kavrayış oluşmaya başlaması Web 2.0 dönemine geçilmesine zemin hazırlamıştır. Web 1.0 teknolojisinden Web 2.0 teknolojisine yaşanan geçiş sosyal medya açısından önemli bir dönüm noktası olmuş ve Web 2.0 teknolojisi sosyal medyanın temelini oluşturmuştur (Levy, 2009:121).

Web 1.0 teknolojisi, İnternet'in erken dönemi olarak da tanımlanmıştır. Bu uygulamada, bilgi verme süreci tek taraflıdır. Kullanıcı, yalnızca yayıncı tarafından sağlanan mevcut içeriği kullanabilir; içeriğe katkıda bulunma, değiştirme ve yorum yapma yetkisine ve yeteneğine sahip değildir (Eraslan ve Eser, 2015:5).

Web 2.0 ise hem yenilikçi teknolojilerin inşa edildiği bir platform hem de kullanıcıların birinci sınıf nesneler olarak görüldüğü bir alan olarak ifade edilebilmektedir. Platform anlayışı, Facebook, MySpace vb. gibi çeşitli popüler sosyal

ağların üzerine inşa edildiği çeşitli yeni teknolojilerden oluşmaktadır. Web 1.0 ve Web 2.0 arasındaki temel fark, Web 1.0’da içerik oluşturucuların az sayıda olup kullanıcıların büyük çoğunluğunun yalnızca içerik bağlamında tüketici olarak davranırken; Web 2.0 her bir katılımcının içerik oluşturucu olabilme potansiyelini en üst düzeye çıkarmak için yaratılmıştır ve bu bağlamda çok sayıda teknolojik yardım bulunmaktadır (Cormode ve Krishnamurthy, 2008:2).

2004 yılından itibaren Web 2.0’da önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Web 2.0, kullanıcılara özel bir yazılıma ihtiyaç duymaksızın, içerik yazma, gönderme ve yayınlama olanağı sağlamıştır. Mevcut popüler internet sitelerinin tamamına yakını Web 2.0 uygulamasının ürünüdür (Laughey, 2010:163).

Web 2.0 uygulamaları başlangıçta sosyal ağ siteleri ve blogları içerirken, daha sonra diğer internet uygulamaları da sisteme dahil edilmiştir. Web 2.0 teknolojisinde en popüler uygulamalar Facebook, YouTube, LinkedIn, Twitter, Instagram, Google uygulamaları, Wikipedia ve blog sayfalarıdır. Bu uygulamalarda bireyler zaman ve mekân ile sınırlandırılmadan birbirleriyle sürekli etkileşim halinde olup oluşturulan içerikler kendileri tarafından belirlenmektedir (Erkul, 2009:98; Dursun, 2014:375).

Web 2.0’ın gelişmesiyle birlikte Web teknolojisi, web sitelerine video yüklemeyi ve bunlara hızlı bir şekilde erişmeyi ve paylaşmayı mümkün kılmıştır. Mobil teknolojinin gelişimi internet üzerinde yer alan videolara erişimi kolaylaştırmanın yanı sıra, internete her yerden bağlanabilmenin önünü açmıştır. Mobil cihazların yaygınlaşması ile bireylerin rahatlıkla video izleyip paylaşabileceği koşullar oluşturulmuş, bu sayede video içeriği üreten sosyal medya siteleri birçok kullanıcıyı cezbetmiştir (Yıldırım ve Özmen, 2012:289).

2000’li yılların başında Facebook, YouTube ve MySpace gibi sosyal ağ siteleri kurulmuş, blog yazıları yazılmaya başlanmıştır. E-ticaretin yaygınlaşmasıyla tüketiciler tarafından elektronik alışveriş sistemi keşfedilmiş ve yaygınlaşmıştır. Bu sayede müşteriler iki taraflı iletişim kurmak suretiyle satın alma deneyimleri edinmiş ve sistem müşteri odaklı bir yapıya kavuşmuştur (Clow ve Baack, 2016:225).

Sosyal ağların yaygın bir şekilde kullanımı, pazarlamanın önemli bir alanını oluşturmaktadır. Şirketlerin Facebook, Twitter, Instagram ve YouTube gibi sosyal ağlarda gerçekleştirdiği pazarlama faaliyetleri sosyal medya pazarlamasını ifade etmektedir. Geleneksel pazarlamaya kıyasla, sosyal medyada icra edilen pazarlama

faaliyetlerine talep artmaktadır. Bu durumun temel sebebini ise sosyal medya pazarlamasının işletmelere zaman, para ve hızlı geri bildirim kazandırmasıdır (Mert, 2018:1306).

2.2. Sosyal Medyanın Özellikleri ve İşlevleri

Sosyal medya iletişim, topluluk, bağlantı/ağ kurma, iş birliği/ortaklık, kullanıcı içeriği üretimi, oynatma ve paylaşımlarla bireylerin sosyalleşmesini sağlamaktadır. Sosyal medya, internet altyapısı ile etkileşimde bulunan ve bununla ilgili işlem yapan kişilerden oluşur (Fuchs, 2011:56).

Sosyal medya, aşağıda sayılan ortak özellikleri genel olarak bünyesinde barındırmaktadır. Buna göre sosyal medyanın; bir anlamda paylaşım konu olayla ilgisi olan herkesi katkı yapma ve geri dönüş sağlama konusunda teşvik etmesi yönünden “katılım”; oy kullanabilme, yorum yapma ve bilgi paylaşımına olanak sağlaması yönünden “açıklık”; iki taraflı iletişim açısından “konuşma”; kullanıcıların ortak ilgilerinin paylaşılmasını sağlaması açısından “topluluk oluşturulması”; teknolojik altyapı sayesinde “bağlantılılık” şeklinde ortak özellikleri bulunmaktadır (Mayfield, 2008:5-6).

Sosyal medyanın ortak özelliklerine benzer şekilde sosyal medya siteleri ise şu dört özelliği paylaşmaktadırlar (Lerman, 2007:16-17);

- i) Kullanıcılar çeşitli medya türlerinde içerik oluşturur veya katkıda bulunur,
- ii) Kullanıcılar içeriğe etiketlerle açıklama ekler,
- iii) Kullanıcılar, içeriği aktif olarak oylayarak veya pasif olarak kullanarak değerlendirir,
- iv) Kullanıcılar, benzer ilgi alanlarına sahip diğer kullanıcıları kişi veya arkadaş olarak belirleyerek sosyal ağlar oluşturur.

Kietzman, sosyal medyanın yedi önemli işlevine dikkat çekmektedir (Kietzman vd. 2011: 243);

- i) Kimlik:** Kullanıcıların sosyal medya platformlarında kendilerini ne ölçüde gösterdikleri,
- ii) Sohbet:** Kullanıcıların birbirleriyle hangi oranda iletişim kurdukları,

- iii) **Paylaşım:** Kullanıcıların içerik alışverişinde bulunma oranı,
- iv) **Varlık:** Kullanıcıların başkalarının uygun olup olmadığını ne ölçüde bildiklerini,
- v) **İlişkiler:** Kullanıcıların birbirleriyle ne kadar ilgili olduğu,
- vi) **İtibar:** Kullanıcıların başkalarının sosyal durumunu ne ölçüde anladığı,
- vii) **Gruplar:** Kullanıcıların ne ölçüde düzenli olduğu veya topluluklar oluşturduğu.

Sosyal medyanın yukarıdaki işlevlerine ilave olarak bireylerin alışveriş davranışları üzerinde meydana getirdiği etkiyi de sayabiliriz. Sosyal medya, tüketicilerin satın alma döngüsünü değiştirmiş ve sosyal medya üzerinden alışveriş yapan tüketiciler davranışları süreçte iki önemli farklılığı da uygulamada beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda tüketiciler, sosyal medyadan satın alma işlemi gerçekleştirmeden önce ve satın alma işlemi sonrasında birçok aktiviteye katılmaktadır. İlk olarak, tüketiciler satın almak istedikleri veya ilgilendikleri ürün ve hizmetler hakkında internet üzerinden araştırma yapmaktadır. Bu çevrimiçi araştırma, arama motorlarıyla sınırlı olmayıp aynı zamanda blogları, tweetleri, forumları ve derecelendirme sitelerini de içermektedir. Çevrimiçi topluluklarda önceden alışveriş yapmış bireylerin görüşleri günümüz tüketicileri için çok önemlidir. İkinci olarak, tüketiciler bir ürün veya hizmet satın aldıktan sonra sosyal medyada ürün/hizmet ile ilgili beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığını, ürünün tüm işlevlerinin olumlu ve olumsuz olduğunu açıklamakta, düşüncelerini ve yorumlarını paylaşmakta diğer tüketicilere ürün hakkında bilgi vermektedir (Agresta vd., 2010:32-33).

2.3. Türkiye ve Dünyada Dijital Nüfus ve Sosyal Medya Kullanımı

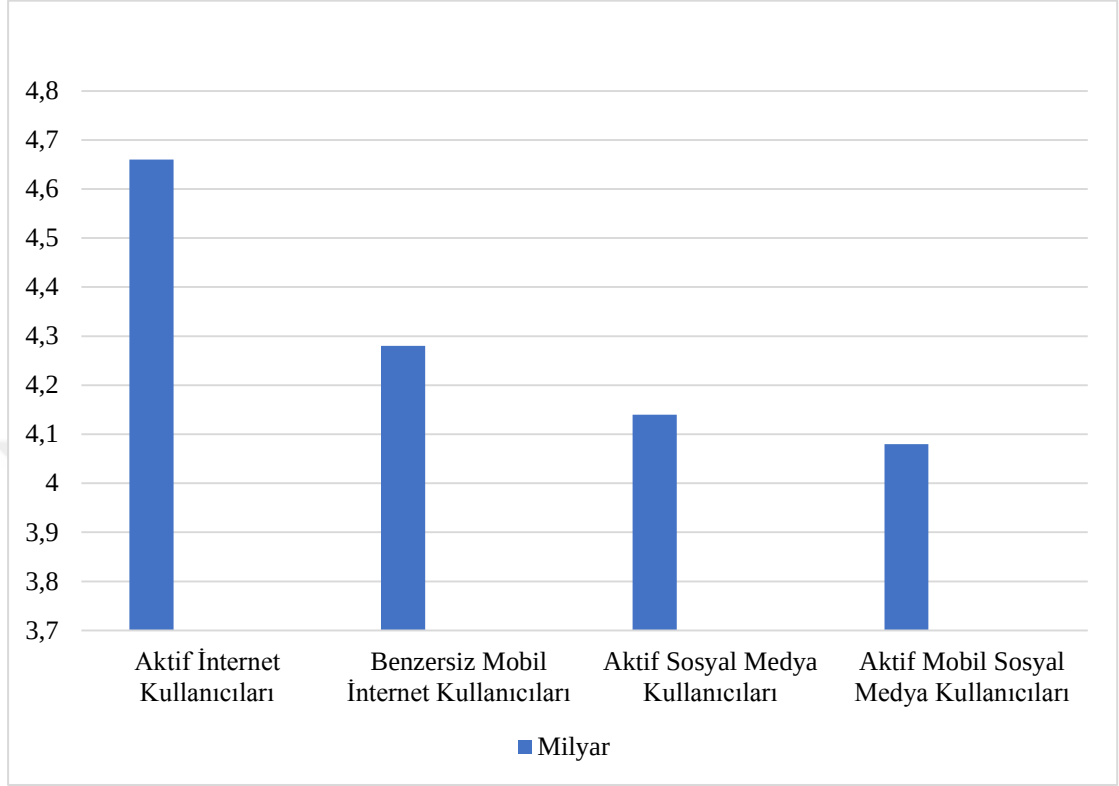
Özellikle son yıllarda teknolojinin hızlı bir şekilde ilerlemesiyle beraber internet erişim araçlarında meydana gelen gelişim, çevrimiçi nüfusta yaşanan artışlar, firmaların pazarlama stratejileri içerisinde hız ve ulaşılabilirlik gibi özellikler sebebiyle sosyal medya ve dijital medya kullanımı artmaktadır.

2.3.1. Dünyada Dijital Nüfus Oranları

Ekim 2020 itibariyle, dünya nüfusunun yüzde 59'unu oluşturan yaklaşık 4,66 milyar aktif internet kullanıcısı bulunmaktadır. Mobil internet kullanıcıları toplam

internet kullanıcılarının yüzde 91'ini oluşturduğundan, dünya çapında en önemli internet erişim kanalı haline gelmiştir.

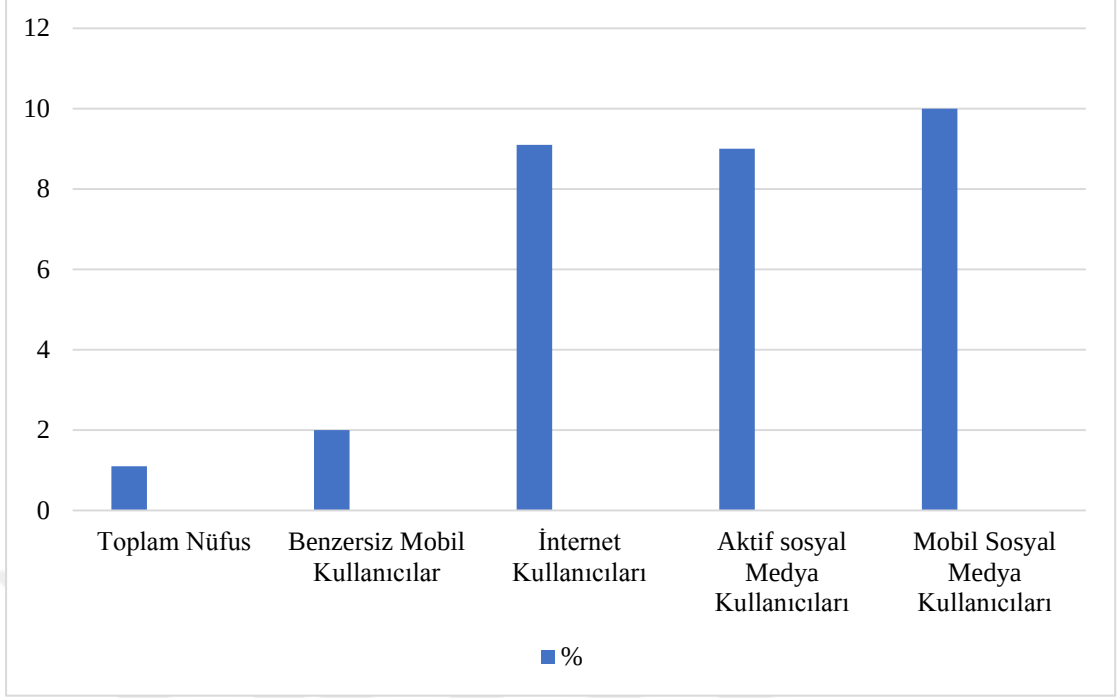
Grafik 1. Ekim 2020 İtibarıyla Dünya Çapında Dijital Nüfus



Kaynak: (Statista, 2021). <https://www.statista.com/statistics/617136/digital-population-worldwide/>
Erişim Tarihi: 28.01.2021.

Dünya çapında milyarlarca insanı birbirine bağlayan internet, modern bilgi toplumunun temel direği olma özelliği taşımaktadır. Küresel internet kullanım oranı yüzde 59'dur ve dünya nüfusu içerisinde yüzde 95 internet erişim oranı ile Kuzey Avrupa ilk sırada yer almaktadır. Dünya çapında en yüksek internet kullanım oranına sahip ülkeler Birleşik Arap Emirlikleri, Danimarka ve Güney Kore'dir. Yalpazenin diğer ucunda, genel nüfus arasında neredeyse hiç çevrimiçi kullanımı olmayan Kuzey Kore, dünya çapında son sırada yer almaktadır. Asya kıtası, 2019 itibarıyla en fazla çevrimiçi kullanıcıya sahip olan bölgedir (son verilere göre 2,3 milyardan fazla). Avrupa, yaklaşık 728 milyon internet kullanıcısı ile ikinci sırada yer almaktadır. Çin, Hindistan ve Amerika Birleşik Devletleri internet kullanıcıları açısından diğer tüm ülkelerin önünde yer almaktadır. Çin'in 854 milyon ve Hindistan'ın yaklaşık 560 milyon internet kullanıcısı bulunmaktadır (Statista, 2021).

Grafik 2. Ocak 2018-Ocak 2019 Arası Dijital Nüfusta Gelişim



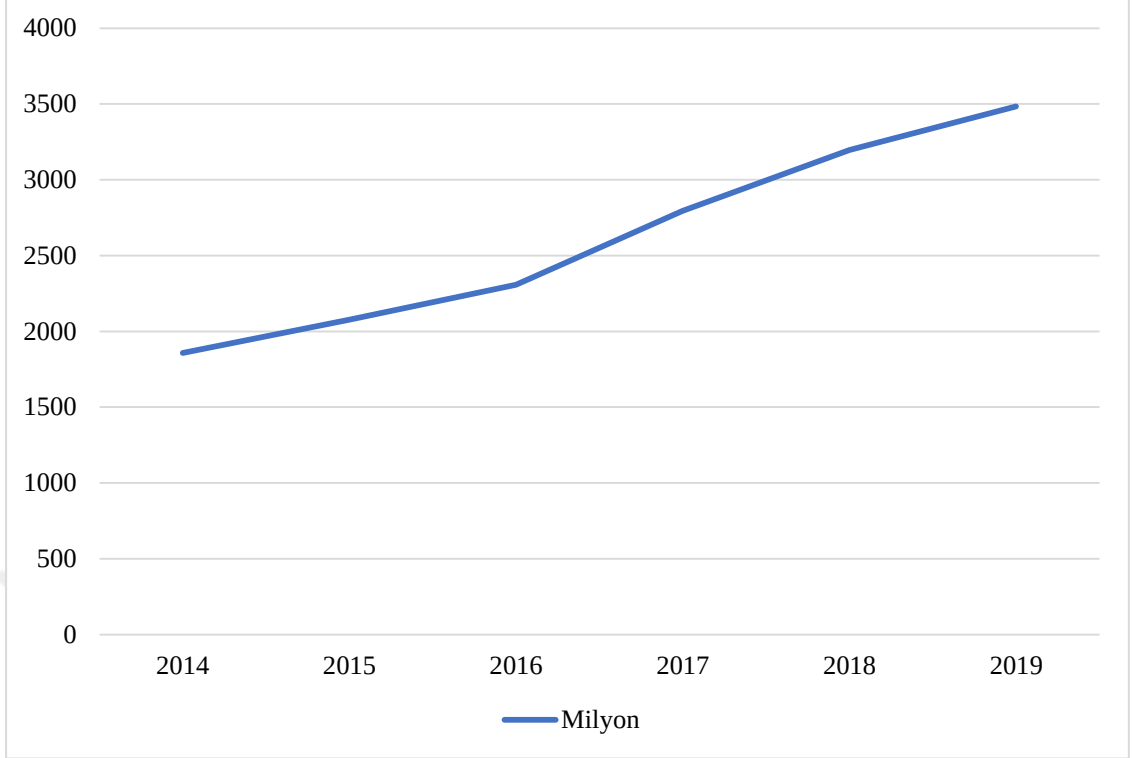
Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

2018 yılı ocak ayı ile 2019 yılı ocak ayı arasında toplam nüfus 84 milyon kişi artarken (%1,1) benzersiz mobil kullanıcıların sayısı 100 milyon kişi artmıştır (%2). Aynı tarihler arasında internet kullanıcıları 367 milyon (%9,1), aktif sosyal medya kullanıcıları 288 milyon (%9), mobil sosyal medya kullanıcıları ise 297 milyon (%10) kişi artmıştır (Wearesocial, 2019).

2.3.2. Dünyada Sosyal Medya Kullanım İstatistikleri

Sosyal medya, iletişim araçları arasında oldukça etkili olan bir iletişim akışı sağlamaktadır. Sosyal medyanın doğuşundaki en önemli unsur, kullanıcılara Web 2.0 altyapısını sağlamak olmuştur. Bu tür bir ortamın web kullanıcılarının hizmetlerine sunulması ile tek yönlü bilgi paylaşımı iki yönlü ve eş zamanlı bilgi paylaşımı haline gelmiştir. Mobil cihazlara dayalı olarak, dünyanın her yerinden insan aynı anda iletişim kurabilmektedir. Sosyal medya, paylaşımın esas olduğu bir iletişim biçimidir ve ülkeler arası sınırları ortadan kaldırarak insanları bir araya getirebilmektedir. Sosyal medya kullanımı, sahip olduğu özelliklere bağlı olarak küresel bağlamda her geçen gün daha da artmaktadır.

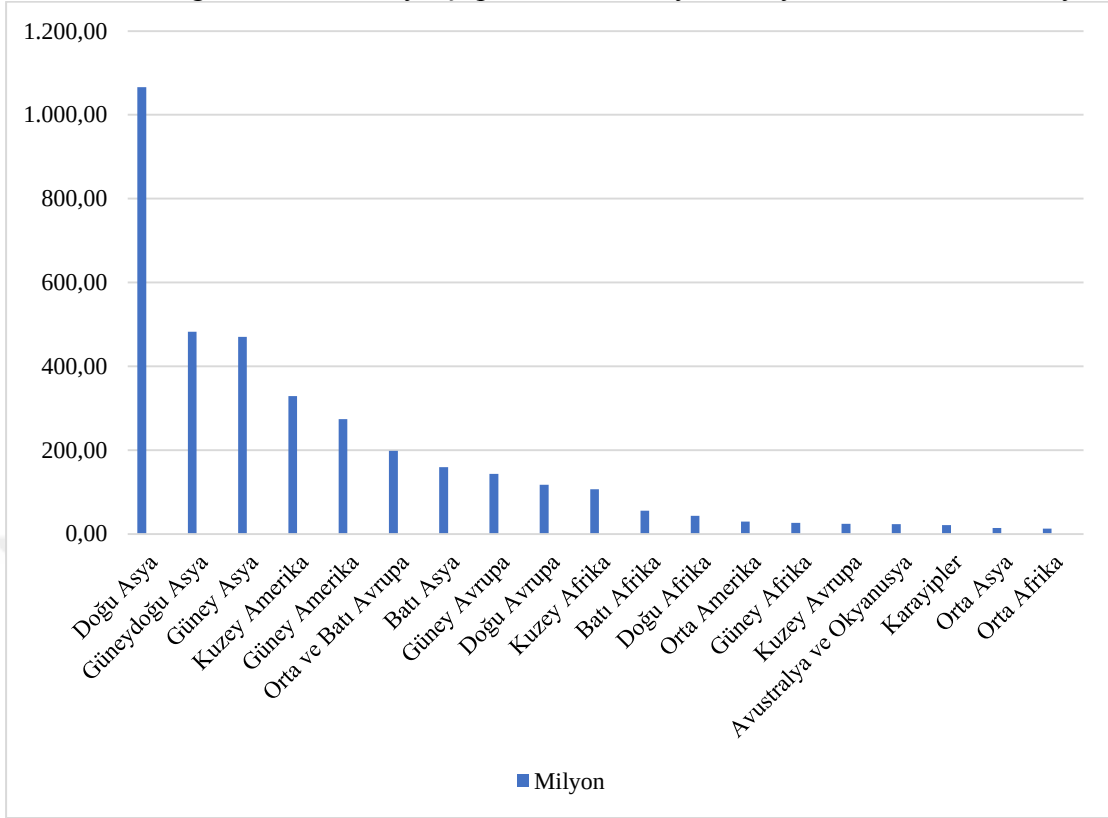
Grafik 3. 2014-2019 Yılları Arası Dünya Geneline Sosyal Medya Kullanıcı Sayısı



Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Grafik 3'te görüldüğü üzere son yıllarda sosyal medya kullanıcı sayısı istikrarlı bir şekilde artış göstermiştir. Nitekim 2014 yılından 2015 yılına geçerken sosyal medya kullanımında yüzde 12'lik bir artış meydana gelmiştir. Sosyal medya kullanımı artış oranı 2015-2016 yılları arasında yüzde 11 iken; 2016-2017 yılları arasında yüzde 21, 2017-2018 yılları arasında yüzde 14, 2018-2019 yılları arasında ise yüzde 9 şeklinde gerçekleşmiştir.

Grafik 4. Bölgelere Göre Dünya Çapında 2020 Sosyal Medya Kullanıcılarının Sayısı

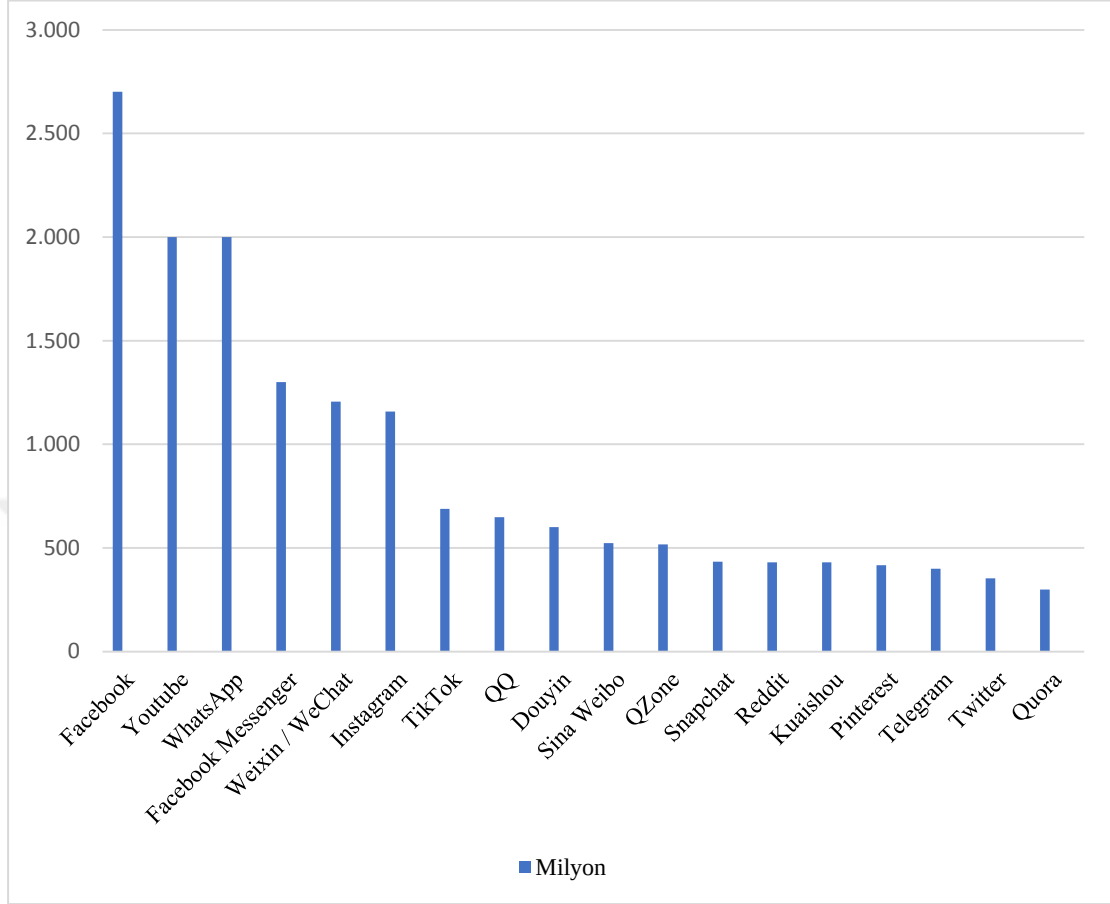


Kaynak: (Statista, 2020). <https://www.statista.com/statistics/454772/number-social-media-user-worldwide-region/> Erişim Tarihi: 28.01.2021.

Grafik 4’te ise Ekim 2020 tarihi itibarıyla bölgelere göre dünya genelinde sosyal medya kullanımını görmek mümkündür. Grafikte bölgelere göre 2020’de dünya çapında sosyal ağ kullanıcılarının sayısı verilmektedir. Buna göre 2020’de Doğu Asya, çoğunluğu Çin’de bulunan yaklaşık 1,07 milyar sosyal medya kullanıcısına sahiptir. Doğu Asya, dünya çapında sosyal medya izleyicilerinin en büyük payını oluşturmaktadır.

Grafik 5’te ise Ekim 2020 itibarıyla dünya çapında en popüler sosyal ağlar, aktif kullanıcı sayısına göre sıralanmıştır:

Grafik 5. Ekim 2020 İtibarıyla Dünya Çapında En Popüler Sosyal Ağlar



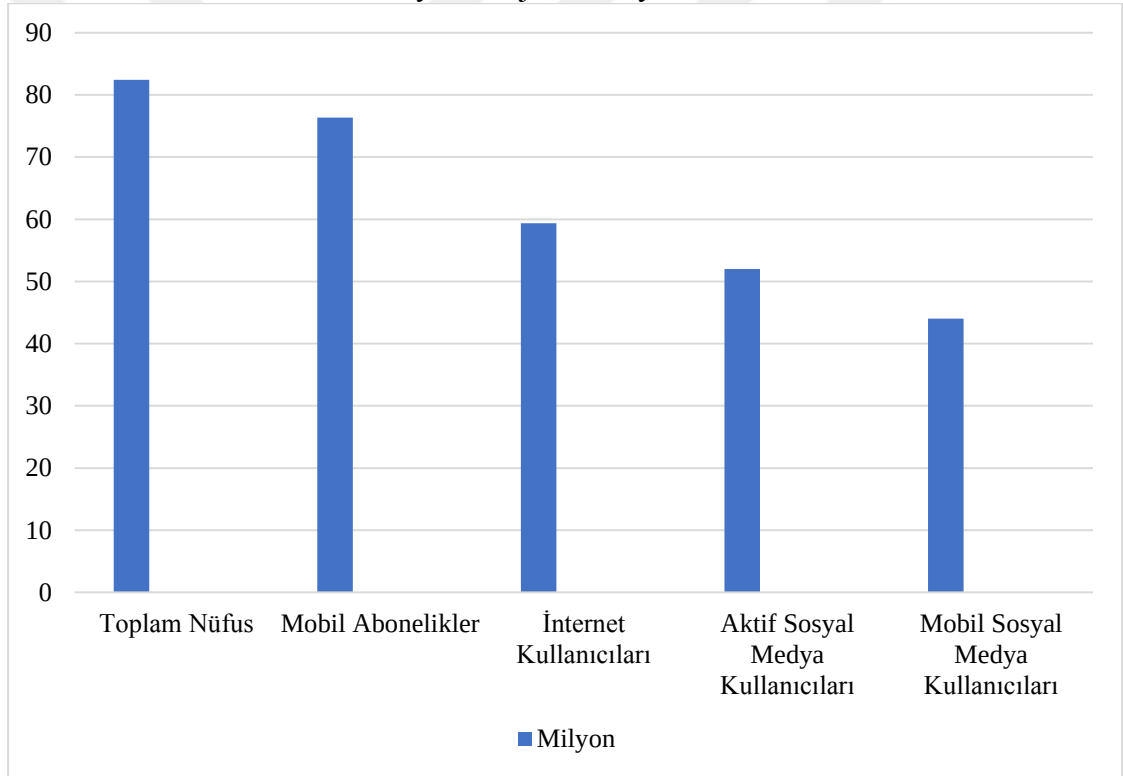
Kaynak: (Statista, 2020). <https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/> Erişim Tarihi: 28.01.2021.

Dünya çapındaki en popüler sosyal medya platformu Facebook, 1 milyar kayıtlı hesabı aşan ilk sosyal ağ olup, Ekim 2020 itibarıyla 2,7 milyardan fazla aktif kullanıcıya sahiptir. Facebook aynı zamanda en büyük üç sosyal medya platformuna da sahiptir. Bu üç sosyal medya platformu aylık 1 milyardan fazla aktif kullanıcıya sahip olup bunlar; WhatsApp, Facebook Messenger ve Instagram'dır. Önde gelen sosyal ağlar genellikle birden çok dilde mevcuttur ve kullanıcıların coğrafi, politik veya ekonomik sınırların ötesinde kullanıcıların arkadaşlarıyla veya diğer insanlarla bağlantı kurmasını sağlamaktadır. Sosyal ağ sitelerinin şu anda 3,6 milyar kullanıcıya sahip olduğu tahmin edilmektedir. Bu verilerin, mobil cihaz kullanımının ve internet hizmetinin yaygınlaşması ve artan ilgi ile daha da artması beklenmektedir.

2.3.3. Türkiye’de Dijital Medya Kullanım Oranları

2019 yılında Türkiye'nin dijital medyaya yatırımı 2,94 milyar Amerikan dolarına ulaşmıştır. Bu, medyaya yapılan toplam yatırımın üçte birine eşittir. Bir önceki yıl yayınlanan raporlarda dijital medya yatırımının 2018'e göre yüzde 19 arttığı görülmektedir. Tüm masaüstü bilgisayarlarda, mobil tarayıcılarda veya uygulamalar/oyun platformlarında (mobil, bilgisayar oyunları veya OTT uygulamaları) ve sosyal medyada yayınlanan reklamlar bu kapsama dahildir. Türkiye’de dijital medya yatırımlarının daha yüksek olduğu tahmin edilmekle beraber mevcut koşullarda tüm bu yatırımları ölçmek mümkün olmamaktadır. En doğru ölçüm yöntemini belirlemek için araştırmalar devam etmektedir (Deloitte, 2020: 17).

Grafik 6. Türkiye’de Dijital Medya Kullanım Oranları

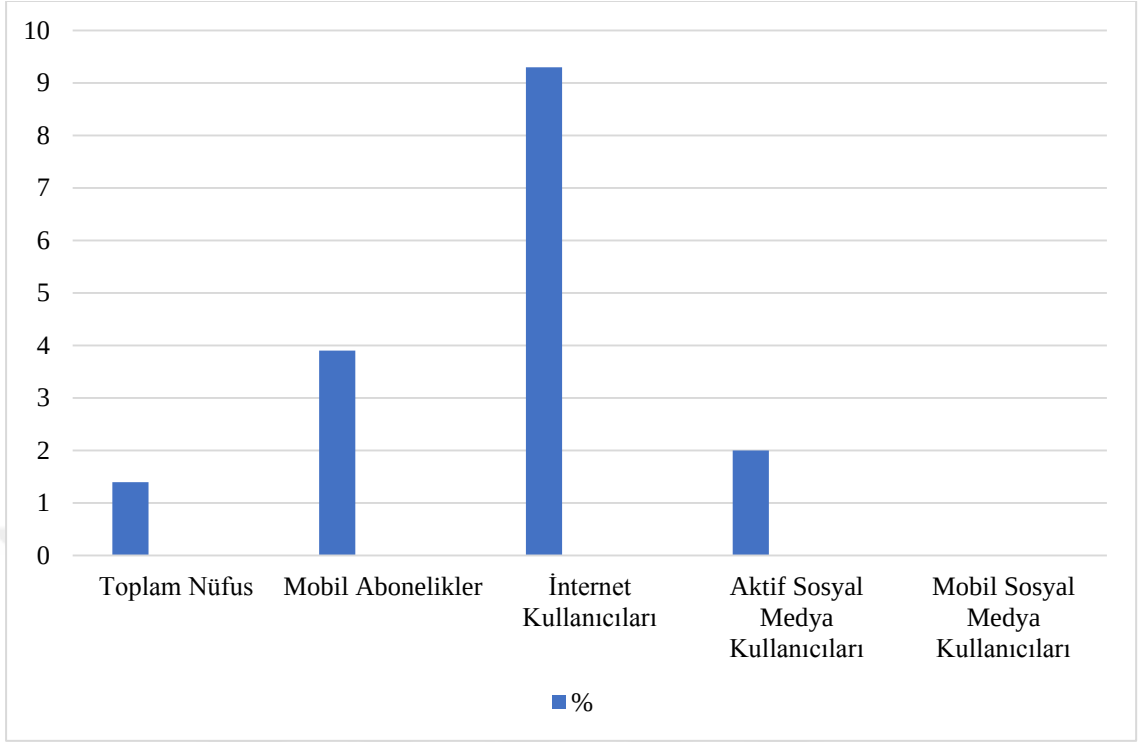


Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Grafik 6’da yer alan verilere göre 2019 yılında Türkiye nüfusu yaklaşık olarak 82 milyondur. Mevcut nüfusun 59,36 milyonluk kesimi (%71,95) internet kullanıcısıdır. Yaklaşık 52 milyon kişi aktif sosyal medya kullanıcısıyken; 44 milyon kişi sosyal medya uygulamalarına mobil araçlarla erişim sağlamaktadır.

Grafik 7’de ise Türkiye’de Ocak 2018-Ocak 2019 tarihleri arasında meydana gelen dijital gelişim oranları verilmektedir.

Grafik 7. Türkiye'de Yıllık Dijital Gelişim Oranları



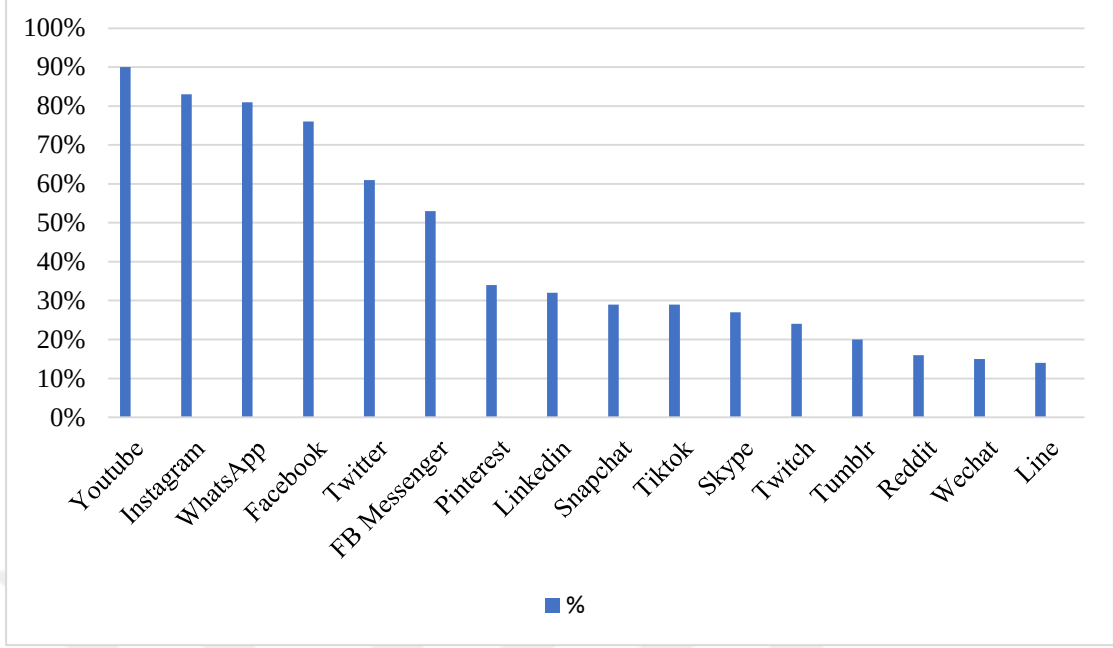
Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Grafik 7'ye göre 2018-2019 yılları arasında toplam nüfus 1 Milyon kişi artmıştır (%1,4). Söz konusu tarihler arasında mobil abonelikler 3 milyon (%3,9), internet kullanıcı sayısı 5 Milyon (%9,3), aktif sosyal medya kullanıcısı sayısı 1 Milyon (%2) artmıştır. Eldeki verilere göre mobil sosyal medya kullanıcısı sayısında önemli bir değişiklik yaşanmamıştır.

2.3.4. Türkiye'de Sosyal Medya Kullanım İstatistikleri

Türkiye'de Ocak 2020'de 62,07 milyon internet kullanıcısı vardır. Türkiye'deki internet kullanıcı sayısı 2019-2020 arasında 2,4 milyon (%4,0) artmıştır. We Are Social 2020 raporuna göre sosyal medya kullanıcı sayısı 54 milyona ulaşmış durumdadır. Türkiye nüfusunun yüzde 64'ü sosyal medya kullanmaktadır.

Grafik 8. Türkiye’de En Çok Kullanılan Sosyal Medya Uygulamaları



Kaynak: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-turkey>. Erişim Tarihi: 07.05.2021.

Türkiye’de en çok kullanılan sosyal medya platformları sıralamasına göre YouTube ilk sırada yer alırken, onu Instagram takip etmektedir. 16-64 yaş aralığında bulunan nüfusun yüzde 90’lık kesimi YouTube’u kullanırken, Instagram’da bu oran yüzde 83, WhatsApp’ta yüzde 81 ve Facebook’ta yüzde 76’dır.

2.4. Popüler Sosyal Medya Platformları

Sosyal medya teknik alt yapısı ve imkanları ile insanların vakit geçirdikleri önemli bir alan haline gelmiştir. Televizyon programlarının içerikleri belirli gruplar tarafından meydana getirilmektedir. Ancak sosyal medya sunumları, bireylerin aktif olarak katılımına olanak sağlamakta, üretim ve tüketim faaliyetleri hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu sunumlar ağırlıklı olarak Facebook, Youtube ve Instagram tarafından sağlanan içerik üretiminden kaynaklanmaktadır.

2.4.1. Facebook

Facebook başlangıçta Harvard Üniversitesi bilgisayar bilimi öğrencisi olan Mark Zuckerberg tarafından kendi kişisel kullanımları için okul arkadaşları Eduardo Saverin, Dustin Moskovitz ve Chris Hughes ile birlikte oluşturulmuştur. Zamanla Zuckerberg 2003 yılında Facemash adında bir sosyal site projesi oluşturdu ve daha sonra Harvard öğrencilerinin akademik ihtiyaçlarını karşılamak için daha da genişletti ve yeniledi. 2004 yılında Facebook’u kurdu ve daha sonra Facemash’in adını

Facebook olarak değiştirdi. Facebook’a üyelik zamanla yalnızca üniversite öğrencilerine özel olmaktan çıkıp halka açılmış, bireyler bu yeni sosyal ağ dalgasına katılmıştır. O andan itibaren, Facebook’un internet topluluğu içinde yayılması hızla gerçekleşmiştir (Lim, 2010:72).

Reklamlar Facebook’un kuruluşunun başlangıcından itibaren önemli bir parçası olmuştur. Henüz 2004 baharında, kullanıcı profili sayfalarında web sayfalarının görünür yerlerine yerleştirilen ve reklam verenin belirlediği adrese link verilen internet reklamları (banner reklamlar) görünmeye başlamıştır ve bu seçenek genellikle öğrencilerin ilgisini çekebilecek işletmeler ve eğitim kurumları tarafından kullanılmaktaydı. Reklamlar, yaşlarına, cinsiyetlerine, üniversitelerine, kişisel ilgi alanlarına, politik görüşlerine vb. dayalı olarak belirli profilleri olan kullanıcıları hedeflemekteydi. Bu aşamada işletmelerin bir profil sayfası oluşturmasına, Facebook kullanıcılarının profil sayfalarında reklam vermelerine veya birbirleriyle ticaret yapmalarına izin verilmemiştir (Brügger, 2015:4).

Facebook misyonunu, *“insanlara topluluk oluşturma gücü vermek ve dünyayı insanların birbirine daha yakın olduğu bir yer haline getirmek”* olarak açıklamıştır. Facebook kullanıcıları sosyal ağı kullanmadan önce kayıt olmakta ve arkadaş olarak ekleyebilecekleri diğer kullanıcılarla etkileşimde bulunmak için kişisel bir profil oluşturmaktadır. Ayrıca Facebook kullanıcıları işyeri, kolej veya okullarına göre kullanıcı gruplarına katılabilmekte ve Facebook kişilerini listeler halinde sınıflandırabilmektedir. Kullanıcılar durum güncellemelerini veya diğer içerikleri paylaşabilmekte ve birbirlerine mesaj gönderebilmektedir. Facebook kullanıcıları ayrıca sosyal oyunlar veya fotoğraf paylaşım uygulaması Instagram gibi Facebook’un sahip olduğu diğer hizmetler de dahil olmak üzere çok çeşitli uygulamalar sayesinde çeşitli şekillerde birbirleri ile etkileşime girebilmektedir. Facebook ayrıca Facebook Messenger gibi orijinal Facebook özelliklerine dayalı uygulamalar geliştirmektedir. Facebook ile ilgili bu geniş uygulama yelpazesi, şirketin indirmelere göre dünya çapında en popüler uygulama yayıncılarından biri olmasını sağlamaktadır.

Facebook’tan gelir elde etmenin çeşitli yolları bulunmaktadır. Bu yolların başlıcaları şunlardır: i) Yayın içi reklamlar, ii) hayran abonelikleri, iii) marka içeren içerikler ve iv) abonelik grupları.

Yayın içi reklamlar, Facebook'ta faaliyet yürüten video içerik üreticilerine yayınlarına ekleyecekleri kısa reklamlar sayesinde para kazanma imkânı sunmaktadır. Facebook'ta yer alan içeriklerden para kazanılabilmesi için Facebook topluluk standartları, ortaklar için para kazanma ilkeleri ve içerikler için para kazanma ilkelerinde yer alan koşullara uygun hareket etmek gerekmektedir (Facebook, 2021).

Facebook'tan gelir elde etme yöntemlerinden olan yayın içi reklamcılık faaliyetinin birtakım uygunluk şartları bulunmaktadır. Yayın içi reklamlar yalnızca Facebook sayfaları tarafından kullanılabilmekte olup bu reklamlara uygunluk için 18 yaşının doldurulmuş olması gerekmektedir.

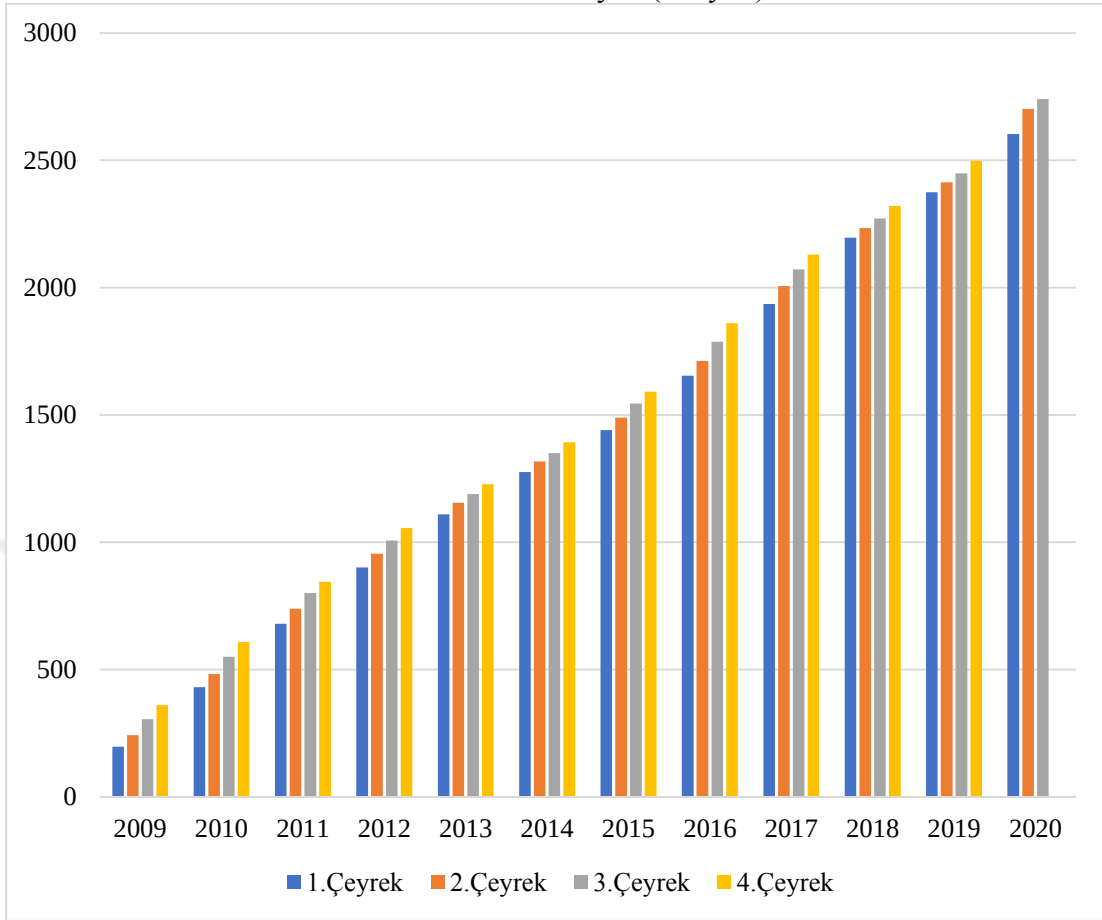
Yayın içi reklamlardan para kazanabilmek için son 60 gün içerisinde aşağıda yer alan gereklilikleri sağlamış olmanız gerekmektedir (Facebook, 2021):

- i) Canlı Olmayan Videolar İçin Uygunluk Gereklilikleri: Son 60 gün içerisinde canlı olmayan, canlı veya daha önce canlı yayınlanan videolara ilişkin toplam görüntülen 600.000 dakika bulunması gerekmektedir.
- ii) Sayfanın en az 5 aktif videosu olmalıdır. Bu videolar, canlı olmayan veya daha önce canlı yayınlanan videolar olabilir ancak çapraz paylaşılmış aktif videoları içermemektedir.
- iii) Canlı Videolar İçin Ek Gereklilikler: Son 60 gün içinde toplam görüntülen 600.000 dakikanın en az 60.000 dakikası, canlı videolarda görüntülen dakikalardan oluşmalıdır.
- iv) Videoların en az 10.000 takipçisi olan bir Facebook sayfasından yayınlanması gerekmektedir.
- v) Videoların Facebook tarafından desteklenen dillerde yayınlanması gerekmektedir.
- vi) Yayın içi reklamlara uygunluk için videoların en az 1 dakika uzunluğunda olması gerekmektedir.

2.4.1.1. Facebook'a İlişkin İstatistikler

2020'nin üçüncü çeyreği itibarıyla dünya çapında aylık aktif Facebook kullanıcılarının sayısı Grafik 9'da yer almaktadır.

Grafik 9. 2020'nin 3. Çeyreği İtibarıyla Dünya Çapında Aylık Aktif Facebook Kullanıcılarının Sayısı (Milyon)



Kaynak: (Statista, 2021). <https://www.statista.com/statistics/264810/number-of-monthly-active-facebook-users-worldwide/> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

2020'nin ikinci çeyreği itibarıyla 2,7 milyardan fazla aylık aktif kullanıcısı olan Facebook, dünyadaki en büyük sosyal ağıdır. 2012'nin üçüncü çeyreğinde, aktif Facebook kullanıcılarının (son 30 gün içinde Facebook'a giriş yapmış olanlar) sayısı bir milyarı aşarak bu seviyeye ulaşan ilk sosyal ağ olmuştur. Rapor edilen son çeyrekte, şirket 3,14 milyar kişinin şirketin temel ürünlerinden en az birini (Facebook, WhatsApp, Instagram veya Messenger) kullanmaktadır. 2004'te kurulan Facebook, şu anda küresel erişim ve toplam aktif kullanıcılara dayalı en büyük sosyal ağ hizmetidir.

Yıllara göre aktif aylık Facebook kullanıcısı istatistiklerine baktığımızda 2014-2015 ve 2015-2016 tarihleri arasında yüzde 14, 2016-2017 ve 2017-2018 tarihleri arasında yüzde 16, 2018-2019 tarihleri arasında ise yüzde 9,6 oranında artış yaşandığı görülmektedir.

Tablo 5'te ise Facebook'a ait reklam izleyici istatistikleri bireylerin yaş ve cinsiyet dağılımlarını kapsayacak şekilde verilmektedir.

Tablo 5. Facebook'ta Potansiyel Reklam Erişimi (Yaş ve Cinsiyet Dağılımı)

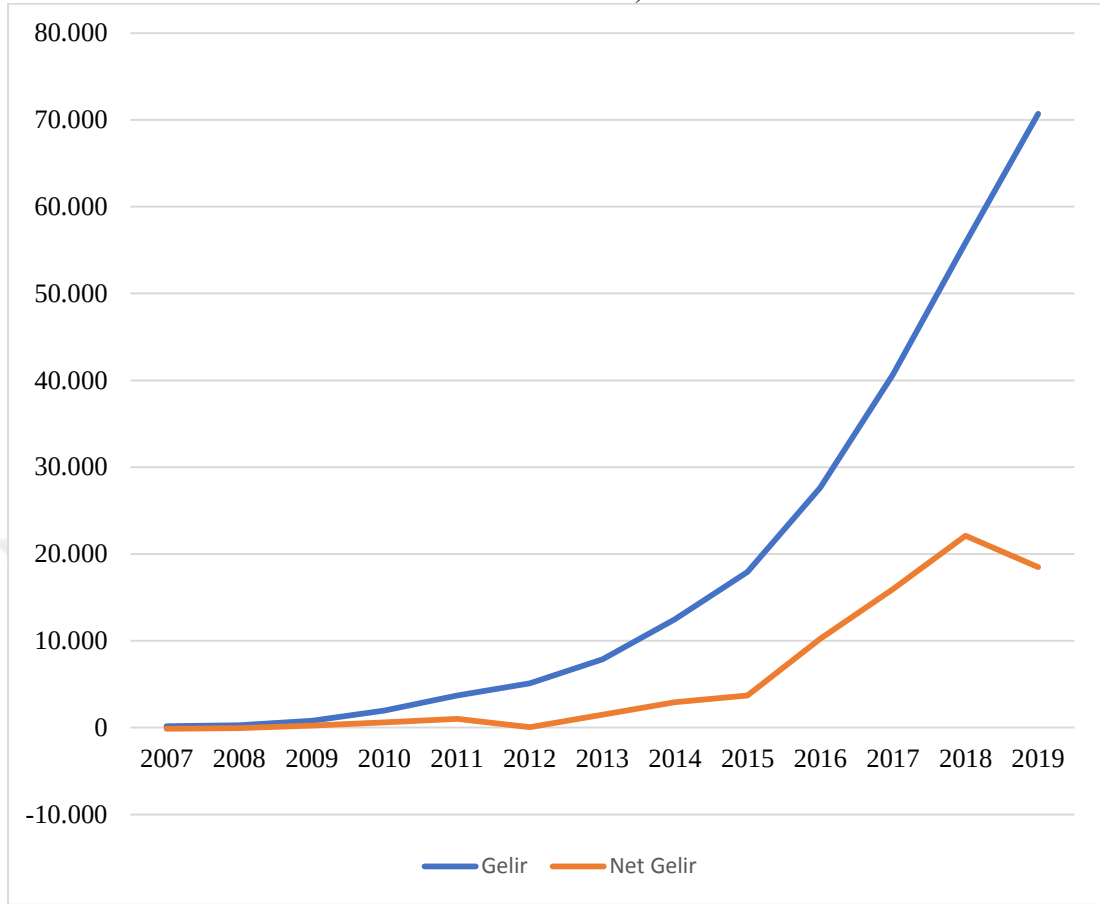
Yaş	Toplam İzleyici	Kadın Toplam Erişim	Kadınların Payı (%)	Erkek Toplam Erişim	Erkeklerin Payı (%)
13-17	134,000,000	60,000,000	3%	74,000,000	3%
18-24	570,000,000	230,000,000	11%	340,000,000	16%
25-34	670,000,000	270,000,000	13%	400,000,000	19%
35-44	340,000,000	150,000,000	7%	190,000,000	9%
45-54	207,000,000	97,000,000	5%	110,000,000	5%
55-64	116,000,000	60,000,000	3%	56,000,000	3%
65+	84,000,000	43,000,000	2%	41,000,000	2%
Toplam	2,121,000,000	910,000,000	43%	1,211,000,000	57%

Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Verilere göre Facebook reklamlarına erişimi en yüksek seviyede bulunan yaş grubunun 25-34 yaş grubu olduğu görülmektedir. Facebook reklamlarına en düşük seviyede erişimi olan yaş grubu ise 65 yaş ve üzeri sosyal medya kullanıcılarıdır. Kadınlar toplam izleyici sayısının yüzde 43'lük payını oluştururken; yüzde 57'lik payını ise erkekler oluşturmaktadır.

Aktif kullanıcı sayısı bakımından en büyük sosyal medya platformu olan Facebook'un yıllar itibariyle elde ettiği gelir miktarına ilişkin veriler Grafik 10'da incelenmektedir.

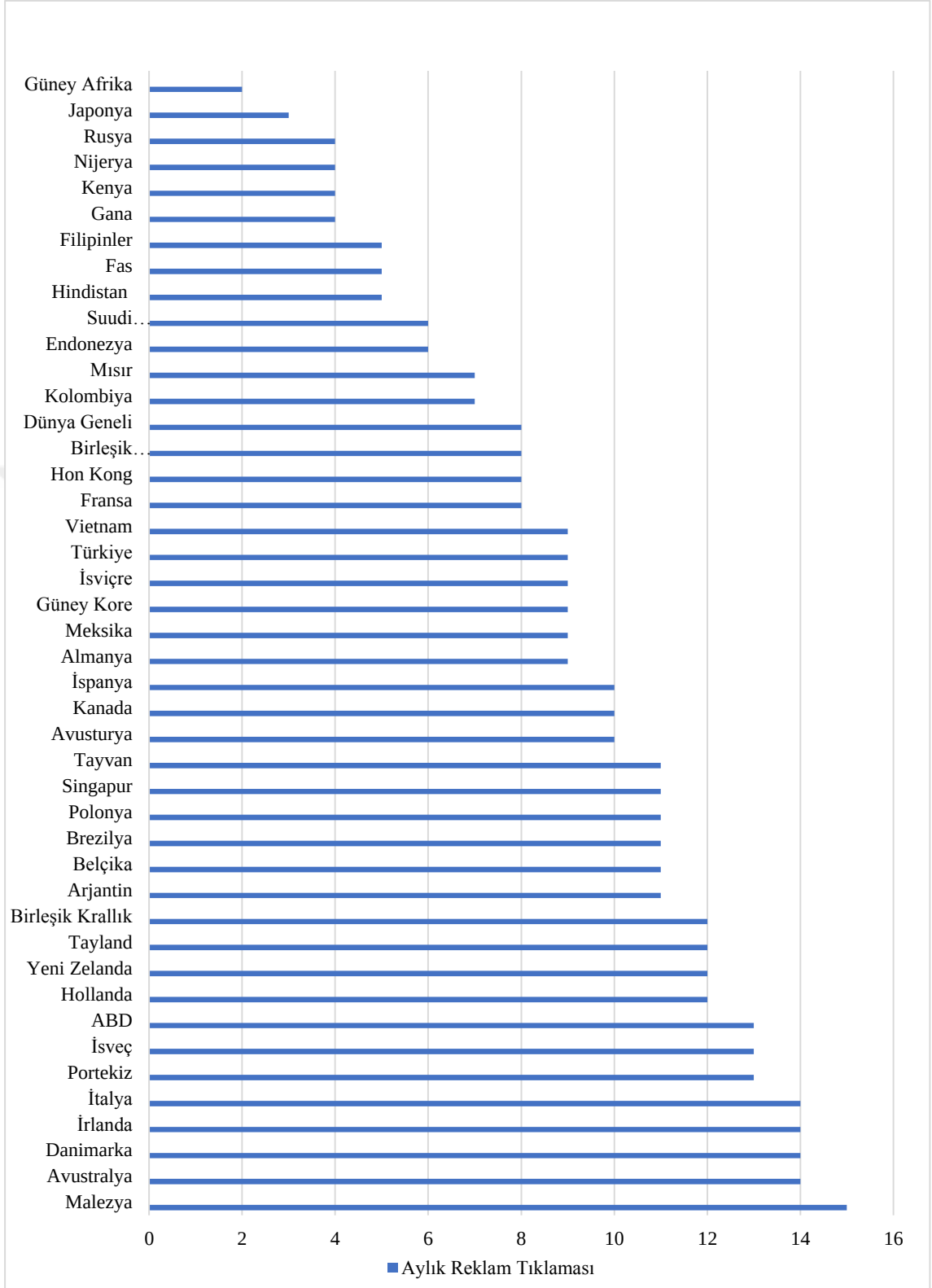
Grafik 10. Facebook'un 2007'den 2019'a Kadar Olan Geliri ve Net Geliri (Milyon ABD Doları)



Kaynak: (Statista, 2021). <https://www.statista.com/statistics/277229/facebooks-annual-revenue-and-net-income/> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Grafik 10, Facebook'un 2007'den 2019'a kadar olan gelirini ve net gelirini göstermektedir. Facebook'un geliri 2013'te 7,87 milyar iken 2018'de 55,83 milyar ABD dolarına yükselmiştir. Facebook 2018 yılında 22,11 milyar ABD doları net gelir elde ederek sosyal medyada ilk sırada yer almıştır. 2019'da 70,69 milyar ABD doları gelir elde eden Facebook'un o yıla ait net geliri ise 18,45 milyar ABD doları olup 2018 yılına göre düşüş gözlemlenmektedir. Facebook gelirlerinin çoğunluğu reklam yoluyla elde edilmektedir.

Grafik 11. Kullanıcı Başına Aylık Medyan Facebook Reklam Tıklaması



Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Kullanıcı başına aylık medyan Facebook reklam tıklaması istatistiklerine göre aylık ortalama 15 tıklama ile Malezya ilk sırada bulunmaktadır. Dünya genelinde

aylık ortalama tıklama 8 iken; Türkiye’de bu rakam ortalama 9 olarak açıklanmaktadır.

2.4.2. Youtube

Popüler olarak nitelendirilebilecek video paylaşım siteleri, kullanıcıların videolarını sanal bir ortamda paylaştıkları ve günlük yaşamda veya geçmiş olaylarla alakalı paylaşımında bulundukları sitelerdir. Kullanıcılar bu popüler paylaşım sitelerinde şarkılar, güncel haberler, spor ve kültür sanat konularını ve diğer birçok konuyu içeren videolar paylaşmaktadır. Bu sitelerde kişisel hesaplar oluşturabilmekte ve bu hesaplarda istenilen videolar yayınlanabilmektedir. Örneğin ses sanatçıları yeni bir albüm yayınladığında bu sitelerde takipçileri ile bu şarkıları paylaşmaktadır. Video paylaşım siteleri markalar açısından da reklam vermek amacıyla kullanılabilir. Sosyal medyanın özellikle son 10 yıl içinde kendi bünyesinde çeşitli konularda ünlülerini meydana getirmeye başlaması “etkileme (influencer)” kavramını ortaya çıkarmıştır. Sosyal medyada yüksek seviyede takipçi sayısına ulaşarak ünlü olan bir kimse, kullandığı ürünleri takipçilerine tavsiye ederek onların da satın alma kararlarını etkilemektedir. Söz konusu sitelerde hedef kitlelerine internet dünyasından daha hızlı ve daha etkili bir şekilde ulaşabilmektedir. Son yıllarda özellikle YouTube’da fazla sayıda takipçiye sahip üyelere yüksek fiyatlarla sponsorluk teklif edilmesi oldukça artış göstermektedir. “Youtuber”lık kavramı sayesinde milyonlarca insanın ilgisini çekmek ve onların kararlarını etkilemek mümkün olmaktadır.

YouTube’un bir sosyal ağ olarak nasıl işlediğini daha iyi anlamak için, medya uzmanı Henry Jenkins tarafından ilk olarak ifade edilen "katılımcı kültür" kavramına değinmek önem arz etmektedir. Katılımcı kültür, genellikle tüketici olan geleneksel medya kullanıcılarının aktif üreticilere dönüşmesini ifade etmektedir. Katılımcı kültür, tüketici kitlesinin fotoğraf, video ve benzeri içeriklerin üretilmesi, paylaşılması ve yorumlanmasında kişisel bir rol üstlendiği yerdir (Mutlu ve Bazarcı, 2017:31).

Jenkins’e ait olan katılımcı kültürü olumlayan bakış açısına karşılık Fuchs, Jenkins’in katılımı sadece içerik bakımından incelediğini ve ekonomi politik açıdan bu incelemenin eksik kaldığını belirtmektedir. Fuchs katılım kültürüne ekonomi politik yaklaşım sergilemektedir. Fuchs’a göre Facebook, Google gibi şirketler kullanıcılarının içerik üretmesine izin verse de kullanıcıları ekonomik karar verme

süreçlerine dahil etmemektedir. Bu yüzden tam katılımdan söz etmenin mümkün olmadığını ifade etmektedir (Fuchs, 2016: 81-83).

YouTube, 2005 yılında, çevrimiçi ticaret sitesi PayPal'ın eski çalışanları Chad Hurley, Steve Chen ve Jawed Karim tarafından kurulan bir video paylaşım sitesidir. 'Broadcast Yourself '(Kendini Yayınla) sloganı ile ortaya çıkmış ve 2006 yılında 1,6 milyar dolar gibi büyük bir meblağ karşılığında Google tarafından satın alınmıştır. Video içerik üretiminin ilerleyen dönemde artacağına dair tahminler ve kullanıcıların etkin şekilde rol aldığı bir alana dönüşme potansiyeli böyle büyük bir meblağın ödenmesinde etkili olmuştur. Youtube'da kullanıcılar mevcut videoları izleyebilmekte ve kendi videolarını da yükleyebilmektedirler. YouTube, bünyesinde milyonlarca video bulundurmakta ve video paylaşım sitelerinin ilki ve en büyüğü olma özelliği taşımaktadır (Alper, 2012:107).

YouTube başlangıçta bir çevrimiçi video kitaplığı olarak kullanılmıştır. Ancak zamanla sosyal medyanın dünya üzerindeki etkisi Youtube'u da etkilemiştir. Sonuç olarak, Youtube zaman içinde büyük değişikliklere uğramış ve bir sosyal medya sitesine dönüşmüştür (Kırık, 2017:179).

Google, YouTube'u satın aldıktan sonra, Youtube sitesini izleyen ve takip edenlerin sayısı artış göstermiştir. YouTube, Temmuz 2007'de 18 ülke/bölgede bir ortak web sitesi kurmuş ve web sitesini özellikle cep telefonu kullanıcıları için tasarlamıştır. Bu hamle YouTube'u dünyadaki en büyük kitle medyası yapmıştır (Castells, 2016:103).

Popüler video paylaşım aracı olan Youtube'un özelliklerini şu şekilde sıralanabilir: i) Kullanıcıları arasında iletişim sağlamaktadır, ii) Kullanıcılara yayın yapma olanağı vermektedir, iii) Yeni kültür tanıtımına katkı sağlamaktadır, iv) Kullanıcıların yüklediği videoların, dünya çapında paylaşılmasına imkan tanımaktadır, v) Eğitim ve akademik çalışmalar yapılmasına olanak tanımaktadır, vi) Kullanıcılarının eğlenceli vakit geçirmesini sağlamaktadır, vii) Kullanıcıların videolarına görüş ve düşüncelerini paylaşma imkanı sağlayarak tartışma ortamı oluşturmaktadır (Kırık ve Altun, 2018:168).

YouTube, siteye video yükleme, etiket oluşturma, beğenilen video içerikleri kaydetme, video paylaşma, video ile karşılık verme, videolara yorum yapma, rahatsız edici içerikleri ihbar etme ve kullanıcıları engelleme, telif hakkı bildirimi, yorumları

Kabul etme veya reddetme, arama yapma, en yeni ve en çok izlenen (trend) kategorisine ulaşma gibi birçok seçenek sunmaktadır (Banuelos, 2008:13-14).

Youtube, kendi sitesinin ‘hakkında’ bölümünde yayınladığı açıklamada değerlerini 4 temel özgürlük üzerine kurduğunu ifade etmektedir. Bu açıklamada yer alan başlıklar ifade özgürlüğü, bilgi edinme özgürlüğü, fırsat özgürlüğü ve aidiyet özgürlüğünden oluşmaktadır (YouTube, 2021).

Youtube’un kullanıcılara sunduğu imkanlar ve genel faaliyet tarzını anlamak açısından bazı teknik özelliklerini açıklamakta yarar vardır. Bu özellikler ve kullanıcılara sunduğu imkânlar şöyledir: i) Youtube’da seçilen bir videoyu izlerken ekranın sağ tarafındaki bölümde izlenen video içeriğiyle ilgili kategorilerde başka videolar da bulunabilmektedir, ii) Youtube’da bir videoyu, videonun hemen altında yer alan başparmak şeklindeki “beğen” düğmesine tıklayarak beğenmek mümkündür. Hoşlanılmayan bir içerik için de aşağı yönlü başparmak simgesi “beğenmeme” düğmesi özelliği taşımaktadır, iii) İzlenen videolarla ilgili videonun altında yer alan kısma yorum eklemek mümkündür. Bu şekilde kullanıcıların içerikle ilgili olarak fikirlerini belirtmesi ve diğer kullanıcılarla tartışabilmesi mümkün olmaktadır, iv) Youtube, mobil uygulaması aracılığıyla ihtiyaç anında her yerden ziyaret edilebilme imkânı sunmaktadır. Bu sayede kullanıcılar nerede olursa olsunlar internet bağlantılı akıllı telefonlarından video izleyebilmektedirler, v) Youtube’da video oynatıcı ekranın sağ alt köşesinde çeşitli seçenekler sunulmaktadır. Bu kısmın ilk sırasında yer alan simgeye tıklandığında video içeriğine göre otomatik olarak alt yazı imkânı sunulmaktadır. Böylelikle Youtube kullanıcılara yabancı dil desteği de sunmaktadır. Bu simgenin hemen yanındaysa ayarlar simgesi yer almaktadır. Bu düğmeye tıklandığında, “otomatik oynat”, “ek açıklamalar”, “hız”, “altyazılar” ve “kalite” düğmeleri görülmektedir. Otomatik oynat seçeneği ile öneriler kısmında bir sonraki sırada yer alan videoya otomatik olarak geçiş sağlanır. Ek açıklamalar düğmesinden ise içerik üreticinin videoya eklediği açıklama niteliğindeki yazıları açma veya kapama seçenekleri sunulmaktadır. Hız seçeneği ile videonun oynatma hızını ayarlanabilmektedir. Altyazı seçeneği videodaki altyazıyı açıp kapatma imkânı tanımaktadır. Kalite seçeneği ise videoyu hangi çözünürlükte izleyeceğimizi seçmeye yaramaktadır, vi) Youtube’a 3D videolar yüklemek mümkündür. 3D gözlükler yardımı ile izlenecek bu videolar gerçeklik algısının artmasını sağlamaktadır. Zengin 3D video içeriğiyle Youtube, 3D videolar yaygın hale geldiğinde en önemli 3D video

içerik barındırma platformu olarak ön plana çıkacaktır, vii) Youtube’da beğenilen içeriklerin bulunduğu kanallara “abone ol” seçeneğine tıklayarak abone olmak ve “bildirim al” seçeneğine tıklanarak içerik üreticisinin yeni videolarından haberdar olmak mümkündür. Böylelikle katılımcılar ortak zevkleri ve beğenileri etrafında birleşerek favori kanallarına abone olmakta ve topluluklar oluşturabilmektedirler, viii) Abone olunsun ya da olunmasın bir Youtube kanalının ana sayfasına tıklayarak “videolar”, “oynatma listeleri”, “topluluk”, “kanallar” ve “hakkında” kısımlarına ulaşılabilir. Videolar kısmından içerik oluşturucu kanalların tüm videolarına ulaşılabilirken oynatma listelerine tıklayarak da kanalın aynı konuda ürettiği video içeriklerinin listesine ulaşmak mümkündür. Topluluk seçeneği Youtube’un sosyal ağ yönünü güçlendiren yeni özelliklerinden birisidir. Bu seçenekte içerik oluşturucu fotoğraf, yazı ve videolar paylaşabilir ya da anket oluşturarak topluluk üyelerine içeriklerle ilgili fikirlerini ve tavsiyelerini sorabilmektedir. Hakkında kısmı ise içerik üreticisi kanalla ilgili çeşitli bilgilerin sunulduğu bölümdür (Yıldırım ve Özmen, 2012:290-293).

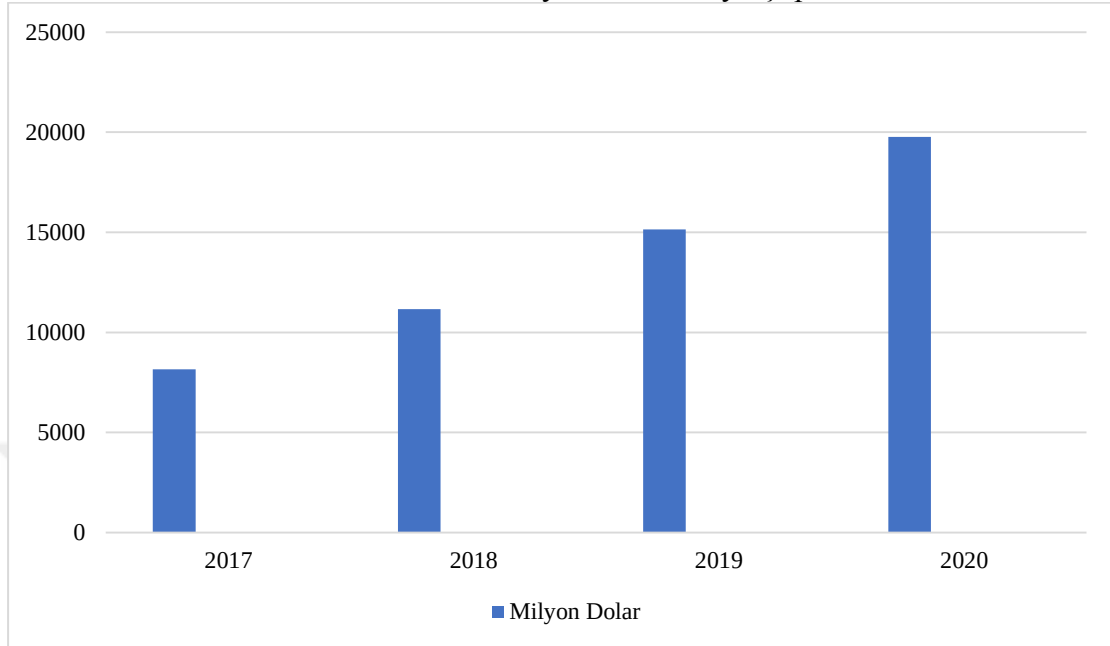
Kullanıcıların sadece Youtube’da oluşturulan içeriği kullanabildikleri değil, aynı zamanda içerik üretebildikleri bir sosyal medya platformudur. Kullanıcılar, içerik oluşturma sürecine katılmaya kararlı olduğundan, içerik oluşturma konusunda rehber görevi gören "İçerik Üretici Akademisi" adlı bir YouTube uygulamasını başlatmıştır. İçerik Oluşturucu Akademisi’nde Youtube içeriği üretmek isteyen kullanıcılar için video serileri ve bilgilendirici metinler içeren kurslar yer almaktadır. İçerik üreticisi olmak isteyenler için bu video dizisi "Youtube Hızlı Başlangıç Kılavuzu" bölümüyle başlamaktadır. Bu videoda Youtube kanalı oluşturma eylemi, Youtube hakkında temel bilgiler, doğru kitleyi cezbetme, Youtube politika ve kuralları tanıtılmaktadır. (<https://creatoracademy.youtube.com/page/home>).

2.4.2.1. YouTube’a İlişkin İstatistikler

Dünya genelinde yaklaşık olarak 4,2 milyar aktif sosyal medya kullanıcısı bulunmakta ve bu sayı global nüfusun yaklaşık olarak %54’ünü oluşturmaktadır. Aktif olarak sosyal medya kullananların sayısı yıllık yaklaşık 500 milyon kişi (%13,2) artış göstermektedir. YouTube platformunu oturum açmak suretiyle ayda 2 milyar kişi ziyaret etmektedir. Youtube’da günde 1 milyar saat video izlenmektedir.

YouTube reklam kitlesinin yüzde 54,2'si erkeklerden oluşurken; yüzde 45,8'i kadınlardan oluşmaktadır. (Wearesocial, 2021:141).

Grafik 12. YouTube'un 2017'den 2020'ye Kadar Dünya Çapında Reklam Gelirleri



Kaynak: (Statista, 2021). <https://www.statista.com/statistics/289658/youtube-global-net-advertising-revenues/> Erişim Tarihi: 07.05.2021.

2020'de YouTube'un küresel reklam gelirleri, önceki mali dönemde 15,15 milyar ABD doları iken yaklaşık 19,77 milyar ABD dolarına ulaşmıştır. YouTube platformunun yıllar geçtikçe artan tanınırlığı ve kullanıcı sayısı reklam gelirlerine olumlu yansımıştır.

2.4.2.2. YouTuber'lık Kavramı ve İnternet Kullanıcıları Üzerindeki Etkileri

YouTube'a abone olanlar veya YouTube'da herkese açık bir kanalı olanlar, bir videoyu kendi kanallarında göstermeleri durumu içerik üretimi olarak adlandırılmaktadır. İçerik üretimi birçok farklı alanda, temalarda yapılabileceği gibi, bireysel veya şirket şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir. İçerikler çoğunlukla siyaset, müzik, eğlence, haber, spor ve film alanlarında üretilmektedir. Bununla birlikte, verilerinin gösterdiği gibi, eğlence YouTube'da en çok içerik üretilen alandır. Birçok içerik üreticisinin amacı insanları videolarıyla eğlendirmektir.

YouTube adlı sosyal medya platformunda sanal kimliklerin inşası ağırlıklı olarak kullanıcılara sağladığı çoklu olanaklar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. YouTube, "kendini yayımla" sloganıyla insanlara kendi kanallarını ücretsiz olarak

oluşturma ve yayınlama fırsatı vermektedir. Kanallar oluşturan ve düzenli olarak içerik üreticisi olan kişilere YouTuber denir. Bu nedenle, YouTube ortamında çeşitli konularda içerik üreten ve yayınlayan kişiler birleşerek YouTuber kimliği elde etmektedir (Zinderen, 2020:417).

Çok sayıda destekçiye sahip Youtuber'lar, görüş ve önerileriyle de takipçilerini etkilemektedir. Takipçiler, Youtuberların yaşam tarzı, alışveriş ve benzeri konulardaki faaliyetlerini örneklemek için Youtube sitesini kullanmakta, bu da işletmeler için olumlu bir gelişme olmaktadır. Şirketler, Youtuberlar ile anlaşmaya varmak suretiyle, ürünlerini ve hizmetlerini tanıtmak için yeni bir pazarlama alanı bulmuştur. Böylelikle takipçilerin güvenini kazanan Yotuberlar, diğer kullanıcıların satın alma davranışına etki etmektedir (Eru vd., 2018:222).

Radyo ve Televizyon Üst Kurulunun (RTÜK) Yayın Hizmeti Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliği'nin tanımları kapsayan 4. maddesinde ürün yerleştirme: *“Bir ürün, hizmet veya ticarî markanın, ücret veya benzeri bir karşılıkla program içine dâhil edilerek veya bunlara atıf yapılarak, program içinde gösterildiği her tür ticarî iletişim”* olarak değerlendirilmektedir. Youtube, yüksek görünürlüğe ve takipçi sayısına sahip markaların reklam kampanyaları içerisinde site üzerinde kendi kanallarını kurmanın yanı sıra markanın hedef kitlesini cezbeden diğer popüler kanallara da ürün yerleştirme imkânı sunmaktadır. Diğer bir durum ise gün içerisinde vakitlerinin çoğunu bilgisayar etkinlikleriyle geçiren bireyler için televizyonun yerini alan Youtube, sunduğu imkanlar ve sahip olduğu içeriklerle birlikte göz ardı edilemeyecek bir görsel-işitsel alan haline gelmektedir. İlgi çekici video başlıkları ile hem izleyiciler hem de markalar tarafından büyük ilgi görmektedir. Tıpkı sinema sektöründe olduğu gibi Youtube'da da sponsorluk ve ürün yerleştirme kavramları iç içe geçmiş durumdadır.

Pek çok kişinin eğlence amaçlı içerik oluşturması fikri içeriğin beğenilecek, olumlu yorum yapılacak ve hatta başkalarına "ilham" verebilecek olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bireyler aktif olarak birbirlerini takip etmekte, birbirlerinin içeriğini izlemekte ve yorumlamaktadır. Bireyler bu mecrada yer edinmek için kendi ürünlerini kullanmakta ve içerik ürettikleri sürece bu döngü sürmektedir (Chayko, 2018:94).

Sosyal medya beğenileri, tıklamaları, paylaşımları, görünümüleri ve takipçi sayısına göre kullanıcıları sınıflandırabilmektedir. Bu özellikler aynı zamanda bir kişinin, yerin veya olayın gündemde olması ve tutulmasıyla da ilgilidir ve popülerlik bu şekilde sağlanmaktadır. Bu nedenle, bir kişi ve konumu ne kadar beğenilir ve takip edilirse, kişi o kadar tanınmaktadır. Tüm koşullar sağlandığında ise bu kişiye “Sosyal Medya Fenomeni” denilmektedir Dünyanın en çok takip edilen ve en çok kullanıcı sayısına sahip olan video paylaşım sitesi YouTube içerisinde de bu türden fenomenler bulunmaktadır. YouTube sitesinde fenomen olan şahıs veya hesaplar “Youtuber” olarak adlandırılmaktadır (Gökçen, 2018:192).

Günümüzde, sosyal medyanın etkisi altındaki gençler, Bloggerlar ve YouTuberlar gibi fenomenlerin deneyimlerine değer vermeye başlamıştır. Tüketicilerin bir ürün hakkında bilgi almak istediklerinde çevrimiçi videolarda fikirlerini ifade eden ve edindikleri bilgilerin çok güvenilir olduğuna inanan diğer gençlere danıştıkları görülmektedir. Dolayısıyla YouTuber’ların takipçi ve izleyici kitlelerinin gelecekteki satın alma niyetlerini etkilediği görülmektedir (Bae ve Lee, 2011:257).

Kullanıcılar kendileri, çevreleri, arkadaşları, kullandıkları ürünler ve sosyal medya araçlarıyla ilgili deneyimleri gibi farklı konuları birbirleriyle paylaşmakta ve etkileşim kurmaktadır. Bu paylaşımların önemli bir bölümünü ürün/hizmet veya markalar oluşturmaktadır. Bu durum kullanıcıların sosyal medyada tüketici olarak var olduğunu göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında sosyal medyanın çok sayıda kişi tarafından benimsendiği ve satın alma davranışını etkileyen önemli bir faktör haline geldiği söylenebilir (Constantinides ve Stagno, 2011:9).

2.4.2.3. Youtube İş Ortaklığı ve Uygunluk Denetimi

YouTube Partnerliği, Youtube iş ortaklığına katılan ve içerik üreten kullanıcılara verilen isimdir. YouTuber’ların Youtube partneri olarak sayılabilmesi için belirli koşullara sahip olmaları gerekmektedir. Bunun için ilk şart programa başvurmaları ve kabul edilmeleridir. Bu program vasıtasıyla Youtuber’lar reklam gelirlerinden kazanç sağlayabilmektedir.

YouTube'a yüklenen tüm videoların, YouTube'un Hizmet Şartları ve Topluluk Kuralları'na uygun olması gerekmektedir. Youtuber’ların reklamlardan para

kazanabilmesi için YouTube para kazanma politikaları ve Google AdSense Programı politikalarına uyması gerekmektedir. Uyulması gereken söz konusu şartlar, kurallar ve politikalara ilişkin açıklamalara YouTube internet sitesinde yer verilmektedir.

YouTube İş Ortağı Programı (YPP), içerik üreticilerin daha fazla YouTube kaynağına ve özelliğine erişebilmesini sağlamaktadır. Ayrıca videolarınızda yayınlanan reklamlardan elde edilen gelirden pay almanıza olanak tanımaktadır. Buna göre katılmak için minimum uygunluk koşulları şunlardır:

- YouTube İş Ortağı Programı'nın kullanılabildiği bir ülkede veya bölgede yaşıyor olmak.
- Son 12 ayda 4.000 saatin üzerinde herkese açık, geçerli izlenme saatine sahip olmak.
- 1.000'den fazla aboneye sahip olmak.
- Bağlı bir AdSense hesabına sahip olmak.
(<https://support.google.com/youtube/answer/1311392#zippy=>).

2.4.2.4. Youtube'dan Gelir Elde Etme Yöntemleri

YouTube'dan gelir elde etmek için YouTube İş Ortağı Programı'na (YPP) başvuruda bulunmanız ve programa kabul edilmeniz gerekmektedir.

YouTube'da hangi içeriklerin oluşturabileceği konusunda kullanıcılar sınırlandırılmamaktadır. Ancak Youtuberların izleyicilere, içerik üreticilerine ve reklam verenlere karşı yerine getirmesi gereken birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. YouTube İş Ortağı Programı üyesi olunması halinde YouTube aracılığıyla para kazanılabilmektedir. İyi içerik üreticileri ödüllendirildiği için YouTube İş Ortağı Programı'na kabul edilmeden önce oluşturulan Youtube kanalları gözden geçirilmektedir. Ayrıca, tüm politika ve yönergelere uyulduğundan emin olmak için kanallar düzenli olarak gözden geçirilmektedir.

YouTube'da aşağıdaki özellikleri kullanarak para kazanmak mümkün olmaktadır:

- **Reklamcılık geliri:** Görüntülü, yer paylaşımı ve video reklamlardan reklam geliri elde edilebilmektedir.

- **Kanal üyelikleri:** Üyeler, yayıncıların sunduğu özel ayrıcalıklar karşılığında her ay düzenli olarak ödeme yapabilmektedir.

- **Ürün rafı:** Youtuberların takipçileri, izleme sayfalarınızda gösterilen resmî markalı ürünlere göz atabilmekte ve bu ürünleri satın alabilmektedir.

- **Super Chat ve Super Stickers:** Hayranlarınız, sohbet akışlarında kendi mesajlarını öne çıkarmak için ödeme yapar.

- **YouTube Premium Geliri:** YouTube Premium aboneleri içeriğinizi izlediğinde, ödedikleri abonelik ücretinden pay alırsınız.

Yukarıda belirtilen para kazandıran özelliklerin, abone ve izlenme sayısı gereksinimlerinin yanında, kendi uygunluk koşulları bulunmaktadır. Youtube’da görevli inceleme elemanları, Youtube kanallarının veya videoların belirli özellikler bakımından uygun olmadığına karar vermesi durumunda ilgili özellikler kullanılamamaktadır. Bu durumun en önemli sebebi, özelliğin kullanılabildiği her bölgede yasal gereklilikleri yerine getirilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır.

Para kazanma özelliklerini etkinleştirebilmek için minimum uygunluk koşulları:

YouTube İş Ortağı Programı'na kabul edildikten sonra aşağıdaki para kazanma özelliklerine erişmek mümkün olmaktadır:

Tablo 6. YouTube’da Gelir Elde Etme Türlerine Bağlı Olarak Uygunluk Şartları

	Koşullar
Reklam geliri	En az 18 yaşında olmanız veya ödemelerinizi AdSense ile yönetebilecek, 18 yaşından büyük bir yasal vasiğiniz bulunması gerekir. Reklam verenlere uygun içerik kurallarımız doğrultusunda içerik oluşturmalsınız
Kanal üyelikleri	En az 18 yaşında olmalısınız 30.000'den fazla aboneniz olmalıdır
Ürün rafı	En az 18 yaşında olmalısınız 10.000'den fazla aboneniz olmalıdır
Super Chat ve Super Stickers	En az 18 yaşında olmalısınız Super Chat'in kullanılabildiği bir ülkede/bölgede yaşıyor olmalısınız
YouTube Premium geliri	Oluşturduğunuz içerikler YouTube Premium aboneliği olan izleyiciler tarafından izlenmelidir.

Kaynak: https://support.google.com/adsense/answer/72857?hl=tr&ref_topic=1250107 Erişim Tarihi: 26.01.2021

2.4.3. Instagram

Instagram 2010 yılında kurulmuş olup 2012 yılının Eylül ayında Facebook tarafından yaklaşık 1 milyar dolar karşılığında satın alınan bir uluslararası sosyal ağ sitesidir. Kullanıcılar tarafından Instagram'da fotoğraf ya da video paylaşabilmekte, bu paylaşımları beğenilebilmekte ve yorum yapabilmektedir. Ayrıca kullanıcılar birbirlerine mesaj (direct message) gönderebilmekte ve canlı yayın yapabilmektedir. Instagram'da "sponsorlu gönderiler" şeklinde reklamlar görüntülenmektedir. Bu reklamlar hikaye reklamları, fotoğraf reklamları, video reklamları, dönen reklamlar, koleksiyon reklamları ya da keşfet kısmında görüntülenen reklamlar olarak kategorilendirilmektedir. Ayrıca Instagram, işletmelerin paylaştıkları gönderiler üzerinden kullanıcıların alışveriş yapılabilmesine de olanak sağlamaktadır. Bu sayede işletmeler, kendi hesaplarında paylaştıkları gönderiler üzerinde ürünlerini etiketleyerek, bu etiketlere tıklayan kullanıcıları ürünün satıldığı siteye yönlendirmektedirler (Instagram, 2021).

Tablo 7. Instagram'ın Yaş ve Cinsiyetlerine Göre Potansiyel Reklam Kitlesi

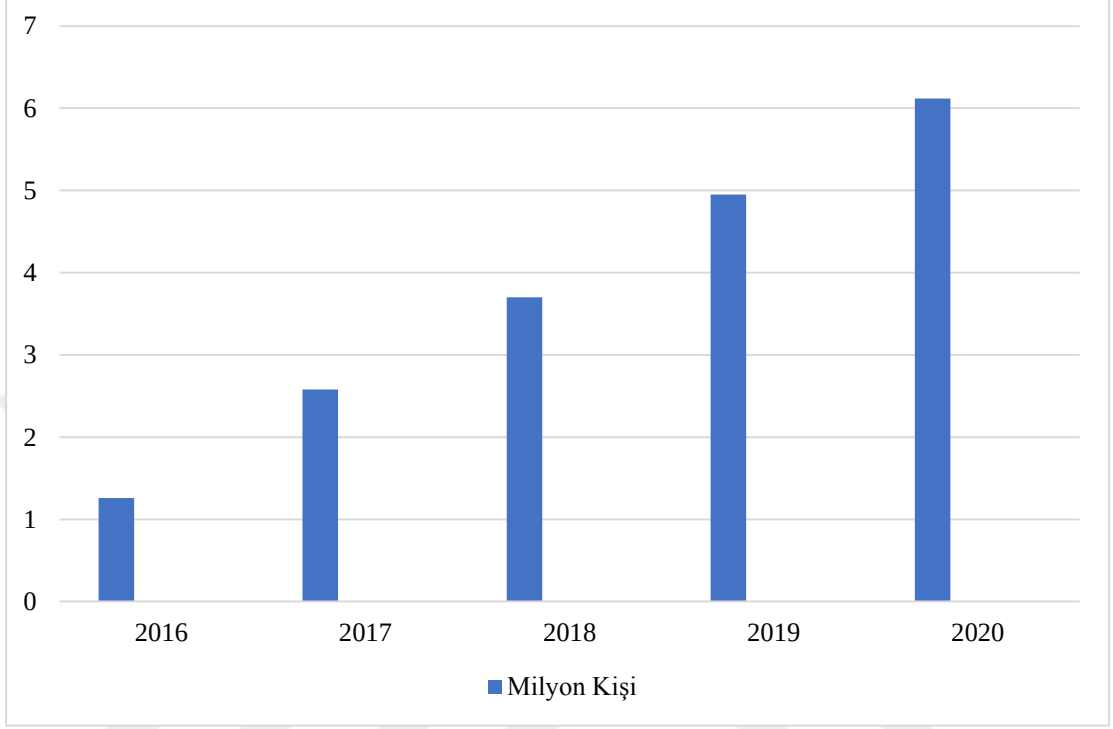
Yaş	Toplam İzleyici	Kadın Toplam Erişim	Kadınların Payı (%)	Erkek Toplam Erişim	Erkeklerin Payı (%)
13-17	57,000,000	30,000,000	3%	27,000,000	3%
18-24	280,400,000	130,200,000	15%	150,200,000	17%
25-34	290,400,000	140,200,000	16%	150,200,000	17%
35-44	142,200,000	76,100,000	9%	66,100,000	7%
45-54	73,100,000	41,100,000	5%	32,000,000	4%
55-64	32,000,000	19,000,000	2%	13,000,000	1%
65+	19,800,000	11,000,000	1%	8,800,000	1%
Toplam	894,900,000	447,600,000	50,3%	447,300,000	49,7%

Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Verilere göre Instagram reklamlarına erişimi en yüksek seviyede bulunan yaş grubunun 25-34 yaş grubu olduğu görülmektedir. Instagram reklamlarına en düşük seviyede erişimi olan yaş grubu ise 65 yaş ve üzeri sosyal medya kullanıcılarıdır.

Toplam izleyicilerin yüzde 50,3'lük payını kadınlar oluştururken; yüzde 49,7'lik payını ise erkekler oluşturmaktadır.

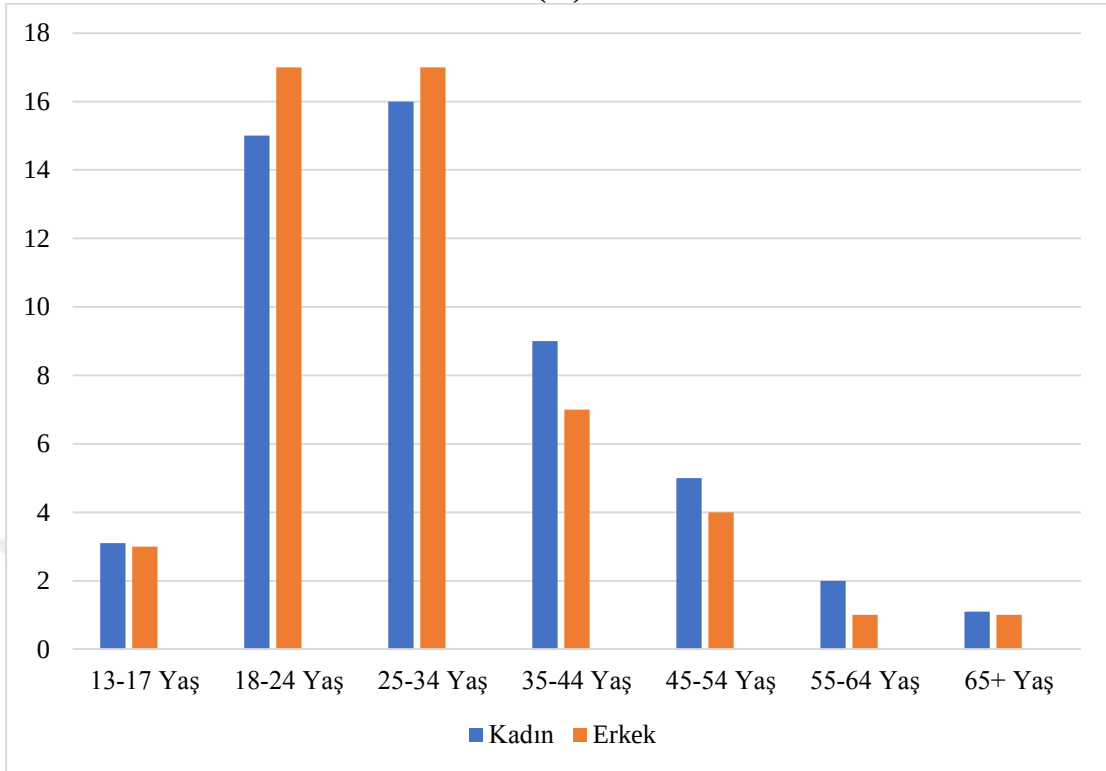
Grafik 13. Instagram: 2016-2020 Marka Sponsorlu İçerik Üretici Gönderilerinin Sayısı



Kaynak: (Statista, 2020). <https://www.statista.com/statistics/693775/instagram-sponsored-influencer-content/> Erişim Tarihi: 31.01.2021.

Bu istatistik, 2016'dan 2020'ye kadar Instagram'da marka sponsorlu influencer gönderilerinin sayısını göstermektedir. 2018'de sosyal platformda 3,7 milyon marka sponsorlu influencer gönderileri bulunmaktaydı. Instagram'daki sponsorlu içerik hacmi 2019 yılında 4,95 milyon gönderi seviyelerine ulaşmıştır.

Grafik 14. Yaşa ve Cinsiyete Göre Instagram'ın Küresel Reklamcılık Kitlesinin Payı (%)



Kaynak: <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019> Erişim Tarihi: 30.01.2021.

Grafiğe göre Instagram'ın küresel reklam kitlesinin payını en çok 25-34 yaş arasındaki bireyler oluşturmaktadır. Küresel reklam payında en az oran ise 65 yaş ve üzeri bireylerde görülmektedir.

2.4.3.1. Instagram'dan Gelir Elde Etme Yöntemleri

Instagram ilk ortaya çıktığında, yalnızca fotoğraf içeren bir ağıdı. Ancak, 7 saniyelik Vine uygulaması piyasaya sürüldükten sonra işlevselliğini genişletti ve uygulamaya 15 saniyelik videolar ekleme özelliği eklendi.

Instagram üzerinden gelir elde edebilmek için belirli adımları izlemek faydalı olacaktır. Öncelikle takipçi sayısının mümkün olduğunca fazla olması daha geniş kitlelere ulaşmak için önem arz etmektedir. Kullanıcılar üzerinde etki yaratabilmek için çeşitli fotoğraflar ve videolar kullanmak gerekmektedir. Örneğin Instagram üzerinden bir eğitim videosu hazırlayacaksanız bunun kısa videolarını paylaşmak etkili olacaktır.

Öncelikle fiziki ürünler mi yoksa dijital ürünler mi satılacağına karar vermek de oldukça önemlidir. Ürünlerin tanıtıcı resimlerini veya videolarını kullanarak ön

lansman yapıp ürünlerin tamamını göstermemek tüketiciler üzerinde merak uyandırabilmektedir. Ürünler için özelleştirmiş ürün hashtagleri (#) yani ürün etiketleri ile ürünün özellikleri vurgulanabilmektedir. Ürünü kullanan müşterilerin geri dönüş mesajlarını yahut videolarını kullanmak da tüketici tecrübelerinin paylaşımı ile yukarıda bahsedildiği gibi kullanıcıların ilgisini çekmektedir.

Instagram, hizmet tabanlı olarak yürütülen işlerin tanıtılması sürecinde de kullanıcılarına birtakım avantajlar sağlamaktadır. Örneğin müşteriler için yapılan işlere ait görselleri, çeşitli grafik ve tasarımları Instagram'da kullanmak, potansiyel müşterileri takip etmek ve işlerini gözden geçirmek, çeşitli çekilişler ve ücretsiz hizmetler ile ilgi çekmek ve takipçi toplamak bu ağ üzerinden ilerleyen süreçte gelir elde etme noktasında önemli adımlar olacaktır.

Instagram sahip olduğu algoritma sayesinde paylaşılan gönderileri sizi daha çok sıklıkla takip eden takipçilerinizin sayfasında görüntülemektedir. Olabildiğince fazla sayıda insana ulaşmak ve ilham verici gönderiler oluşturmak çeşitli markaların ürünlerini tanıtım sürecinde bu sayfaları tercih etmesinde ve reklam oluşturmada etkili olacaktır.

Sponsorlu paylaşımlar yapmak Instagram'dan para kazanmanın en popüler yolunu oluşturmaktadır. Fakat yukarıda belirtildiği gibi bu tür paylaşımların yapılabilmesi için yüksek sayıda takipçiye ihtiyaç duyulmaktadır. Firmaların söz konusu yüksek takipçili hesaplara ulaşması için onların ilgisini çekecek yönde paylaşımlar yapmak en doğru strateji olacaktır. Kısacası kaliteli içerikler paylaşarak, özenle seçili etiketler kullanmalı ve birlikte çalışmak istediğiniz markanın alıcı kitlesine hitap eden paylaşımlarda bulunmanız gerekmektedir.

2.5. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Vergisel Hususlar

Küreselleşen dünyada ticari faaliyetlerin giderek artması ve bu faaliyetlerin gerçekleştiği mecraların genişlemesi sonucu gerçek veya tüzel kişiler, dijital araçlar ve özellikle sosyal medya platformları aracılığı ile gelir elde edebilmektedir. Söz konusu araçlarla elde edilen kazançların pozitif vergi hukuku bağlamında değerlendirilip belirli usul ve esaslar dahilinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.5.1. Vergi Hukuku ile ilgili hususlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” tanımı yer almaktadır. GVK'nın 2. maddesinde ise gelirin unsurları sayılmaktadır. GVK'nın ilk iki maddesi vergilendirme açısından önem arz etmektedir. 1. maddeye göre kişiler faaliyetleri sonucu kazanç elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler emek veya sermaye faaliyetleri ve sermayenin elde tutulup değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri kazançlar kapsamında vergilendirilmektedir.

2.5.1.1. Vergi Usul Kanuna Göre Mükellefiyet Durumu

Medeni hukuktaki kişi kavramı ile vergi hukukunda yer alan mükellef kavramları her ne kadar paralellik gösteriyor olsa da bazı durumlarda birbirlerinden ayrılmaktadır. Hak ehliyeti insanın sağ ve tam doğmak koşulu ile hak ve borç sahibi olabilmesini ifade etmektedir. Fiil ehliyeti ise kişinin kendi fiilleri sonucu hak edinebilmesi, borç sahibi olabilmesi hukuki sonucu yaratabilmesini ifade etmektedir. Ergin olmayan (küçük) ve ayırt etme gücünden yoksun olanların fiil ehliyeti bulunmamaktadır. Fiil ehliyetine sahip olmamak vergi ehliyeti hususunda engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla bir kimsenin mükellef olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsiyetinde gerçekleşmesi ve mükellefin vergiyi kendi mal varlığından ödemesi yeterli olmaktadır (Şenyüz vd., 2019:88-89).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan hükme göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” Dolayısıyla herkes mali gücü oranında kamu harcamalarının temel kaynağı olan ve Anayasa'da da siyasi hak ve ödevler başlığı altında düzenlenerek bir ödev niteliği taşıyan vergilere ödeme gücü oranında katılmak mecburiyetindedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 23.07.2003 tarih ve E.2003/48, K20.03/76 sayılı bir kararında, mali gücün ödeme gücünün kaynağı olduğu ifade edilmekte olup vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde mali güç ilkesinin önemli bir araç olduğu belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 8. maddesine göre mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Aynı

kanunun 9. maddesinde bir kimsenin mükellef olarak sayılabilmesi için kanuni ehliyetinin varlığının şart olmadığı, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak kılınmış olması halinde dahi bireyin mükellefiyetini ortadan kaldırmayacağı hükümleri yer almaktadır. Bu bağlamda sosyal medya platformlarından gelir elde eden kişilerin kanuni ehliyetlerinin olmaması bu kişilerin vergisel anlamda mükellefiyet durumlarını etkilememektedir. Sosyal platformlar üzerinden gelir elde eden tüzel kişilerin vergisel yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu kişilerin 18 yaşından küçük olması durumunda mükellefiyete ilişkin ödevlerin kanuni temsilcilere düşeceği VUK'un 10. maddesinden anlaşılmaktadır.

213 Sayılı VUK'un vergi kesenlerin sorumluluğu başlıklı 11. maddesinde *“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar”* hükmü yer almaktadır.

Hukuki açıdan söz konusu düzenlemeye bakıldığında, internet üzerinden reklam hizmeti veren yabancı şirketlerin Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirileceği açıktır. Bununla birlikte dar mükellefiyet tesisi için hem GVK 7. maddesi hem de OECD Model Vergi Anlaşması gereği dar mükellef adayının sabit bir işyeri veya daimî temsilci ataması gerekmektedir. Sabit bir işyeri yahut daimî temsilci atama şartı sağlanması halinde tevkifat müessesesine gerek kalmadan söz konusu şirketlerin Türkiye’de vergilendirme sağlanabilirdi. Türkiye’de dar mükellefiyet şartlarını sağlamayan ve gelir elde etmeye devam eden bu şirketler mevcut durumda gelir vergisi mükellefi olamamakta iken; Türkiye ise bu haksız durumu ortadan kaldırmak için dünyanın çeşitli ülkelerinde örnekleri de bulunan tevkifat yoluna gitmektedir. Mükellefiyet şartlarını sağlamayan kişiler tevkifat yoluyla mükellef yapılmakta ve bu mükellefiyet yürütme organı kararı ile ihdas edilmektedir. Söz konusu durum hem çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bakımından hem de Anayasa’da yer alan kanunilik ilkesine aykırılık konusunda birtakım tartışmaların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bununla beraber Türkiye’nin aldığı önlem, uluslararası alandaki vergilendirme yetkisi açısından hukuka aykırılık teşkil etmemektedir. Zira Türkiye’de gelir elde edilmesine rağmen gelir vergisi ödenmemekte ve haksız bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun için Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan söz konusu düzenlemenin yasalarla daha sağlam bir hukuki zemine

kavuşturulması yahut anayasal tartışmalardan uzak bir hukuki statüye kavuşturulması gerekmektedir (Durdu, 2019:485).

2.5.1.2. Vergi Usul Kanununda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcilerin ödevleri düzenlenmektedir. Söz konusu hükme göre *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”*

Aşağıda yer verilen madde hükmüne göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden doğacak olan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilmektedir. Kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunu düzenleyen VUK’un 10. maddesi hükmü, vergi cezaları hakkında da uygulanmaktadır. Tüzel kişinin malvarlığından tazmin edilemeyen cezalar için kanuni temsilciye başvurulabilmektedir. Kanuni temsilci, kendi mal varlığından tazmin edilen cezalar hakkında asıl mükellefe (tüzel kişiliğe) rücu edememektedir. Kanunun 359. maddesinde yer alan fiillerin işlenmesi durumunda bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacaktır.

Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller başlığı ile VUK 332. maddesinde yer alan hükme göre: *“Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”*

Vergi hukukunda medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip ve mali gücü bulunan her gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefi olarak anılmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere fiil ehliyetine sahip olmamak vergi mükellefiyetine engel olmamaktadır. Fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin vergiye ilişkin ödevleri bu

kişilerin kanuni temsilcileri (duruma göre veli, vasi veya kayyım) tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla özellikle sosyal medya platformlarından gelir elde eden kişiler kanuni (fiil) ehliyetleri bulunmasa bile elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisi bakımından vergi mükellefi olarak kabul edilecektir. Bu bağlamda vergi mükellefleri ödenmesi gereken vergi borçlarından ve bu borçların ödenmemesi halinde doğacak vergi cezalarından sorumludurlar.

2.5.2. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Hususlar

Hükümetler, çevrimiçi reklamcılık endüstrisini vergilendirme açısından pek çok zorluk yaşamaktadır. Bu durum dijital ekonominin en zorlu yönünü oluşturmaktadır. Dijital reklam sağlayıcıları, bir ülkedeki işletmelerin ürünlerini reklamlar vasıtasıyla tüketicilere pazarlamakta ve bu esnada o ülkede herhangi bir fiziksel varlık bulundurmamaktadır (Durdu, 2019:481). Buna karşın çevrimiçi reklam sağlayıcıları reklam faaliyetlerini sosyal medya platformlarında aktif bir şekilde icra eden ve geniş kitlelere hitap eden popüler kullanıcılar aracılığıyla gerçekleştirmekte ve söz konusu kullanıcılar bu sayede gelir elde etmektedirler.

2.5.2.1. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Kazanç ve İratlar

Sosyal medya şirketleri, dijital ekonomi aracılığıyla önemli bir gelir elde etmektedir. Ayrıca üçüncü şahısların gelirlerine de katkıda bulunabilmektedirler. Örneğin "Youtuber" kavramı günümüzde oldukça yaygınlaşmış ve sosyal hayata bir meslek olarak girmiştir. Bu mesleği icra eden kişiler, video içeriklerini dünyanın en büyük video paylaşım sitesi Youtube üzerinden üçüncü şahıslara ulaştırabilmektedir. Ayrıca bu videoları kullanarak reklam oluşturabilir veya izleyicilere reklamlar gösterebilir ve gelir elde edebilirler. YouTube, gelirin bir kısmını görüntüleme sayısına göre YouTube kullanıcılarına ayırmaktadır. Bu kişiler tarafından yapılan işin ticari kazanç veya serbest meslek kazanımı olarak kabul edilip edilemeyeceği açık değildir (Durdu, 2019:481).

GVK'da ticari kazanç *"her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazançtır"* hükmü yer almakta olup bu faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği sarıh bir biçimde belirtilmemiştir. Dolayısıyla bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir: i) Emek ve

sermayenin birlikte kullanımına dayalı olmalıdır, ii) devamlılık arz etmelidir, iii) faaliyet bir organizasyon dahilinde yapılmalıdır, iv) faaliyet gösteren müessese, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olmalıdır. Mükellefin icra ettiği faaliyeti sürdürme iradesi devamlılığın sübjektif ölçüsünü oluştururken; ticari bir organizasyonun varlığı objektif ölçüyü oluşturmaktadır (Şenyüz vd., 2019:13-14).

Ticari kazanç elde edenler arasında vergiye tabi olanlar gerçek usul ve basit usullerde vergilendirilmektedir. Gerçek usule göre vergilendirilenler arasında birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre vergilendirilirken; ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre vergilendirilmektedir.

Serbest meslek kazançlarının temel özelliklerini tespit ederken GVK'nın 65. maddesinin ikinci fıkrası ve devamında yer alan hükümlerden faydalanılmaktadır. Buna göre bir kazancın serbest meslek kazancı olarak nitelendirilebilmesi için faaliyetin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa eden kimseler serbest meslek erbabı olarak tanımlanabilir. Serbest meslek erbabının icra ettiği faaliyetleri yanı sıra başka faaliyetleri de icra etmesi, onun serbest meslek erbabı olmasını engellememektedir. Serbest meslek faaliyetinde ayrıca emeğin bir işverene bağlı olmaksızın kişisel sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına sunulması gerekir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinde bağımsızlık esas olup, bir işverene bağlılık söz konusu değildir.

Serbest meslek kazancı elde edenler iki usulde vergilendirilebilmektedir: i) Gerçek usul, ii) götürü gider usulü. Serbest meslek kazancı elde edenler arasında kimlerin götürü gider kimlerin ise gerçek usulde vergilendirilecekleri GVK'nın 66. maddesinde belirtilmektedir.

Dijital ekonomi pek çok alanda yeni iş imkanları sağlamış ve farklı şekillerde gelir elde etme imkânı sunmuştur. Elde edilen gelirlerin vergi hukuku bağlamında ticari kazanç yahut serbest meslek kazancı olarak sayılması hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Bu durumun temel sebebi söz konusu platformlardan elde edilen gelirlerin elde ediliş süreci ile belirtilen kazanç türlerinin özellikleri arasında tam bir uyum bulunmamasıdır. Ayrıca mevcut vergi kanunları içerisinde elde edilen kazancın niteliğinin belirtilmemiş olması hukuki bir belirsizlik yaratmaktadır. Sosyal platformlar üzerinde icra edilen faaliyetlerin bir işverene bağlı yapıp yapılmadığı,

mutat bir faaliyet olup olmadığı, icra edilen faaliyette emeğin yahut sermayenin mi ağırlıklı olduğu, bir organizasyon dahilinde yapılıp yapılmadığı sorularına yoğunlaşılması, bu alanda elde edilen gelirlerin ticari veya serbest meslek kazançları olmak üzere iki farklı gelir türüne göre incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

2.5.2.1.1. Serbest Meslek Kazancı

GVK'nın 65. maddesine göre serbest meslek faaliyeti, *“sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”* GVK'nın 66. maddesine göre serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler olarak tanımlanmaktadır. VUK'un 155. maddesinde belirtilen şartları taşıyanların serbest meslek faaliyetinde işe başlamanın birtakım göstergeleri olduğu yer almaktadır.

Bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest şekilde bir meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutat meslek halinde yapması gerekmektedir. Bu bağlamda mesleki faaliyetin mutat meslek halinde yapılmasından kasıt; bu mesleği icra eden kişinin, geçimini bu meslek ile sağlaması, yani asıl işinin bu meslek olmasıdır. Buradan hareketle serbest meslek kazancının elde edilmesi açısından önemli olan unsur devamlılık değil, söz konusu mesleğin mutat meslek halinde ifa edilmesidir. Sosyal platformlar üzerinden icra edilen bir faaliyet zamanla kişinin mesleği haline gelebilmekte ve şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ya da eğitime dayanarak video içerikleri üretilebilmektedir. Üreticinin üretilen video içerikleri hakkında yeterli bilgi ve donanıma sahip olması, takipçi kitlesinin ilgili kanalı takip etmesini için üreticinin çeşitli yeteneklerinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca mutatlardan anlaşılması gereken devamlılık olmadığına ilişkin Vergi İdaresi ve yargı kararları bulunmaktadır. Bu bağlamda hem Vergi İdaresi hem Danıştay, devamlılığı işlemlerin bir hesap dönemi içerisinde birden fazla veya izleyen hesap dönemlerinde tekrarlanacak şekilde yapılması olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla dikkat edilmesi gereken husus devamlılık serbest meslek kazancının değil, ticari kazancın bir unsurunu oluşturmaktadır. Yukarıda belirtilen kanun hükümleri ve açıklamalar ışığında; sermayeden ziyade bir ticari organizasyon olmaksızın daha çok kişisel çalışmalarının ön planda olması, şahsi mesai harcaması ve geçimini bu meslek ile sağlaması haliyle Youtuber'ın elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesini yerinde olacaktır (Aydemir ve Bakaç, 2019:275).

2.5.2.1.2. Ticari Kazanç

GVK'nın 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Faaliyetin; sermaye ve emeğe dayanıyor olması, devamlı ve organizasyon dâhilinde yapılmış olması, hacim, gelir ve kazanç potansiyeline sahip olması gerekmektedir. GİB'in vermiş olduğu bir özalgede¹ *“Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin “ticari faaliyet” sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerekmektedir.”* şeklinde belirtilmiştir.

Organizasyon unsurunun tespiti; işyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb. şekillerde olmaktadır. Ticari organizasyonun en önemli unsurlarından birisi olan işyeri, VUK'un 156. maddesinde: *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, mağaza, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, çiftlik ve hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleleri, maden ve ocakları, inşaat şantiyeleri ve vapur büfeleri gibi ticari ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir”* olarak tanımlanmaktadır. Kanun maddesinde elektronik ortamın iş yeri olduğu dair bir tabir yer almasa da kanun maddesinde yer alan “gibi” ifadesi elektronik ortamın da işyeri olarak kabul görmesine olanak sağlayacaktır. Ayrıca video çekimlerinde kullanılan kamera, stüdyo, montaj, teknik ekip vb. gerekli donanım ve teçhizatın sağlanması, reklam verenler ile yapılan iş birliğinin de organizasyon unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. İşçi çalıştırılması da ticari organizasyonun varlığı açısından önemli bir diğer unsurdur. Bu yönde işveren olarak hareket ettiklerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Organizasyonun mevcut olmadığı durumlarda ticari faaliyetin belirleyici özelliği ise devamlılık unsurudur. Bu bakımdan faaliyetin bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanması veya birden fazla takvim yılında tekrarlanması

¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün 27.11.2017 tarih ve 27575268-105[229-2016-357]-471915 sayılı Özalgesi)

durumunda devamlılık olduğu varsayılacaktır. Nitekim konu hakkında GİB'in vermiş olduğu bir özalgede² *“Buna göre, sahip oldukları sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir”* şeklinde görüş bildirilmiştir (Aydemir ve Bakaç, 2019:272).

Ayrıca GVK'nın 51. maddesinin altıncı fıkrasında yer alan hükme göre her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenlerin gerçek usulde dolayısıyla ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Günümüzde internet ve sosyal medya platformları üzerinden alım-satım faaliyetleri yürütölmektedir. İnternet ve sosyal medya platformları üzerinden satış yapan gerçek ve tüzel kişiler başta iş yeri giderlerinin oluşturduğu mali külfetten kurtulmak olmak üzere pek çok avantajdan sağlamaktadır. Tek seferlik satışlar hariç olmak üzere söz konusu faaliyetlerin mutat şekilde yürütölmesi bu satışlara ticari faaliyet niteliği kazandırmaktadır.

2.5.2.1.3. İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Esnaf Muaflığı

7162 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 193 sayılı Kanunun 9. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendine “işyeri açmaksızın” ibaresinden sonra gelmek üzere *“veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden”* ifadesi eklenmiştir. 7162 sayılı kanunla getirilen düzenlemeyle 30 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 193 sayılı kanunun 9. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların, evlerde imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlarda da satmaları halinde esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün hale getirilmiştir. Söz konusu muafiyetten faydalanılması için, internet ve benzeri ortamlar üzerinden yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının aşılması gerekmektedir. 6. bentte sayılan ürün çeşitlerinden, bir veya birden fazlasının üretilerek internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinde satılması halinde, satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü nün 16.03.2016 tarih ve 11395140-105[229-2012/VUK-1-...]23474 sayılı Özalgesi.

aşmaması şartı tüm ürünlerin toplam satış tutarı için geçerlidir. Dolayısıyla her bir ürün cinsi için ayrı ayrı hesaplama yapılmayacaktır. İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi halinde, esnaf muafiyeti kaybedilecek ve izleyen takvim yılı başından itibaren gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

“Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.”

2.5.2.1.4. Diğer Kazanç ve İratlar

Youtube'a video yüklemek süreklilik arz etse de söz konusu faaliyet düzenli bir meslek olarak yapılmadığında gelir türü değişecektir. Serbest meslek kazançlarının elde edilmesi açısından ana unsur devamlılık değil; mesleki faaliyetin mutad şekilde ifa edilmesidir. Dolayısıyla bir takvim yılında birden fazla Youtube'a video yüklenilmesi dolayısıyla devamlılık unsuru oluşmuş olsa da söz konusu faaliyet mutad meslek halinde ifa edilmediğinden ötürü elde edilen kazancın türü serbest meslek kazancı niteliği taşımayacaktır. YouTube'a yüklenen videolardan elde edilen gelirler bazı yazarlar tarafından serbest meslek kazancı kabul edilirken; bazı yazarlar bu gelirleri ticari kazanç kapsamında değerlendirmektedir. Yukarıda ifade edildiği üzere bazı durumlarda yürütülen faaliyetler mutad nitelik taşımamaktadır. Bu durumda elde edilen reklam gelirlerinin serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi halinde gelir arızı serbest meslek kazancı; ticari kazanç olarak kabul edilmesi halinde ise gelir arızı ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

İnternet üzerinden verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi hususunda 13.11.2019 tarihli Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayınlanan özeldede bu kazançların 193 sayılı GVK'nın 37. maddesi hükmü gereğince ticari kazanç olduğu vurgulanmaktadır.

2.5.2.1.4.1. Arızı kazanç

Bir faaliyet süreklilik veya devamlılık arz eden nitelik taşımaması halinde arızı ticari kazanç niteliği taşımaktadır. Arızı serbest meslek kazançları ise mahiyeti itibariyle serbest meslek faaliyetinden doğan ve sürekli olmayan faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlardır.

Sosyal platformlar üzerinde yayınlanan içeriklerden elde edilen reklam gelirleri hususunda idarenin genel kabulü bu gelirlerin ticari kazanç olduğu yönündedir. Dolayısıyla bu mecralarda yürütülen faaliyetlerin mutat nitelik taşımaması durumunda elde edilen kazançlar arızı nitelik taşıyacaktır. İnternet üzerinden yapılan satışların devamlılık arz etmemesi halinde bu satışlar da arızı ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bu faaliyet devamlılık niteliği taşımamakta, şahsi ihtiyaç veya malvarlığı değerlendirmesi şeklinde icra edilmektedir.

Bununla birlikte faaliyetin devamlılık unsuru taşımadığı durumlarda ise elde edilen kazanç GVK'nın "Arızı Kazançlar" başlıklı 82. maddenin 1. fıkrasındaki *"Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar"* hükmü gereğince diğer kazanç ve irat olacağından (arızı ticari kazanç) dolayı arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Yukarıda belirtilen kanun hükümleri ve açıklamalar ışığında bireyin asıl işini terk ederek "bilgisayar oyunları temalı" işi mutat meslek halinde ifa etmesi halinde elde edeceği gelir serbest meslek kazancı olacak iken, arızı olarak yapması halinde elde edeceği gelir diğer kazanç ve irat (arızı serbest meslek kazancı) olacaktır (Aydemir ve Bakaç, 2019: 273-276).

Gelir elde etme amacı taşımasa dahi Youtube'a yahut diğer sosyal medya sitelerine video yüklemek, çeşitli görseller paylaşmak, sayfanın tanınırlığını artırmak için önem arz etmektedir. Öte yandan ilginç videolar da kısa sürede binlerce kişi tarafından izlenebilme imkanına sahiptir. Önemli olan videonun içeriği ve dikkat çekme yeteneğidir. Gelir elde etme niyetinde olmasa bile, zengin ve ilginç gerçekler,

video sahiplerine ilerleyen dönemde elde edilen popülerlik sayesinde gelir elde etme firsatları sunabilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SOSYAL MEDYA VE VERGİLENDİRME

Sosyal medya işletmeleri küresel çapta insan hayatının önemli bir parçası haline gelmiş olup bu durum birtakım hukuki sorunları da beraberinde getirmiştir. Sosyal medya üzerinden icra edilen faaliyetler hukukun çeşitli alanlarıyla yakından ilgili olup vergi hukukuyla da kesişim göstermektedir. Örneğin bu mecralarda yayınlanan reklamlar üzerinden sosyal medya şirketleri ciddi kazançlar elde etmekte ve bu durum kazançların vergilendirilmesi konusunu gündeme getirmektedir. Uluslararası doktrine göre, uluslararası kuruluşların (OECD ve AB gibi) çalışmalarında, sosyal medya şirketlerinin vergilendirilmesi dijital ekonomide vergilendirme başlığı altında incelenmektedir. Nitekim bu durumun sadece sosyal medya aracılığıyla değil, dijital ekonominin vergilendirme sorunları ile ele alınması daha kapsayıcı olacaktır. Bu durum daha büyük faydalar sağlayacak ve sonuçta ortaya çıkan çözümler kalıcı olacaktır.

Her ülke dijital ekonomiyi vergilendirmede benzer sorunlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Uluslararası kuruluşların bu sorunlara yönelik çözümleri ülkelere yol göstermektedir. Bu önerilerden hareketle her ülkenin kendine özgü bir çözüm bulmaya çalıştığı görülmektedir. Türkiye’de ise doğrudan vergiler açısından sosyal medya işletmelerine yapılacak reklam ücreti ödemeleri üzerinden stopaj yapılması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Dijital ekonomide sosyal medya işletmelerinin vergilendirilmesi bazı zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Öncelikle, geleneksel vergilendirme yöntemlerinde, ticari faydalar elde etmek için sabit bir fiziksel işyeri olması gerektiğinden, sanal işletmelerin vergilendirilmesiyle ilgili yasal ve fiili sorunlar vardır. Benzer şekilde sosyal medya işletmelerinin en büyük kâr unsuru olan elektronik reklamcılık sektörü yeni bir sektör olduğu için vergilendirme açısından uluslararası zorluklar ortaya çıkmıştır. Bu firmaların merkezleri, faaliyet yerleri ve bu firmalara reklam ücreti ödeyen kişinin ikametgahı farklı ülkelerde ise vergi sorunu uluslararası bir vergi konusu olacaktır.

3.1. Sosyal Medya Platformları Aracılığıyla Elde Edilen Çeşitli Gelir Türlerinin Vergilendirilmesi

Sosyal medya platformları aracılığıyla temelde e-ticaret ve reklamcılık faaliyetlerine ilişkin olarak gelir elde edilmektedir.

3.1.1. E-Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

OECD tarafından yapılan tanıma göre; *“birey ve organizasyonlar tarafından metin, ses ve görsel imaj gibi verilerin işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticari faaliyetlere elektronik ticaret denir”*. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tanımına göre; *“E-ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır”* (Organ ve Çavdar, 2012:65).

Sanal dünyanın iktisadi amaçlarla kullanılmaya başlandığı ilk günlerde, insanlar bu alandaki faaliyetleri belirtmek için daha çok e-ticaret kavramını kullanmaktaydı. Ancak e-ticaret günümüzde dijital ekonominin alt dallarından birisini oluşturmaktadır (Özcan, 2016:74). Bu görüşü, dijital ekonomi e-ticareti de içerisinde barındıran bir üst kavram olarak ifade edilebileceğini belirten Yüce ve Akbulut (2018:110), e-ticaretin günümüzde dijital ekonominin alt dallarından birini oluşturduğunu ve e-ticaret ile kastedilenin, mal veya hizmet alım satımının sanal ortam aracılığıyla yapılmasından ibaret olduğunu ifade eden Durdu (2019) desteklemektedir. E-ticaret, ürün ve hizmetlerin dijital ortamda ticaretinin yapıldığı, yerine getirildiği ve karşılığının ödendiği; gün geçtikçe hızlı bir şekilde geleneksel ticaretin yerini alan yeni bir ticaret modeli haline gelmiştir (Topaloğlu, 2005:81).

İşletmeler mal ve hizmetlerine ilişkin yazılı ve görsel bilgileri elektronik ortamda tüketicilere sunmaktadır. Aynı ortam üzerinden sipariş verme, ödeme işlemlerini gerçekleştirme ve sipariş takibi sağlayabilme olanakları bulunmaktadır. Gerçek veya tüzel kişilerin e-ticaret faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler ticari kazanç kapsamında olup ülke içerisinde vergiye tabi tutulmaktadır. Tam mükelleflerin ülke içerisinde ve dışında elde ettiği gelirlerin tamamına ilişkin vergi yükümlülüğü bulunurken; dar mükellefler ise yalnızca ülke içerisinde elde ettikleri gelirler vergilendirmeye konu olmaktadır.

3.1.2. Reklam Faaliyetlerine Bağlı Olarak Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

5651 sayılı kanunun 2. maddesinin (g) bendi ve Uygulama Yönetmeliği'nin 3. maddesinin (i) bendinde internet ortamı, *“haberleşme ile kişisel veya kurumsal bilgisayar sistemleri dışında kalan ve kamuya açık olan internet üzerinde oluşturulan*

ortam” olarak tanımlanmaktadır. İnternet reklamcılığı ise dijitalleşmenin bir sonucu olarak hızla genişleyen ve giderek her yerde bulunan, hizmet sağlayıcının reklamın hedeflendiği yargı alanında vergiye tabi bir varlık oluşturmaya gerek kalmadan uzaktan sağlanabilen bir hizmettir (OECD, 2018:185-186).

İnternet ortamında, özellikle sosyal medya mecralarında reklam vermek, markalar ve ajanslar için zaman içerisinde merkezi bir odak noktası halini almıştır (Dresden, 2016:180). Sosyal medya reklamcılığı, tüketicilere günün her saati erişilebilir olma, ürünler ve hizmetler hakkında toplanan bilgileri karşılaştırma gibi fırsatlar sunmasının yanı sıra etkileşim ve hız gibi işlevleriyle kolaylık sağlamaktadır. İş söz konusu olduğunda kullanıcı etkileşimi, kişiselleştirilmiş reklamlar gösterme, hedef kitleleri belirleme, etkinliklerini ölçme, maliyetleri düşürme ve çok çeşitli coğrafi konumlara erişim sağlama gibi fırsatlar sunarak avantajlar sağlamaktadır (Dilmen, 2012:135-136).

Sosyal medya reklamcılığındaki tüketiciler, reklam kampanyaları için geleneksel iletişim araçlarını kullanmaktan farklı olarak, tercihlerini ve yorumlarını sosyal medya platformlarında aktif olarak ifade etme fırsatına sahip olmakta ve bu durum reklamın etkinliğini ölçmek açısından önem arz etmektedir (Özdemir ve Doğanay, 2019:296).

Veri tabanı pazarlaması, ağızdan ağıza pazarlama ve viral pazarlama, sosyal medyadaki pazarlama türlerinden bazılarıdır. Veri tabanı pazarlaması, işletmen ile müşteri arasındaki ilişki veya bu amaçla kurulan işletme (çevrimiçi izleme teknolojisi ve veri toplama yöntemleri aracılığıyla) yoluyla elde edilen bilgilere dayalı pazarlamadır. Veri tabanı tabanlı pazarlama, kişiselleştirilmiş reklamcılıkta önemli bir yere sahiptir (Uraltaş ve Bahadırlı, 2012:37).

Kişiler arası bilgi, haber ya da eğlence alışverişinin, internet aracılığıyla gerçekleştirilmesi işlemi viral pazarlama olarak adlandırılmaktadır (Cruz ve Fill, 2008:744). Viral pazarlama sadece internet üzerinden gerçekleşmemekte, aynı zamanda bireylere elektronik iletişim yoluyla da ulaştırılabilmektedir. Bu durum, viral pazarlamanın diğer pazarlama yöntemlerine göre daha hızlı yayılmasını sağlamaktadır. Viral pazarlama, söz konusu özelliği sayesinde birçok şirket için temel bir pazarlama stratejisi haline gelmektedir (Thompkins, 2012:465).

Teknolojik alanda yaşanan gelişmeler ışığında reklamcılık sektörü önemli bir dönüşüm yaşamaktadır. Özellikle teknolojideki hızlı değişim insanların yaşam tarzlarını etkilemekte, bu durumda geleneksel reklamcılık düşüncesini değiştirmektedir. Geleneksel reklamcılık düşüncesinde meydana gelen değişim reklamcılığı iki ana platform olan TV ve gazete reklamcılığı yerini hızla internet vasıtasıyla sanal alem ve sosyal medyaya bırakmaktadır. Televizyon ve gazetelerin ürettiği reklam gelirleri hızla düşerken, sosyal medya ve internet reklamcılığı gelirleri de aynı oranda artmıştır. Sosyal medya işletmelerini reklamcılık sektöründe öne çıkaran temel nedenler; çok sayıda kullanıcıya sahip olmaları, farklı türlerde içerik üretebilme imkânı ve hedef kitleyi tespit edebilme şansı olarak belirtilmiştir (Girgin, 2016:72-73).

Sosyal medya platformları sayesinde kişiler talep edenlere sahip oldukları sosyal medya hesapları üzerinden bireysel olarak reklam hizmeti sunabildikleri gibi sosyal medya platformu üzerinden sunulan reklam hizmetlerine aracılık da edebilmektedirler. Her iki türde kişiler gelir elde etme imkanına sahip olmaktadır. Sosyal medya platformları aracılığıyla elde edilen söz konusu gelirlerin vergilendirilmeleri hususunda birtakım gelişmeler yaşanmış olmasına karşın hala aksaklıklar bulunmaktadır.

Cumhurbaşkanına verilen yetkiye dayalı olarak çıkarılan kararın³ 1. maddesine göre; internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda GVK'nın 94. maddesi ile KVK'nın 1.5 ve 30. maddelerinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14592, 2009/14593, 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında değişiklik yapılmıştır. Kararın uygulama esasları ve ayrıntıları 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile açıklanmıştır. Reklam hizmetinin kişi tarafından bizzat verilmesi halinde hizmeti alan kimse stopaj yapma zorunluluğu olan biriyse yüzde 15 oranında tevkifat yapması gerekmekteyken; stopaj yapma zorunluluğu bulunmayan

³ 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve Eki.

biri ise tevkifat yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Reklam hizmeti bir sosyal medya platformu aracılığıyla alınıyorsa da aynı durum geçerlidir.

Sosyal medya platformları günlük hayatımızın vazgeçilmez birer parçası haline gelmiş olup sosyal medya platformları reklam gelirlerinin bir kısmını reklam faaliyetlerine aracılık eden kullanıcılarla paylaşmaktadırlar. Söz konusu gelirlerin paylaşımı belirli standartlara göre gerçekleştirilmektedir. Sosyal medya platformları aracılığıyla reklam faaliyetlerine aracılık etmek suretiyle gelir elden eden kişilerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödemek durumunda olmaktadır. Ancak elde edilen gelirin türü konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Şöyle ki sosyal medya platformlarında faaliyet gösteren kişilerin elde ettiği gelirlerin ticari kazanç olduğunu belirten özelge ve doktrindeki görüşlerin yanında bu faaliyetle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğuna ilişkin görüşler de mevcuttur.

GİB, 05.07.2011 tarihli bir özelgesinde⁴ *“İnternet üzerinden yapılan reklam hizmetlerinin sürekli olması halinde faaliyet ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği açıktır”* hükmüne yer vermektedir. Bu düzenleme ile online ortamlarda yüksek miktarlarda gelir elde eden “Blogger”, “YouTuber”, “Vlogger”, “Influencer” gibi sosyal medya fenomenlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu kişilerin gelir vergisi mükellefiyetinin var olması ya da olmaması, tam ya da dar mükellef olmalarının vergi kesintisi yapılması bakımından önem arz etmemektedir (Karadağ, 2019:84).

GİB, 13.11.2019 tarihli özelgede ise *“internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden (Youtuber) gelir elde eden, başka geliri olmayan, kendisine Google firması tarafından ödeme yapılan bir kişinin sorusuna, “şahsınıza ait internet sitesi alanında yayınlanan reklamlardan dolayı Google firması tarafından adınıza yapılan ödemelerin GVK'nın 37. maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi, mevcut gelir vergisi mükellefiyet kaydınız devam ettirilerek söz konusu gelirinizin GVK'nın 85. maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir”* yönünde görüş bildirmiştir. GİB, 21.01.2020 tarihli özelgesinde ise *“vergi mükellefi olan ya da olmayan kişi veya kurumlara ait, facebook, instagram ve*

⁴ 5.7.2011 Tarih, B.07.1 GİB. 4.34.16.01-GV6-94-885 Sayılı Özelge.

diğer sosyal medya araçlarında hesaplar oluşturup, bu hesaplarda görseller, reklam filmleri ve video paylaşımları yaparak takipçi sayılarının arttırılması, takibi, yönetimi (sosyal medya yönetimi) işinin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği” yönünde görüş açıklamıştır. GİB, 11.12.2020 tarihli özelgesinde ise, “Youtube kanalı bulunan ve bu kanala yüklenen içerikler nedeniyle Youtube AdSense hesabına bir defaya mahsus yapılan ödemenin de ticari kazanç olduğu” yönünde görüş bildirmiştir. Bu özelgede yer alan “Youtube başta olmak üzere çeşitli sosyal platformlara yüklenen içerikler, bu platformlardan silinmediği müddetçe, takipçi ve izlenme oranları gibi çeşitli kriterlere göre belirli periyodlar itibariyle içerik sahibine gelir sağlamaktadırlar. Bu bakımdan şahsınıza ait Youtube kanalınıza yüklediğiniz içerik/içerikler nedeniyle her ne kadar bir defaya mahsus gelir elde ettiğinizi belirtmiş olsanız da, söz konusu içeriklerin Youtube kanalınızda halen yüklü olması, bu içerikler nedeniyle gelecek dönemlerde de kazanç elde etme potansiyelini barındırmaktadır. Öte yandan, Youtube başta olmak üzere çeşitli sosyal platformlarda benzer şekilde içerik/içerikler üretmek ticari kazancın tespitinde aranılan devamlılık kastı ve bir organizasyonun varlığına karine teşkil etmektedir.” gerekçesi önem arz etmektedir.

Yukarıdaki özelgelerde yer alan görüşler incelendiğinde, Türk vergi makamlarının sosyal medya aracılığıyla veya bu mecralardaki faaliyetler sonucu elde edilen gelirleri, ticari faaliyet neticesinde elde edilen ticari kazanç olarak kabul ettiği görülmektedir. GİB, sosyal medya platformlarını bir ticari organizasyon olarak kabul etmektedir. Sosyal medya aracılığı ile yürütülen faaliyetler ve yüklenen içeriklerin sürekli şekilde kazanç elde etme potansiyeli taşımasından ötürü ticari kazançta devamlılık unsurunu sağladığını ifade etmektedir. Sosyal medya gelirlerinin ticari kazanç olarak kabul edilmesi, VUK uyarınca vergi mükellefi tesis etme, defter tutma, fatura düzenleme ve sürekli beyanname sunma gibi yükümlülükleri gerektirir. Ek olarak, burada kazanç elde edenlerin üstlenmesi gereken KDV yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Sosyal medya platformlarına içerik yükleyen kişilerin video çekmek için cep telefonu ve kamera gibi araçlar kullandığı düşünüldüğünde, kişisel çalışmanın en önemli pay sahibi olduğu açıktır. Yine açıktır ki sosyal medya platformlarında faaliyet yürüten bireyler sermayeye güvenmek zorunda kalmadan diğer kullanıcılar üzerinde memnuniyet yaratmak için bireysel çabalarını ve şahsi mesailerini kullanmaktadır.

GVK'nın 66. maddesinde serbest meslek erbabının tanımı ve kapsamı “*Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez*” hükmü ile açıklığa kavuşturulmaktadır. Burada mutatlık kavramının incelenmesi gerekmektedir. Kanun koyucu serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenleri serbest meslek erbabı olarak saymış, mutat meslek olarak ifa etmeyenler ise bu kapsamın dışında tutulmuştur. Öte yandan bu kişilerin serbest meslek erbabı olarak sayılmaması, yapılan iş ve işlemlerin vergi dışı bırakılması sonucunu doğurmayacaktır. Dolayısıyla sosyal medya platformları üzerinden para kazanmayı hedef haline getiren ve gerekli şartları yerine gerçekleştiren içerik sahiplerinin, mezkûr kanuna uygun şekilde serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. 213 sayılı VUK'un “Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 155. maddesinde muayenehane, yazıhane gibi özel bir iş yeri açmış olmak, tabela bulundurmak, ilan yapmak ve icra ettiği faaliyetli ilgili meslek kuruluşlarında kaydı bulundurmanın işe başlama belirtileri olduğunu hüküm altına almıştır. Söz konusu hüküm ile serbest meslek erbabının işe başlaması, yani mutat meslek halinde ifa edeceği serbest meslek faaliyetinin hangi şartlar altında mutat olacağı belirlenmiştir. Ticari kazançta bir faaliyetin birden fazla kez yapılması yeterli kabul edilirken; mutat olması için VUK'un 155. maddesinde yer alan şartların sağlanması gerekmektedir. Serbest meslek erbabı sayılacak olan sosyal medya platformu kullanıcılarının herhangi bir tahsilat yapmamaları durumunda, gelir elde etmediği dolayısıyla herhangi bir gelir vergisi doğmadığı aşıkardır. Diğer taraftan bu kişilerin yayınlamış oldukları videolar sonucu hak kazandıkları ve AdSense hesabına yatan paralar için tahsilatın gerçekleşmediği kabul edilmelidir. Çünkü bahsi geçen bu tutar, kişilerin hâkimiyetinde olmayıp harcama imkânı bulunmayan bir tutardır. Ancak AdSense hesaplarından kendi banka hesaplarına bir aktarım yapılmış ise bu hususun tahsilat olarak değerlendirilmesi ve gelir elde edilmiş sayılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tutarlar üzerinden gelir vergisi hesaplanması daha doğru olacaktır. Kanun'un 68. maddesinde serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mesleki giderler tek tek sayılmış olup YouTuberlık işine uygun olanların tahsil edilen tutardan düşülmesi sonucu Mezkûr Kanun'un diğer hükümlerinin de göz önünde bulundurulması şartı ile gerekli vergilendirme yapılmalıdır (Uçar, 2019:143-145).

3.2. Dünyada Sosyal Medyanın Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar

BEPS eylem planı kapsamında, OECD ve G20'nin dijital ekonominin getirdiği vergilendirme sorunlarıyla başa çıkmak için çeşitli çalışmalar yaptığı görülmektedir. OECD ve G20'nin çalışmaları gönüllü katılıma dayanmaktadır ve katılım sağlamanın ardından herhangi bir zorunlu üyelik içermemektedir. Kısacası yapılan çalışmalar diğer ülkeler açısından rehber özelliği teşkil etmektedir.

3.2.1. Ülkelerin Ulusal Düzeyde Yaptıkları Çalışmalar

Dünya genelinde çeşitli uluslararası kuruluşlar dijital ekonomi ve sosyal medya platformlarından elde edilen gelirin vergilendirilmesi için pek çok faaliyet gerçekleştirmekle beraber ülkeler de ulusal olarak birtakım çalışmalar yürütmektedir.

3.2.1.1. Dijital Hizmet Vergileri

Dijital Hizmetler Vergisi (DHV), çok uluslu dijital şirketlerin belirli gelir akışları üzerinden uygulanan bir vergidir. Bir ülke tarafından vergilendirilebilecek gelir akışları arasında reklam, aracılık, dijital pazar yerleri ve veri iletimi yer almaktadır (Hathorne ve Breunig, 2020:3).

14 Ekim itibarıyla, Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, İspanya, Türkiye ve İngiltere bir dizi DHV uygulamıştır. Belçika, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya bir DHV'yi yürürlüğe koymak için teklifler yayınlanmış ve Letonya, Norveç ve Slovenya bu tür bir vergiyi resmi olarak duyurmuştur. Önerilen ve uygulanan DHV'ler yapıları açısından ve oranları bakımından önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Vergi oranları İngiltere'de yüzde 2'den hem Macaristan'da hem de Türkiye'de yüzde 7,5'e kadar değişmektedir (Asen, 2021).

Tablo 8: 14 Ekim 2020 İtibariyle Avrupa ve OECD Ülkelerinde Açıklanan, Önerilen ve Uygulanan Dijital Hizmet Vergileri

Ülke	Vergi Oranı	Kapsam	Küresel Gelir Eşiği (Milyon Dolar)	Yurtiçi Gelir Eşiği (Milyon Dolar)	Durum
Avusturya	5	Çevrimiçi reklamcılık	840	28	Uygulandı (Ocak 2020'den itibaren geçerlidir)
Belçika	3	Kullanıcı verilerinin satışı	840	5,6	Önerildi Bir DHV ilk olarak Ocak 2019'da tanıtıldı ancak Mart 2019'da reddedildi; düzeltilmiş bir DHV teklifi Haziran 2020'de yeniden sunuldu; ancak 1 Ekim 2020'de yemin eden yeni hükümet, küresel bir çözüm bekleyeceğini duyurdu.
Çek Cumhuriyeti	5	Hedeflenmiş reklamcılık Çok taraflı dijital arayüzlerin kullanımı. Kullanıcı verilerinin sağlanması (ek eşikler geçerlidir)	840	4	Önerildi (OECD düzeyinde anlaşmayı beklemek için 2021'e kadar ertelendi; önerilen vergi oranını düşürmek için görüşmeler yapıldı)
Fransa	3	Dijital bir arayüzün sağlanması. Kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetleri	840	28	Uygulandı (1 Ocak 2019 itibarıyla geriye dönük olarak uygulanabilir; Fransa, ABD'nin Fransız mallarına yönelik misilleme tarifelerini askıya alması karşılığında, DHV'nin tahsilatını Aralık 2020'ye kadar askıya almayı kabul etti)
Macaristan	7,50	Reklam geliri	344	-	Uygulandı (Geçici bir önlem olarak, reklam vergisi oranı 1 Temmuz 2019'dan 31 Aralık 2022'ye kadar yüzde 0'a düşürüldü)
İtalya	3	Dijital bir arayüzde reklam vermek. Kullanıcıların mal ve hizmet satın almasına/satmasına olanak tanıyan çok taraflı dijital arayüz. Dijital bir arayüz kullanılarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletimi	840	6	Uygulandı (Ocak 2020'den itibaren geçerlidir)

Letonya	3	-	-	-	Açıklandı (Letonya hükümeti, ülkenin yüzde 3 DHV uyguladığı varsayımına dayanarak vergi gelirindeki artışı belirlemek için bir çalışma başlattı.)
Norveç	-	-	-	-	Açıklandı (OECD 2020'de bir uzlaşma çözümü ulaşmazsa, Norveç 2021'de tek taraflı bir önlem getirmeyi planlıyor)
Polonya	1,50	Görsel-işitsel medya hizmeti ve görsel-işitsel ticari iletişim	-	-	Uygulandı (Temmuz 2020'den itibaren geçerlidir)
Slovakya	-	-	-	-	Önerildi (Maliye Bakanlığı, yerleşik olmayanların reklam, çevrimiçi platformlar ve kullanıcı verilerinin satışı gibi hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelirleri hakkında bir DHV getirilmesi için bir teklif üzerine bir istişare başlattı; ancak, atılan başka adımlar yoktu ve siyasi taraflar dijital vergiyi öncelikli gündemleri olarak belirlediler)
Slovenya	-	-	-	-	Açıklandı (Maliye Bakanlığı, 1 Nisan 2020 tarihine kadar bir dijital hizmetler vergisi getiren bir yasa tasarısının Ulusal Meclise sunulması için bir hükümet teklifini duyurdu; ancak şu ana kadar bir gelişme olmadı)
İspanya	3	. Çevrimiçi reklam hizmetleri. Çevrimiçi reklam satışı. Kullanıcı verilerinin satışı	840	3	Uygulandı (Ocak 2021'den itibaren geçerlidir)
Türkiye	7,50	Sosyal medya web sitelerinde reklamlar, içerik satışı ve ücretli hizmetler dahil olmak üzere çevrimiçi hizmetler	840	4	Uygulandı (Mart 2020'den itibaren geçerlidir; Cumhurbaşkanı DHV oranını yüzde 1'e kadar düşürebilir veya yüzde 15'e kadar artırabilir)
İngiltere	2	. Sosyal medya platformları, İnternet arama motoru, Çevrimiçi pazar yeri	638	32	Uygulandı (1 Nisan 2020 itibarıyla geriye dönük olarak uygulanabilir)

Kaynak: KPMG, 2021:13-14

GVK’da vergi mükellefiyeti durumu, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler, GVK’nın 3. maddesi gereği Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirken; dar mükellefler, sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Aynı durum KVK’da da söz konusu olmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkenin gündeminde dijital hizmet vergisi uygulamaları devam etmekte, mukim ülkede vergilendirilen ancak kaynak ülkede vergilendiril(e)meyen dijital hizmet sunan gerçek kişi veya kurumların vergilendirilmesi amacıyla uygulanmaya devam etmektedir (Saraçoğlu ve Kahraman, 2020:10-12).

Türkiye’de fiziki olarak kanuni ve iş merkezi ile iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükellefler tarafından sunulan hizmetlerden elde edilen gelirler, gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulamamaktadır. Bu durum, çevrimiçi işletmeler için değer (gelir) yaratma sürecinin diğer işletmelerden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Çevrimiçi işin değeri, algoritmaların, kullanıcı verilerinin, satış işlevlerinin ve bilginin birleşiminden oluşmaktadır (Altınbaş, 2019:59).

3.2.1.1.1. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi

05.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1 ve 7. maddeleri arasında düzenlenen DHV, aynı kanunun 52. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmüne göre 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisinin uygulamasına ilişkin açıklamalar ve uygulanacak usul ve esaslar ise 20.03.2020 tarihinde Resmî Gazete’de yayınlanan 31074 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmektedir.

7194 sayılı Kanun’un 1. maddesine göre DHV’ye Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat tabi tutulmaktadır:

“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)”.

Söz konusu kanunun ilk maddesinde yer alan hükme göre, reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital

ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat DHV'ye tabi olmaktadır. Söz konusu hasılatın, reklam verenin kendisi, reklam alanın acentesi veya aracılık hizmeti sunan diğer üçüncü kişilerden elde edilmesinin vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır. Bu bakımdan, dijital ortamda yayınlanan: “i) Reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi ya da reklam verenle ilgili arama sonucunun öncelikli sırada gösterilmesi gibi arama motoru reklamları, ii) bant reklamlar (banner), iii) video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayınlanan her türlü işitsel, görsel veya yazılı reklamlar, iv) Elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrim içi iletilen reklamlar, v) Açılır pencere reklamları (pop-up ve benzeri), gibi reklam hizmetlerinin sunulmasından elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusu kapsamındadır.”

Yine aynı şekilde gazete veya dergilerin internet sitelerinde veya yalnızca dijital ortamda yayın yapan kuruluşların internet sitelerinde ya da bunların yayın akışları sırasında yayınlanan reklamlardan elde edilen hasılat da vergiye tabidir.

Ayrıca “dijital ortamda yapılan içerik satışları ve içeriklerden yararlandırmaya yönelik hizmetler 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 bu kapsamdadır.”

Yine aynı kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendine göre: “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 hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.”

Hükmün devamında: “Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dahil). Ayrıca yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da

dijital hizmet vergisine tabi tutulmaktadır. Buna göre, Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi bakımından dar ya da tam mükellef olanlar, dijital hizmet vergisinin konusuna giren bir faaliyetten dolayı hasılat elde etmeleri halinde dijital hizmet vergisi mükellefi olacağı” belirtilmektedir.

1. maddenin (c) bendine göre: *“Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler de mezkûr bent uyarınca verginin konusuna” girmektedir.*

Kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasına göre: *“Aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. 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 hasılat verginin konusuna girer.”*

DHV 213 sayılı VUK kapsamında yer aldığından, VUK md.331 vd. hükümleri DHV bakımından da geçerliliğini koruyacaktır. Bu bağlamda, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu, hukuka aykırılık teşkil eden davranışı sonucunda vergi kabahati (vergi ziyai kabahati, usulsüzlük kabahati) oluşumu halinde para cezasına çarptırılacak olup (VUK 341. madde ile bağlantılı olarak 344, 351 vd.); hukuka aykırı eylemi vergi suçu teşkil etmesi halinde ise (gerçek kişi olması şartıyla) VUK 359. madde gereğince hapis cezasına çarptırılacaktır (Yavaşlar, 2020:18).

Dijital ekonominin neden olduğu vergi sorunlarını tespit etme ve çözüm geliştirme çabalarının kaynağı, dijital işlemlerin ulusal vergileri aşındıran ve uzun vadede vergi kayıplarına neden olabilecek işlemlerin varlığıdır. Dolayısıyla kısa vadede DHV’nin vergi geliri çok yüksek görünmese de temel amacı ülkelerin orta ve uzun vadeli vergi kayıplarını önlemektir.

Türkiye’de dijital hizmet vergisinin haricinde yakın geçmişte yapılan ve aşağıda belirtilen yasal düzenlemelerle sosyal medya platformlarının elde ettikleri reklam gelirlerinin vergilendirilebilmeleri sağlanmıştır (Durdu, 2019:485-486).

2015 yılında 464 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile Türkiye’de elektronik ticari işlemlerin tespit edilebilmesi amacıyla belirli kişilere e-ticaret ile ilgili edindikleri bilgileri paylaşma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre; aracı hizmet sağlayıcıları⁵, bankalar, internet reklamcılığı hizmet araçları⁶, kargo ve lojistik işletmelerinin edindikleri elektronik ticari işlemlere ilişkin bilgileri Maliye Bakanlığı ile paylaşması zorunlu kılınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı e-ticarete vergi güvenliğinin sağlanması için bilgi toplamaya yetkili kılınmış ve bu hüküm VUK’un 257. maddesine eklenmiştir. Bu düzenlemeler, Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için önemli adımlardır.

Bu adımın ardından sosyal medya işletmelerinin vergilendirilebilmesi için 2016 yılında önemli bir adım daha atılmıştır. 6745 sayılı Kanun’la 213 sayılı VUK’un 11. maddesine aşağıda yer alan fıkra eklenmiştir: *“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”*.

Bu düzenlemenin gerekçesinde amacın elektronik ortamda yapılan işlemlerdeki kayıt dışılığın önüne geçmek ve bu işlemlerle elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini sağlamak olduğu vurgulanmaktadır:

6745 sayılı Kanun ile GVK’nın 94. maddesi, KVK’nın ise 15. ve 30. maddelerine eklemeler yapmak suretiyle Cumhurbaşkanı’nın elektronik ortamdaki işlemler için gelir ve kurumlar vergisi kesintisi yapmasının hukuki zemini hazırlanmıştır. Söz konusu hükümlere VUK’un 11. maddesinin 7. fıkrası kapsamındaki ödemelerinde tevkifat kapsamına alındığı eklemesi yapılmıştır. Bu

⁵ 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir.

⁶ İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracısı: İnternet ortamında ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmetinin verilmesine aracılık eden gerçek ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir.

yetkiye dayanarak Cumhurbaşkanı 19 Aralık 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Kararı ile elektronik ortamda reklam geliri elde edenlerin tevkifat usulüyle vergilendirilmesini sağlamıştır. Söz konusu kararın 1. Maddesine göre: “213 sayılı VUK’un 11. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, 193 sayılı GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı KVK’nın 15. maddesinin 1. fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılacak kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır”.

Söz konusu kararın devam eden maddelerinde, reklam hizmeti veren veya aracılık eden gerçek kişilere ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden yüzde 15 vergi kesintisi; tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden ise yüzde 0 vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan reklam sağlayıcı kurumlara yapılan ödemelerden kesinti yapılmaması kararlaştırılmıştır⁷. Bu mükelleflerin gelirlerini zaten beyan ettiği için gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmeleri yoluna gidildiği anlaşılmaktadır. Tevkifat usulünde giderler düşülmeden vergilendirme yapılmasından dolayı gerçek gelire ulaşılamamakta, gayri safi gelir üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla tam mükellef kurumların sağladığı e-reklam hizmeti sonucu elde ettikleri kazanç üzerinden tevkifat usulü yerine beyan usulüyle vergilendirme yapılması, vergi adaletini sağlama noktasında daha isabetli olacaktır. Yine elektronik reklam hizmeti veren dar mükellef kurumlar ile gerçek kişilere yapılacak ödemeler üzerinden alınacak verginin yüzde 15 ile sınırlı tutulması vergi adaletine ulaşma bakımından önemlidir. Bunlardan alınacak gelir vergisi oranı kanuni oranlara nispeten daha düşük tutulmuştur. Böylelikle bu mükelleflerin giderlerini indirememeleri sebebiyle karşılaşacakları mağduriyetler giderilmeye çalışılmıştır. Yalnızca KVK’nın 15. maddesi ile GVK’nın 94. maddesinde sayılan mükellefler tevkifat yapmakla yükümlüdür. Söz konusu hükümlere göre bu kişiler; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek

⁷ Aynı yönde açıklamalar için bkz: 17 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir (Durdu, 2019:483).

3.2.1.1.2. İtalya’da Dijital İşlem Vergisi

İtalya’da, Fransa örnek alınarak dijital hizmet vergisi düzenlemesinin 1 Ocak 2020’den itibaren yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Vergi oranı yüzde 3’tür.

Dijital İşlem Vergisi (LDT), Parlamento tarafından önerilen ve 2017 yılında kabul edilen işleme dayalı bir vergidir. Hem yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmeler için geçerlidir ve 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. BEPS’in 1 No’lu Eylem Raporunda açıklanan "Eşitleme Vergisi" ile bazı paralellikler bulunmaktadır. LDT, vergilendirilebilir işlemlerin "değeri" üzerinden, yani elektronik olarak sağlanan dijital hizmetlerin sağlanması karşılığında ödenen bedel (KDV hariç) üzerinden yüzde 3 oranında uygulanmaktadır. Vergiye tabi işlemler, internet veya bir elektronik ağ üzerinden sunulan hizmetler olarak tanımlanmakta ve bu, tedariklerinin esasen otomatik olduğu, minimum insan müdahalesi içerdiği ve bilgi teknolojisi olmadan tamamlanmasının imkânsız olduğu anlamına gelmektedir. Tedariklerin varış noktasına odaklanan LDT, belirli tanımlanmış küçük işletmeler ve özel şahıslar dışında, yalnızca İtalya’da ikamet eden müşterilerle (yerleşik olmayan işletmelerin İtalya’daki kalıcı kuruluşları dahil) yapılan işlemler için geçerlidir. LDT’nin tahmini geliri yılda 190 milyon Avro’dur (OECD, 2018:143).

3.2.1.1.3. Hindistan’da Denkleştirme Vergisi

Hükümetler tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında uygulanan bir başka yöntem denkleştirme vergisi uygulamasıdır. Denkleştirme vergisi kısaca, çeşitli sebeplerle rakiplerinin aksine vergi ödemeyen kişi veya kurumların meydana getirdiği haksızlığı gidermek amacıyla ayrı bir vergiye tabi tutulmasıdır (Durdu, 2019:478). Her ne kadar denkleştirme vergisi teorik açıdan kaynakta kesinti yoluyla ödeme ile benzerlik gösteren özelliklere sahip olsa da uygulamada bazı farklılıklar görülmektedir. Denkleştirme vergisi, ödenecek vergiyi oluşturmak ve vergi mükellefiyetinin meydana gelebilmesi için belirli bir miktarda gelir ve faaliyet yoğunluğuna ihtiyaç duymaktadır. Denkleştirme vergisi dijital ekonomide var olan vergisel sorunlara ilişkin kısa vadede önerilen ve tercih edilen yöntemlerden birisi olma özelliği taşımaktadır (Uslu, 2017:152).

Hindistan'ın Denkleştirme Vergisi (EL), 2015 BEPS Eylem 1 Raporunda açıklanan seçeneklerin bazı özelliklerinden yararlanan, 2016 yılında uygulamaya konan ayrı bir vergidir. Yerleşik olmayanlar tarafından çevrimiçi reklam hizmetlerinin sağlanması için ödenen brüt bedelden düşülen yüzde 6'lık bir ücret olarak etkin bir şekilde çalışmaktadır. Vergi matrahı, elde edilen gelir değil; kapsamında yer alan işlemlerin toplam değerinden oluşmaktadır. Denkleştirme vergisi yalnızca aşağıdaki koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır: i) İlk olarak, ödeme Hindistan'da bulunan bir işletme (bundan sonra "ödeyen" olarak anılacaktır) tarafından yerleşik olmayan bir işletmeye (bundan sonra "alacaklı" olarak anılacaktır) yapılmalıdır. Bu, EL'nin yalnızca sınır ötesi işletmeler arası işlemlerde (B2B) ücretlendirildiği anlamına gelir. ii) İkinci olarak, ödeme, çevrimiçi reklamcılık ve herhangi bir dijital reklam alanı sağlanması gibi kapsam listesinde yer alan işlemler dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu işlemlerin listesi, merkezi hükümetin bildirimi ile genişletilebilmektedir. iii) Üçüncüsü, ödeyen tarafından bir yıl boyunca ödenen toplam bedel 100.000 INR'ye eşit bir gelir eşiğini (yaklaşık 1500 ABD Doları veya 1400 Avro'ya eşdeğer) aşmıyorsa, bu değerler denkleştirme vergisinden muaf tutulmaktadır. iv) Son olarak, belirtilen hizmetler Hindistan'daki alacaklının bir işyerine (PE) etkin bir şekilde bağlıysa bir muafiyet de mevcuttur. Ancak bu muafiyet, yerel bir satış modelini benimseyen yabancı çokuluslu şirketlere, yani reklam gelirinin Hindistan'da kurumlar vergisine tabi yerel bir bayide (bağlı kuruluş veya PE) muhasebeleştirilmesi için geçerli değildir. Bunun nedeni, EL'nin çevrimiçi reklam hizmetlerinin nihai alıcılara satışıyla sınırlı olmaması ve bu nedenle hem sınır ötesi işletme içi anlaşmalar (yani, bir PE ile merkez ofisi arasında) hem de grup içi işlemler için geçerli olmasıdır. EL'nin yasal sorumluluğu mukim olmayan alacaklıya yüklenmektedir. Bununla birlikte EL, ödemeyi takip eden ayda vergiyi merkezi hükümete havale etmekten sorumlu olan ödeme yapan (yani Hindistan'daki yerel işletme) tarafından tahsil edilmektedir. Sonuç olarak, iç hukuk veya çifte vergi anlaşması kapsamındaki başka bir yargı alanında çifte vergi indirimine yol açma olasılığı düşüktür ve ikamet ettikleri ülkede halihazırda kurumlar vergisine tabi olan yabancı şirketler için çifte vergilendirme durumları yaratabilir. Hindistan hükümeti, Haziran 2016'dan Mart 2017'ye kadar olan dönem için EL'den elde edilen gelirin yaklaşık olarak 3,4 milyar Hint Rupisi gelir elde etmiştir. Bu da yaklaşık 52 milyon Avro ve 47 milyon Amerikan Dolarına karşılık gelmektedir (OECD, 2018:143).

3.2.1.1.4 Fransa’da Dijital Hizmet Vergisi

Fransa, 24 Temmuz 2019 tarihinde Resmi Gazete’de 2019-759 sayılı kanunu yayınladı ve 2019’da büyük şirketler için dijital hizmet vergisinin (DST) benimsenmesini ve kurumlar vergisi oranlarındaki değişiklikleri düzenledi. Yasaya göre, DST oranı, kullanıcılar arasında (kullanıcılar arasındaki veri satışları dahil) aracılık hizmetleri ve dijital reklamlar sağlamak için kullanılan dijital platformların (arayüzlerin) işletilmesinden elde edilen ciroya yüzde 3 oranında uygulanmaktadır. Şirketlerin, bir önceki yılki hizmetlerden elde ettikleri yıllık küresel gelir 750 milyon Avro’yu ve Fransa’daki hizmetlerden elde ettikleri gelir 25 milyon Avro’yu aşarsa DST’ye tabi tutulmaktadır.

2016 yılında, reklam temelli gelir modellerinin artan önemini karşılamak için vergi, ücretsiz olarak sağlanan ancak izleyicilere gösterilen reklamlarla para kazandıran isteğe bağlı video hizmetlerine daha da genişletildi. Bu vesileyle, verginin tanımı da "Görsel-işitsel içeriğin dijital ve fiziksel dağıtımındaki vergi" olarak değiştirildi (medyada düzenli olarak "YouTube vergisi" olarak da anılır). Vergi, "cinsel içerikli" veya "şiddete teşvik" içeren filmler ve görsel-işitsel içerik için yüzde 2’lik sabit bir oran üzerinden yüzde 10’a yükseltildi. Vergi matrahı iki unsurdan oluşur: i) Satın alma, kiralama veya çevrimiçi görsel-işitsel içeriğe erişim için ödenen bedel (KDV hariç); ve/veya ii) belirli bir çevrimiçi görsel-işitsel içeriğe bağlı reklamların ve/veya sponsorlukların görüntülenmesi için ödenen bedel (bir reklam aracı aracılığıyla dahil). Bu tür bir bedel vergiye tabi olmadan önce, vergi mükellefine yüzde 4’lük bir kesinti yapılmasına izin verilmektedir (işitsel-görsel içeriğin, ilgi alanlarını paylaşan bir topluluğun üyeleri arasında paylaşım ve değişim amacıyla özel kullanıcılar tarafından oluşturulduğu durumlarda yüzde 66’ya çıkarılabilmektedir) ve sadece kalan miktar 100.000 Avro vergiye tabidir (OECD, 2018:146-147).

3.2.1.1.5. İngiltere’de Dijital Hizmet Vergisi

Bugüne kadar, İngiltere’de DPT’nin bir sonucu olarak toplanan gelirin 2015/2016’da 31 milyon GBP (yaklaşık 38 milyon Avro ve 46 milyon Amerikan Doları), 2016/17 döneminde 138 milyon sterlindir (yaklaşık 162 milyon Avro ve 185 milyon Amerikan Doları) (OECD, 2018:151).

İngiltere referandum yolu ile AB üyeliğinden çekilmiştir. Buna karşın İngiltere, AB’nin bu alanda önerilerini dikkate alan ülkelerdendir. Nitekim

İngiltere’de 2019 yılında arama motorları, sosyal medya platformları ve sanal pazarlardan yüzde 2 oranında dijital hizmet vergisi alınmasını bütçe teklifinde sunulmuştur. Söz konusu düzenleme dijital hizmetler gerçekleştirenlerin bu platformlardan nasıl gelir elde ettiklerine bakılmaksızın vergilendirilmesini öngörmektedir. Taslak teklifte ayrıca konu ile alakalı finansal ve ödeme hizmetleri istisnalarına da yer verilmektedir. Bu düzenlemenin ilk yıl itibariyle 275 milyon sterlin gelir sağlayacağı ve ardından 370 milyon sterline yükselebileceği ifade edilmiştir. Söz konusu miktarlar hazinenin toplam gelirine oranla düşük düzeyde kalıyor olsa da önemli olan hususun faaliyetleri bu kapsama giren şirketlerin vergiye tabi tutulması olduğunu vurgulamaktadır. Nisan 2020'den itibaren hükümet, arama motorlarından, sosyal medya platformlarından ve İngiliz kullanıcılarından değer edinen sanal pazarlardan elde edilen gelirlere yüzde 2 oranında vergisel düzenleme getirmiştir. DHV, İngiltere kullanıcılarına sosyal medya platformu, arama motoru veya sanal pazar sunan işletmeler için geçerli olacak olup söz konusu teklife kadarki süreçte benzeri bir hukuki düzenleme ile karşılaşılmamıştır (Demirhan, 2020:82).

İngiltere’de sosyal medyanın vergilendirilmesi konusunda çalışmalardan birisi de ülkede faaliyet gösteren sosyal medya kuruluşlarının da tıpkı diğer şirketler gibi kurumlar vergisi mükellefiyetinin olduğu yönünde alınan karardır. Ayrıca, Twitter dahil İngiltere’de kayıtlı herhangi bir şirketin, toplam karı üzerinden belirlenen kurumlar vergisini ödemekle yükümlü olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca Google, Twitter ve Facebook gibi internet şirketleri İngiltere’de önemli ölçüde karlar elde etseler de bu şirketlerin ABD merkezli olması nedeniyle vergilerini öncelikli olarak ABD’ye ödemeleri gerekmektedir. Fakat çeşitli düzenlemelerle ve anlaşmalarla verginin bir kısmının da İngiltere’ye ödenmesi yönünde önlemler alınmaktadır (Kaplanhan, 2017:43).

DHV yeni bir vergisel düzenleme olup pek çok ülke bu konu üzerinde çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Konuya ilişkin vergisel düzenleme ve uygulamaların hangi usul ve esaslar dahilinde yürütüleceği ve hangi yöntemlerle vergilendirilme yapılacağı uluslararası düzeyde halen tartışmalıdır. OECD ilgili hizmetlerin vergilendirilmesinin çok uluslu bir yaklaşımla mümkün olabileceğini savunmakta olup çalışmalarını da bu yönde sürdürmektedir. Yapılan çalışmaların uluslararası vergi anlaşmaları, çifte vergileme anlaşmaları, transfer fiyatlandırması vb. alanlarda daha net düzenlemelerin yapılabilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca

lkeler, ulusal çapta aldıkları önlemler ile söz konusu alandan elde edilen gelirlerin vergi dışı bırakılmasını engellemeyi ve bu alanda gelir etmeyi hedeflemektedir.

3.2.2. Ülkelerin Küresel Düzeyde Yaptıkları alışmalar

Dijital ekonomik faaliyetler ve uluslararası şirketlerin kullandığı karmaşık iş modelleri gelirin “nerede” ve “ne zaman” elde edildiğı ve “nerede” vergiye tabi olacağı sorularını gündeme getirmektedir. OECD’nin BEPS Projesi aracılığıyla dijital ekonomideki vergisel sorunlar dünya çapında ve daha geniş çapta ve yüksek sesle dile getirilmeye başlanmıştır. OECD’ye ek olarak, Avrupa Birliğı de ye devletlerin vergi risklerini belirlemeye ve AB içinde tek tip olarak uygulanabilir kurallar oluşturmaya çalışmaktadır. Birleşmiş Milletler (BM) tarafından yapılan araştırmada, özellikle gelişmekte olan ülkelerde dijital ekonominin neden olduğı vergi erozyonunu önlemeye yönelik çözümler geliştirilmeye çalışılmaktadır. Uluslararası çalışmalara ek olarak hükümetler de dijitalleşen ekonominin vergilendirilmesi için tek taraflı önlemler almaktadırlar.

Uluslararası iş birliğı, ortak ilkelere ve ortak standartlara dayanan ve bu nedenle genellikle sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen krlarda ifte vergilendirmenin nlenmesine yol açan binlerce ikili vergi anlaşmalarından oluşan bir ağı ile sonuçlanmıştır (OECD, 2013:10).

3.2.2.1. OECD Tarafından Yapılan alışmalar

Avrupa Ekonomik İş birliğı Teşkilatı (OEEC), 1948 yılında, İkinci Dünya Savaşı esnasında yıkıma uğrayan Avrupa ekonomisinin onarımı ve yeniden inşası için ABD tarafından finanse edilen Marshall Planını yürütmek üzere kurulmuştur. Avrupa’da yeni iş birliğı çağıının önünü açan OEEC’e, 14 Aralık 1960 yılında yeni OECD Anlaşması’nı imzalamak üzere ABD ve Kanada da katılmıştır. 30 Eylül 1961 tarihinde sözleşmenin yrrlğे girmesi ile daha kapsamlı görev ve yetkilere sahip olan Ekonomik İş birliğı ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) kurulmuştur (OECD, 2020).

Organizasyonun temel amaçları Ekonomik İş birliğı ve Kalkınma Teşkilatı Sözleşmesi’nin 1. maddesinde yer almaktadır. Söz konu sözleşme hükmüne göre (OECD):

“Madde 1. Ekonomik İş birliğı ve Kalkınma rgt’nün amacı aşağıdaki politikaları teşvik etmektir:

- (a) *Finansal istikrarı korurken, üye ülkelerde en yüksek sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdamı ve yükselen yaşam standardını elde etmek ve böylece dünya ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunmak;*
- (b) *Üye ve üye olmayan ülkelerde ekonomik kalkınma sürecinde sağlam bir ekonomik genişlemeye katkıda bulunmak;*
- (c) *Uluslararası yükümlülüklerle uygun olarak çok taraflı, ayrımcı olmayan bir temelde dünya ticaretinin genişlemesine katkıda bulunmaktır.”*

OECD küresel ekonomide şu dört işlevi yerine getirmektedir. Birincisi, bir politika diyalogu kurarak ve üye ülkelerin ekonomilerinin gözetimini gerçekleştirip emsal incelemelerinde bulunarak var olan iktisadi sorunlara karşı iş birliğine dayalı çözüm önerileri sunmaktır. İkincisi bilgi toplamak ve yaymaktır. OECD bu bağlamda, çok sayıda kitap ve rapor yayınlamakta, sahip olduğu veri tabanları ile önemli bir bilgi kaynağı konumundadır. Üçüncüsü ise OECD, diğer uluslararası kurumlarla iş birliği içerisinde bulunurken bu kurumlara destek hizmetleri sağlamaktadır. OECD, iş birliği içerisinde bulunduğu kurumlara (örn. WTO, IMF, WB) yaptığı araştırmalar ve elde ettiği verilerle bilgi desteği sağlamaktadır. Son olarak OECD, uluslararası bir standart belirleyicidir. Tarım, eğitim, enerji, çevre, teknoloji gibi çeşitli konularda ülkelerin uyması gereken standartları belirlemektedir (Woodward, 2006:114-116).

OECD, uzmanlık alanı özellikle iktisadi konular olan, hükümetler arası bir istişare kuruluşu konumunda yer almaktadır. OECD yaptığı analitik çalışmalardan elde ettiği bulguları temel alarak gerek üyeleri tarafından gerek global ekonomide meydana gelen gelişmeler doğrultusunda gündeme getirilen konularda, üyesi bulunan ülkelere hukuki bağlayıcılığı bulunmayan tavsiyeler vermektedir. Sekreteryaya ve birliğe üye ülkelerin resmi temsilcisi konumunda olan uzmanlar arasında görüşülerek nihayete erdirilen bu tavsiye, öneri ve iyi davranış kuralları (best practices), literatürde “Soft law” şeklinde nitelendirilmektedir. Organizasyon, üye ülkeler hakkında mevcut iktisadi durumlarını ve içinde bulundukları şartları objektif şekilde ortaya koymak ve var olan sorunlara karşı çözüm önerileri geliştirmek amacıyla raporlar düzenlemektedir. Söz konusu raporlar “peer review” niteliğinde olup genel veya bazı tematik konularda düzenlenmektedir. Organizasyonun aldığı kararlar, hazırlanış süreci dikkate alınarak ve önerilerin uygulanması gerekliliği görüşüne dayanarak, bir dönem İngiltere’de Lordlar Kamarası’nın uygulamalarında yer alan

“peer pressure” (ortak baskı) kavramına benzetilerek “peer review” olarak anılmaktadır. Raporlar her ne kadar tavsiye niteliği taşıyor olsa da, OECD özellikle ekonomik analizler ve istatistikler noktasında bir referans kuruluş olarak kabul edilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2021). Yumuşak hukuk araçlarının kullanımı küresel yönetim gibi belirli bir devletin sınırlarının ötesine geçen bir düzenleme gerektiren konularda giderek yaygın hale gelmektedir. Söz konusu araçların kullanımı vergi konularında da görülmektedir (Vega, 2012:5).

Söz konusu süreç dijitalleşme olgusunu meydana getirmiş olup bilhassa dijital dünyada mal ve hizmet aktarımında bulunan işletmelere daha kolay şekilde pazar bulma imkânı, fiziki işyeri açma ihtiyacının olmaması, yeni iş modelleri yaratma fırsatı ve bu sayede klasik yöntemlere oranla daha fazla kar elde etme ve mal ve hizmet aktarımı esnasında maliyetlerin en aza indirilmesi gibi önemli avantajlar sağlamıştır. Ülkelerin mevcut vergileme kuralları, dijital ekonomiye uyumlaştırılmış işletmelerin iktisadi faaliyetleri sonucu elde ettikleri geliri vergileme noktasında yetersiz kalmıştır. İşletmeler tarafından topluma sunulan katma değerler ve faaliyetleri ile elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde klasik vergi hukuku kurallarının etkili olamaması dijital ekonominin gelişimi ile birlikte ülkelerin vergi gelirlerinde beklenen artışa olumlu etkide bulunamamıştır.

Dijitalleşme sürecinde, dijital araçlarla bireylere sunulan mal ve hizmetler, toplumun ekonomik, sosyal ve kültürel yapısında büyük değişikliklere neden olmuştur. İlgili süreç, özellikle dijital dünyada, mal ve hizmetleri transfer eden şirketlere fiziki bir işletme açmaya gerek kalmadan, daha kolay şekilde pazar bulma imkânı sağlamış, yeni iş modelleri için fırsatlar yaratan dijital bir fenomen yaratmıştır. Aynı zamanda şirketler, geleneksel yöntemlere göre daha fazla kar elde ederek mal ve hizmet üretebilir hale gelmiştir. Temel sorun, dijital ekonomiye uyumlaştırılan şirketlerin iktisadi faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda bu ülkelerin mevcut vergi kanunları yeterli gelmemektedir. Geleneksel vergi hukuku kurallarının şirketlerin topluma sağladığı katma değeri ve şirketlerin faaliyetlerinden elde ettikleri faydaları etkin bir şekilde vergilendirememesi, gelişmekte olan ülkelerin dijital ekonomide beklenen vergi büyümesi üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olmaktadır.

Dijital ekonominin üretim ve hizmetleri de kapsayan bilgi ve iletişim teknolojilerinden oluşması klasik tanımı oluşturmaktadır. Bunlara ek olarak dijital içerikleri, e-ticaretten, mimariye ve müziğe kadar pek çok alanı kapsamaktadır. Sınıflandırmada standart tanıma dayanılması önemli olan birçok dijital iş faaliyetinin de göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Dijital platformlar ve araçlar çeşitlilik gösterip giderek daha farklı sektörlere nüfuz ettikçe, dijital şirketlerin alanı genişlemektedir. Bu durum dijital ekonomide vergilendirme araştırmalarının hızlanmasına neden olmuş ve bu sorunu çözmek için uluslararası iş birliğinde artış gözlemlenmiştir (Akkaya ve Gerçek, 2019:170).

Bu alanda iyileştirmeler yapılması ve mevcut sorunların çözümü için yapılan öneriler arasında uluslararası kuruluşların model anlaşmalarında bulunan daimi iş yeri kavramının ve bu kavramın istisnalarının gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi bulunmaktadır. Bu öneriye ek olarak işletmelerin iktisadi faaliyetlerinin yeniden düzenlenerek istisnalardan yararlanmalarını önleyecek kuralların getirilmesi ve sanal işyeri (virtual PE) tanımının yapılması yer almaktadır. Bir diğer öneri bir bölgede belirli seviyede ekonomik hacmin oluşması (significant economic presence) ile vergileme bağının (nexus) tespit edilebilmesidir. Mevcut vergi esaslarına göre, bir ülke / bölge vergiye tabi varlığa sahip değilse ancak yine de o ülke / bölgeden satış geliri oluşturuyorsa, farklı faktörlere (satış, dijital işlemlerin sıklığı ve işlem sayısı gibi) farklı faktörlere bağlı olarak belirli bir ekonomik hacmin oluşması da vergileme yetkisini doğurabilecektir. Ek olarak, dijital işlemler sonucu elde edilecek olan gelirlere ilişkin denkleştirme vergisi (euqalization levy) uygulaması yani stopaj vergisi uygulanması da alternatif öneriler arasında yer almaktadır.

3.2.2.1.1. BEPS Eylem Planı

Dijitalleşme kavramının gün geçtikçe gelişim göstermesi bu alanın vergilendirilmesinde zorluklara neden olmuş ve şirketler vergi ödemediği büyük miktarlarda gelir elde etmek için çeşitli ülkelerin vergi düzenlemelerindeki boşluklardan yararlanmışlardır. OECD tarafından yürütülen BEPS projesi, söz konusu durumu önlemek ve dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda tavsiye niteliğinde kararlar almak için önemli bir çalışma olmuştur (Budak, 2018:95). BEPS Eylem Planı dijital ekonomi alanında ilk küresel uyumlaştırma çalışması olması özelliği ile uluslararası vergilemede kapsamlı ve en temel değişiklik olarak karşımıza çıkmaktadır (Mealey ve Oliver, 2016:3).

BEPS Eylem Planı “Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı”; G20’in isteği üzerine 2013 yılında vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi, karın düşük vergili ülkelere gitmesinin önlenmesi gibi gerekçelerle OECD tarafından yayımlanmıştır. Birinci eylem planı olarak dijital ekonomiden kaynaklı vergisel sorunlara yönelik çözüm arayışları düzenlenmektedir. Bu konuda detaylı çalışmalar ve incelemeler yapılması amacıyla “Dijital Ekonomide Görev Gücü” isimli bir komisyon kurulmuştur. Rapor kurulan bu komisyonun çalışmaları neticesinde hazırlanmış olup, Ekim 2015’te yayımlanmıştır. Söz konusu rapor; dijital ekonominin yol açtığı vergisel sorunları ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin yer aldığı açıklamalardan oluşmaktadır (OECD, 2015:11).

Vergilendirme, ülkelerin egemenliğinin merkezinde yer almaktadır ancak bağımsız ülkeler, yerel vergi kuralları tasarlarken diğer ulusal kuralların etkisini tam olarak dikkate almayabilmektedir. Bağımsız ülkeler tarafından uygulanan bağımsız kurallar, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren şirketler için potansiyel çifte vergilendirme de dahil olmak üzere birtakım çatışmalar yaratmaktadır. Uluslararası kuruluşlar belirledikleri standartlar ile, söz konusu çatışmaları en aza indirmek ve bağımsız ülkelerin vergi egemenliğine saygı duyan bir şekilde ele almaya çalışmakta olsa da bu konudaki mevcut boşluklar devam etmektedir. Küresel ekonomi, ülkelerin vergi egemenliklerini koruyabilmeleri için vergi konularında iş birliği yapmalarını gerektirmektedir. BEPS, esas olarak, farklı vergi kurallarının etkileşiminin iki kez vergilendirmemeye veya tek vergilendirmeden daha azına yol açtığı durumlarla ilgilidir. Aynı zamanda, karları, bu karları yaratan faaliyetlerin gerçekleştiği yargı alanlarından uzaklaştırarak vergilendirmeyi sıfır veya düşük düzeyde tutmayı hedeflemektedir (OECD, 2013:9-11).

BEPS eylem planlarının hukuken bağlayıcı bulunmamakla beraber düzenlemede yer alan asgari standartlar, bu projeye katılan her ülke düzenlenen standartlara uymayı taahhüt etmektedir. Bir ülkenin asgari standartlara katılmaması halinde bu durum şirketler için bir açıklık olarak değerlendirilebileceği için BEPS ile mücadeleyi zayıflatarak standartların amacına ulaşmamasına neden olabilecektir. Projenin alt çalışma gruplarında devam eden çalışmalar mevcut olup bu süreçte ülkelerin ilerlemeleri OECD tarafından gerçekleştirilen ülke gözetimleri ile tespit edilmektedir. Eylem planları, (i) uyum, (ii) özün önceliği ve (iii) şeffaflık ve kesinlik olmak üzere üç ilke temel alınmaktadır. Bu ana ilkeler aynı zamanda 5 Ekim 2015’te

yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi'nin de ortaya çıkma nedenlerini oluşturmaktadır (Diclehan, 2016:152).

Tablo 9: BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
Hibrit Uyuşmazlıklar	Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	BEPS ölçümünün takip edilmesi
Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi	Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma	Zorunlu beyan kuralları
Faiz İndirimleri Sınırlaması	Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	Transfer Fiyatlandırması
Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		Ülke Bazında Raporlama
		Uyuşmazlıkların Çözümü

Kaynak: Diclehan, 2016:153

Tablo 9'da yer alan üç temel ilke göz önüne alındığında eylem planının oldukça kapsamlı olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesinde izlenecek yol haritası olarak aşağıdaki süreç benimsenmiştir. Bunlar: i) Yurtiçi uyum (kanun/uygulama), ii) İki taraflı anlaşmaların uyumu, iii) Gelecekteki çok taraflı araçların uyumu, iv) OECD model ve rehberlerinin uyumu, v) OECD'nin kapsayıcı çerçevesi içerisinde değerlendirme yapmak (Christians, 2016:1625).

BEPS, dijital dünyanın gelişiminden hibrit araç/kurumlara, anlaşmaların yenilenmesine ve çok taraflı çözüm bulunmasına kadar pek çok alanı kapsayan toplam 15 eylem planına sahiptir. 1 numaralı eylem planının başlığını dijital ekonominin vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Bu plan dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanması açısından neden olduğu temel zorlukları, geniş kapsamlı bir yaklaşımla ve hem dolaylı hem de dolaysız vergilendirme uygulamalarının göz önünde bulundurulması suretiyle belirlemeyi ve bu zorlukları çözmek için ayrıntılı seçeneklerin geliştirilmesini ifade etmektedir. BEPS'in bir diğer özelliği de G20 dışındaki ülkeleri (özellikle gelişmekte olan ülkeleri) sisteme dahil etmeye çalışmasıdır (Kara ve Öz, 2016:180).

3.3. Sosyal Medya Platformlarından Elde Edilen Gelirin Bildirilmemesi Durumunda Karşılaşılacak Olası Cezai Yaptırımlar

7253 sayılı kanunla içerik sağlayıcı, yer sağlayıcı, erişim sağlayıcı ve toplu kullanım sağlayıcıların sahip oldukları yükümlülük ve sorumlulukları ile internet ortamında işlenen birtakım suçlarla içerik, yer ve erişim sağlayıcıları üzerinden mücadeleye ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 2. maddesinde “*Erişim sağlayıcı: Kullanıcılarına internet ortamına erişim olanağı sağlayan her türlü gerçek veya tüzel kişileri, içerik sağlayıcı: İnternet ortamı üzerinden kullanıcılara sunulan her türlü bilgi veya veriyi üreten, değiştiren ve sağlayan gerçek veya tüzel kişileri*” olarak tanımlanmaktadır.

7253 sayılı sosyal medya düzenlemesi, “Sosyal Ağ Sağlayıcı” kavramını kullanmış olup toplamda 9 maddeden oluşmaktadır. 7253 Sayılı Kanun ile birlikte literatüre “Sosyal Ağ Sağlayıcı” kavramı kazandırılmış ve söz konusu Sosyal Ağ Sağlayıcı’ya birtakım yükümlülükler yüklenmiştir. Kanun’a göre sosyal ağ sağlayıcı; “*sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses ve konum gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişileri ifade eder*”. Başka bir deyişle, sosyal etkileşimi amaçlayan ve çeşitli içeriklerin İnternet üzerinden oluşturulmasına, görüntülenmesine veya paylaşılmasına izin veren gerçek veya tüzel kişi bir sosyal ağ sağlayıcısıdır. Kanunda yer alan tanıma göre sosyal ağ sağlayıcılığının unsurlarını: i) sosyal etkileşim amacı bulunması, ii) kullanıcıların içerikleri oluşturması, iii) söz konusu içeriklerin görüntülenmesi veya paylaşılması oluşturmaktadır.

Aynı kanunun ek 4. maddesindeki düzenlemeyle beraber Türkiye’de günlük erişimi 1 milyonu aşan Facebook, Twitter ve Instagram gibi sosyal medya platformların Türkiye’de temsilci bulundurması zorunlu hâle getirilmiştir. Bu zorunluluğa uyulmaması durumunda beş aşamalı bir yaptırım süreci düzenlenmiştir. Bunlar; sosyal ağ sağlayıcılar iki aşamalı para cezası, ardından reklam yasağı ve devamında iki aşamalı internet trafiği bant genişliğinin daraltılmasından müteşekkildir. Buna göre ilk aşamada temsilci belirleme ve bildirme yükümlülüğünü ifa etmeyen sosyal ağ sağlayıcıya, kurum tarafından bildirimde bulunmaktadır. Bildirimin ardından otuz gün içerisinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda sosyal ağ sağlayıcıya başkan tarafından on milyon Türk lirası tutarında

idari para cezası verilmektedir. İdari para cezasının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde sosyal ağ sağlayıcısı ek olarak otuz milyon Türk lirası idari para cezasına çarptırılmaktadır. İkinci kez verilen idari para cezasının tebliğinden itibaren otuz gün içinde söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda başkan tarafından Türkiye’de ikamet eden ve vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin, ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanmakta, bu kapsamda yeni sözleşme kurulması engellenmekte ve buna ilişkin para transferi yapılamamaktadır. Reklam yasağı kararının veriliş tarihinden itibaren üç ay içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda başkan, sosyal ağ sağlayıcının internet trafiği bant genişliğinin yüzde elli oranında daraltılması için sulh ceza hâkimliğine başvuruda bulunabilmektedir. Başvurunun kabulünü içeren hâkim kararının uygulanmasından itibaren otuz gün içinde söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda başkan, sosyal ağ sağlayıcının internet trafiği bant genişliğinin yüzde doksan oranına kadar daraltılması talebiyle sulh ceza hâkimliğine başvurabilmektedir. Hâkim ikinci başvuru üzerine, yüzde elliden düşük olmamak kaydıyla, sunulan hizmetin niteliğini de dikkate alarak daha düşük bir oranda karar verebilmektedir. Başkan hâkimin verdiği karara karşı tarafından 5271 sayılı Kanun hükümlerine dayanarak itiraz yoluna gidilebilmektedir. Hâkim tarafından verilen kararlar erişim sağlayıcılara bildirilmek üzere Kurum’a gönderilmektedir. Temsilci belirleme ve bildirme yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda verilen idari para cezalarının yalnızca dörtte biri tahsil edilmekte, reklam yasağı kaldırılmakta ve hâkim kararları kendiliğinden hükümsüz hale gelmektedir (Oymak, 2020:131).

3.4. Sosyal Medya Platformlarından Elde Edilen Gelirin Etkin Bir Şekilde Vergilendirilmesi İçin Sunulan Çözüm Önerileri

BEPS paketindeki tedbirler, vergilemeye ilişkin genel çerçeveyi çizmekte, birtakım tanımlamalar yapmakta ve çifte vergilemenin önüne geçmesi beklenen önerilerde bulunmaktadır. Bu önlemlerin karı hiç vergilendirmeyen ya da düşük vergilendirmeye tabi bölgelere kayması riskine karşı henüz kapsamlı bir çözüm sağlamadığı ifade edilmektedir. Söz konusu risk özellikle dijital ekonomide yaygın olup, bunun ötesinde maddi olmayan varlıklara ilişkin karlarla bağlantısı da bulunmaktadır. BEPS raporlarında matrah aşımının önüne geçebilmek için iki teklif

kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu teklifler: i) Gelirin, kuruluş veya ikamet alanında geçerli düşük bir vergi oranına tabi tutulması halinde, yabancı bir şubenin veya kontrol edilen bir işletmenin gelirini vergilendirecek bir gelir içerme kuralı (income inclusion rule), ii) ödeme asgari bir oranın üstünde veya etkin bir vergi oranına tabi olmadıkça belirli ödemeler için bir kesinti veya anlaşma yapılmasını reddeden ve aşınan matraha dayalı ödemelerden bir vergi alınmasını önermektedir (Demirhan, 2020:78).

Dijital ekonomideki doğrudan vergilendirme sorunları ve çözüm seçenekleri arasında ülkelere özel bir iktisadi varlık kavramına dayalı bağlama noktası (nexus) tanımı oluşturmaları ve bu alanda esas alınabilecek unsurun ortaya konulması ilk sırada yer almaktadır (OECD, 2015: 107-113) Bu unsur üç başlık altında şu şekilde ifade edilmektedir: i) Gelire dayanan faktörler: Sonuçlanan işlemler, eşik seviyesi, eşğin yönetimi, ii) Dijital etmenler: Yerel bir alan adı (local domain name), yerel bir dijital platform, yerel ödeme seçenekleri, iii) Kullanıcı bazlı etmenler: Aylık aktif kullanıcı, elektronik olarak sonuçlandırılan sözleşmeler, kullanıcılardan elde edilen veriler. Ayrıca özel dijital varlığa kazanç aktarımında uygulanabilecek yöntemler olarak; var olan kural ve ilkeler, kesirli paylaşırma yöntemi ve varsayılan kazanç yöntemi önerileri ortaya konulmuştur. Bu düşünce çerçevesinde, bir devletin diğer bir devlet teşebbüsünün ticari faaliyetleri sonucu elde ettiği kazancını vergileme yetkisine sahip olabilmesi için, söz konusu yabancı devlet teşebbüsünün diğer devletin ülkesindeki ticari varlığının belirli bir düzeye ulaşması gerekmektedir. Bir teşebbüsün bir ülkedeki dijital varlığı sayesinde gerçekleştirmiş olduğu ticari faaliyetlerden elde ettiği gelirin vergilendirilmesi için geleneksel anlamda bir iş yerinin varlığı aranmamaktadır. Yukarıda yer verilen unsurlar bağlamında ticari varlığı belirli bir seviyeyi aşan dijital unsurun iş yeri oluşturmuş olması vergilendirme hakkı için yeterli kabul edilecektir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun ortadan kaldırılması için önerilen bir diğer seçenek, dijital işlemler (mal ve hizmetlerin online satışı) üzerinden kesinti yoluyla bir stopaj vergisi alınmasıdır. Dijital ekonomiye ilişkin var olan vergisel sorunların çözümü için oluşturulan önerilerden bir diğeri, önemli bir iktisadi varlığına dayalı bağlama noktası (nexus) yaklaşımı kapsamında kazanç aktarımı kurallarından kaynaklanabilecek muhtemel güçlükleri önlemek amacıyla, dijital ekonominin meydana getirdiği dolaysız vergilerle ilgili sorunlarını çözmek için bir “denkleştirme vergisi” uygulanmasıdır (OECD, 2015:107-113).

Ülkelerin dijital ekonominin meydana getirdiği sorunları ortadan kaldırmak için uygulamada benimsediği sabit bir iş yerinin varlığını tespit noktasında önemli miktarda iktisadi varlık kavramı, yapılan işlemlerden tevkifat yapılması ve denkleştirme vergisi alınması uygulamaları, OECD tarafından mevcut aşamada tavsiye edilmemektedir. OECD, bunların yerine devletlerin BEPS Eylem Planlarına sadık kalmasını istemekte, OECD'nin planlarının uygulanmasının sonucunda dijital ekonominin yarattığı vergisel zorluklar üzerinde olumlu etkisi olacağını belirtmektedir (OECD, 2015:13).

Sabit işyerinin tespiti noktasında, geleneksel anlamda fiziki işyerinin varlığının aranması, dijital teknoloji üzerinden faaliyet gösteren şirketler için vergiden kaçınma için önemli bir aracı olmuştur. Birçok şirket bu koşullar altında faaliyette bulunduğu ülkede vergi ödemekten kaçınabilmektedir. Bu bağlamda sabit işyeri tanımının değiştirilmesi bu sorunun çözümü için önem arz etmektedir. Bir şirket fiziki işyeri varlığı şartına bağlı olmaksızın faaliyet gösterdiği ülkede önemli ölçüde iktisadi varlığa sahipse o ülkede vergi mükellefi olarak sayılması gerekmektedir. İkinci uygulama tevkifat müessesesidir. Buna göre bir devlet, kendi ülkesinde faaliyet göstermesine rağmen fiziki bir varlığa sahip olmaması nedeniyle vergi tahsil edemediği şirketlere yapılacak ödemeler üzerinden kesinti yapılmasını isteyebilecektir. Bu çözüm yolu basit ve hızlı olmakla birlikte vergi adaletini sağlama noktasında bünyesinde birtakım eksiklikler bulundurmaktadır. Zira yapılan kesintiler gerçek kazanç üzerinden değil brüt kazanç üzerinden yapılmaktadır. Doktrinde tevkifat uygulaması tevkifat oranının kurumlar vergisi/gelir vergisi oranı ile aynı olduğu ve tevkifat oranının daha düşük olduğu iki farklı şekilde yapılabileceği belirtilmektedir. Tevkifat oranının, gelir üzerinden alınan vergilere kıyasla daha düşük olması daha hakkaniyetli olacaktır. Zira giderlerini düşemeyen işletmelere yapılan tevkifatlar daha düşük oranda vergi alınmasını sağlayacak ve bu yöntemle vergilendirilen şirketler diğer mükelleflerle kısmen eşit duruma gelecektir. Oranın daha yüksek uygulanması durumunda sabit işyeri bulundurmayan mükellefler sabit işyeri açarak gerçek usulde vergilendirmeyi tercih edebilecektir. Devletlerin dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda uyguladıkları bir başka yöntem denkleştirme vergisi uygulamasıdır. Sayılan yöntemlerin dünyanın çeşitli ülkelerince uygulanmaya başlandığı görülmektedir (Durdu, 2019: 478). Tüm bu çözüm önerilerine ek olarak ayrıca uluslararası anlaşmalar, mevzuat değişiklikleri, bazı kurum ve kuruluşlarla iş

birliği, yerli ve yabancı bankalarla iş birliği, finansal hizmet şirketleriyle iş birliği yapılmalıdır.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dijital teknolojilerde yaşanan gelişmeler, maliyetleri azaltırken bilgi tabanının hızlı bir şekilde genişlemesini ve bilgiye dayalı maddi ve gayrimaddi varlıkların meydana gelmesini sağlamıştır. Bu sayede bilginin elde edilmesi ve paylaşılmasındaki etkinlik artmış, bu duruma bağlı olarak dijital işletmeler ve sosyal medya işletmelerinin katılımında gün geçtikçe artış yaşanmıştır. Dijital teknoloji faaliyetlerinin kapsamı ve oluşturduğu faydalar toplumları iktisadi ve sosyal bakımdan etkilemektedir. Dijital teknolojiler ve sosyal medya platformları ile oluşan yeni iş modelleri sayesinde çeşitli şekillerde gelir elde edildiği görülmektedir. Başarılı bir dijital dönüşümün gerçekleşmesinde teknolojik gelişmelerin yanı sıra insan faktörü de önem arz etmektedir. Söz konusu dönüşümün küresel anlamda eşit seviyelerde paylaşılamaması bu dönüşümün başarıya ulaşmasında olumsuz rol oynamasına rağmen gerek bireylerin gerekse ticari işletmelerin ve kurumların tüketici ihtiyaçlarına karşılık olarak yeni iş modelleri geliştirmesi ve dijital dönüşüme uyum sağlaması adeta bir zorunluluk haline gelmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimi, internet araçlarının ve sosyal medya kullanımının artması dijital dönüşümün kaçınılmaz sonucudur.

Gelir elde etme noktasında dijital faaliyetlerden ve sosyal medya uygulamalarından yararlanan bireyler ve ulusal ve uluslararası şirketler bu mecralardan icra ettikleri çeşitli faaliyetler sayesinde yüksek seviyelerde gelir elde etmektedirler. Ülkelerin sahip oldukları mevcut vergi kanunları son yıllarda ortaya çıkan söz konusu dijital dönüşümü yakalamakta gecikmekte ve bu alanlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu durumun temel sebebi ülkelerin mevcut vergi kanunlarında dijital ekonomi ve sosyal medya platformlarını kapsayacak hukuki düzenlemelere yeterince yer verilmemesi ve bu mecralardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak usul ve esasların belirlenmemiş olması görülmektedir. Söz konusu durum ülkelerin vergi kayıpları yaşamalarına neden olmaktadır.

Sosyal medya platformlarından elde edilen kazançların vergilendirilmesi noktasında birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin bazı sosyal medya işletmeleri kazanç elde ettikleri ülkelerde fiziki bir varlık (iş yeri) bulundurmamaktadır. Mevcut vergi kanunlarında vergilendirme işlemi için sabit bir iş

yeri bulundurma koşulu aranmaktadır. Söz konusu işletmelerin sabit iş yeri koşulunu sağlamaması durumunda elde ettikleri gelirlerin vergilendirilememesi sorunu ortaya çıkmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumlar kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Kanuni veya iş merkezlerinden en az birisi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef sayılıp Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazançların tamamı vergilendirilmektedir. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilecektir. Bu şekilde vergilendirilen mükellefler dar mükellef olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bu koşulları sağlayan ve sosyal platformlar üzerinden gelir elde eden gerçek kişilerin dar mükellef olarak sayılacaktır. 7194 sayılı kanun ile birlikte dijital ortamlarda reklam sunmak suretiyle gelir elde edenlerin DHV kapsamında vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

E-ticaret yoluyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin birtakım düzenlemeler mevcut vergi kuralları içerisinde yer alıyor olsa da esas sorun sosyal platformlar üzerinden icra edilen reklam faaliyetlerinden elde edilen kazançlardadır. Gerçek veya tüzel kişilerin e-ticaret faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler ticari kazanç kapsamında olup ülke içerisinde vergiye tabi tutulmaktadır. Sosyal medya platformları aracılığıyla reklam faaliyetlerine aracılık etmek suretiyle gelir elden eden kişilerin 193 sayılı GVK'ya göre elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödemek durumunda olmaktadır. Elde edilen kazancın niteliği konusunda literatürde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Sosyal medya platformlarında faaliyet gösteren kişilerin elde ettiği gelirlerin ticari kazanç olduğunu belirten özelgeler ve doktrinde görüşler bulunmakla birlikte bu faaliyetler sonucu elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğuna ilişkin görüşler de mevcuttur. Buna karşın sosyal medyada icra edilen faaliyetler sonucu elde edilen gelirler GVK'da açık bir şekilde belirtilmemiş olsa da ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir. Bu nedenle hukuki düzenlemelerin yapılması esnasında dijital platformlardan ve özellikle sosyal medya üzerinden elde edilen gelirlerin hukuki niteliğinin belirlenmesi ve bu konudaki belirsizliklerin ortadan kaldırılması, bu alanda yürütülecek olan vergileme faaliyetlerine ilişkin izlenecek usul ve esasların belirlenmesinde oldukça önem arz etmektedir. Söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin tüm usul ve esaslar ise kanunla düzenlenmelidir. Bu durum verginin kanunilik ilkesine işaret etmektedir. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesi

gereği gün geçtikçe artan dijital dönüşüm ve sosyal medya kullanımının yarattığı yeni iş modelleri ve kazanç türleri hukuki bir zemine oturtulmalı ve vergileme ilkelerine uygun yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Ayrıca sosyal medya platformları aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergiye tabi tutulmaları ile ilgili ülkemizde yakın zamanda birtakım gelişmelerin yaşandığı da görülmektedir. 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti veya bu ortamda reklam hizmeti sağlanmasına aracılık edenlere yapılacak olan ödemelerden mükellef olup olmamasına bakılmaksızın yüzde 15 oranında stopaj yapılması kararlaştırılmıştır. Buna göre sosyal medya platformları üzerinden reklam hizmeti verenlere ve söz konusu hizmetin verilmesine aracılık edenlere gelir vergisi kanununa ve kurumlar vergisi kanununa göre vergi kesintisi yapma zorunluluğuna haiz olanların ödeme yapmaları halinde yapılacak ödeme vergi kesintisine tabi olmaktadır. Böylece sosyal medya platformları aracılığıyla reklam hizmeti verenlerin veya reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlerin elde ettikleri gelirler vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergiye tabi olmaktadır.

İktisadi faaliyetlerin dijitalleşmesi sonucu meydana gelen vergisel sorunlar ve bu alanda vergilendirmenin nasıl olacağı noktasında uluslararası alanda yapılan tartışmalar devam etmektedir. Ülkeler oluşan vergi kayıplarını önlemek amacıyla ulusal anlamda çeşitli yasal düzenlemeler yapmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin yapılmasında tavsiye niteliği taşıyan OECD çalışmaları da yol gösterici olmaktadır. Oluşan vergi kayıplarını ne derecede azaltacağı ilerleyen dönemlerde elde edilen veriler sonucunda daha net anlaşılabilecektir.

Tüm bunlara ek olarak uluslararası anlaşmalar, mevzuat değişiklikleri, uluslararası kurum ve hükümetlerle, yerli ve yabancı bankalarla, finansal hizmet şirketleriyle iş birliği yapılmalıdır. Bu durum özellikle uluslararası anlamda söz konusu mecralardan gelir elde eden kimselerin çifte vergilendirilmesini önleme noktasında önemli olacaktır.

KAYNAKÇA

- Agresta, S., Bough, B. B., Miletsky, J. I. (2010). *Perspectives on Social Media Marketing*. Boston: Course Technology.
- Akkaya, H., Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Akkurt, S. S. (2017). Kişilik Hakkının Sosyal Medya Kullanıcıları Tarafından İhlâli Hâlinde Ortaya Çıkacak Cezaî Sorumluluğa Medenî Hukuk Bağlamında Bir Bakış. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(2), 329-373.
- Alper, A. (2012). *Sosyal Ağlar*. Ankara: Pelikan Yayıncılık.
- Altınbaş, Ö. G. (2019). Avrupa Komisyonu Tarafından Hazırlanan Dijital Vergi Taslağı. *Vergi Dünyası Dergisi*, (450), 58-61.
- Amans, P. S. (2017). Tax Challenges, Disruption and The Digital Economy. OECDiLibrary. Web: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbf97ab-en/index.html?itemId=/content/paper/0bbf97ab-en> 23 Ocak 2021'de alınmıştır.
- Asen, E. (2021). *What European OECD Countries Are Doing About Digital Services Taxes*. Tax Foundation. Web: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> 9 Nisan 2021'de alınmıştır.
- Aslam, A., Shah, A. (2017). Taxation and the Peer-to-Peer Economy. *IMF Working Paper*, 1-36.
- Ault, H. J., Schon, W., Shay, S. E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation*, 68, 274-279.
- Aydemir, R., Bakaç, S. (2019). Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(158), 265-285.
- Bae, S., Lee, T. (2011). Product Type and Consumers' Perception of Online Consumer Reviews. *Electron Markets*, 21(4), 255-266.

- Bahl, M. (2016). The Work Ahead: The Future of Businesses and Jobs in Asia Pacific's Digital Economy. Chennai: Cognizant. Web: <https://www.cognizant.com/whitepapers/the-work-ahead-the-future-of-business-and-jobs-in-asia-pacifics-digital-economy-codex2255.pdf> 2 Kasım 2020'de alınmıştır.
- Bal, A., Gutiérrez, C. (2015). International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures. M. Cotrut (Eds.), *Taxation of the Digital Economy* (pp.249-280). Online Books IBFD.
- Banuelos, J. (2008). Analysis of Spectacularization as Social Interaction in YouTube: Broadcast Yourself. Montreal: International Communication Association.
- Brügger, N. (2015). A Brief History of Facebook as a Media Text: The Development of an Empty Structure. *First Monday*, 20(5), 1-20.
- Bozdoğanoglu, B. (2020). *Dijitalleşme Süreci ve Vergilendirme*. (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi* (1. Baskı). İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Bukht, R., Heeks, R. (2017). Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *Development Informatics Working Paper*, (68), 1-24.
- Carlsson, B. (2004). The Digital Economy: What is New and What is Not? *Structural Change and Economic Dynamics*, 15(3), 245-264.
- Castells, M. (2013). *İsyen ve Umut Ağları İnternet Çağında Toplumsal Hareketler*. Koç Üniversitesi Yayınları.
- Castells, M. (2016). *İletişim Gücü*. (Çev.E. Kılıç,) İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Chaffey, D. (2015). *Digital Business and E-Commerce Management Strategy, Implementation and Practice* (6th edition). Italy: Pearson Education Limited Press.
- Chayko, M. (2018). *Süper Bağlantılı İnternet, Dijital Medya & Tekno-Sosyal Hayat*. (Çev.B. Bayındır, D. Yengin, T. Bayrak,) İstanbul: Der Yayınları.

- Christians, A. (2016). BEPS and the New International Tax Order. Web: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2939867# 1 Nisan 2021'de alınmıştır.
- Chui, M., Löffler, M., Roberts, R. (2010). *The Internet of Things*. McKinsey Quarterly. Web: <https://realize.in/downloads/TheInternetofThings.pdf> Erişim Tarihi: 22 Ocak 2021'de alınmıştır.
- Clow, K. E., Baack, D. (2016). *Bütünleşik Reklam, Tutundurma ve Pazarlama İletişimi*. (R. G. Öztürk, Dü.) Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Constantinides, E., Stagno, M. Z. (2011). Potential of the Social Media as Instruments of Higher Education Marketing: A Segmentation Study. *Journal of Marketing for Higher Education*, 21(1), 7-24.
- Cormode, G., Krishnamurthy, B. (2008). Key Differences Between Web 1.0 and Web 2.0. *First Monday*, 13(6), 1-30.
- Coyle, D. (2017). Precarious and Productive Work in the Digital Economy. *National Institute Economic Review*, 240(1), 1-16.
- Cruz, D., Fill, C. (2008). Evaluating Viral Marketing: Isolating the Key Criteria. *Marketing Intelligence & Panning*, 26(7), 743-758.
- Deloitte. (2020). *Türkiye'de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2019 Yıl Sonu Raporu*. Reklamcılar Derneği.
- Demirhan, H. (2020). Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları Ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi. *The Journal of Social Science*, 4(7), 73-86.
- Diclehan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları. 151-158. Web: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf> 27 Mart 2021'de alınmıştır.
- Dilmen, N. E. (2012). Sosyal Medya Sosyal Paylaşım Ağlarının Reklam ve Pazarlama Disiplinleri İçerisinde Kullanımı. E. Özgen, & T. Kara (Dü) içinde, *Sosyal Medya-Akademi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Dresden, B. (2016). *"The Internet And Beyond", Ad Law: The Essential Guide to Advertising Law and Regulation.* (R. Lindsay, Dü.) London: Kogan Page.
- Durdu, M. (2019). Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 470-488.
- Dursun, E. (2014). Sosyal Medya Aracılığıyla İşlenen Suçlar (Geniş Anlamda Bilişim Suçları). *Ceza Hukuku Dergisi*, 9(24), 371-400.
- Easley, D., Kleinberg, J. (2010). *Networks, Crowds, and Markets: Reasoning about a Highly Connected World.* Cambridge University Press.
- Endo, T. (2017). *Modification of Taxable Nexus to Adress the Tax Challenges of the Digital Economy.* (I. Kerscher, & M. Somare, Dü) Vienna: Linde Verlag GmbH Publishing.
<https://books.google.com.tr/books?id=qAw4DwAAQBAJ&pg=PA105&lp=PA105&dq=modification+of+taxable+Nexus+to+address+the+tax+challenges+Tsutomu+Endo&source=bl&ots=9EcGTEzTyM&sig=ACfU3U2hJ6l0SNtv-b34rGiE08heQgKTmg&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwikl7TYnfDtAhWM26QKHwakDX> 28 Aralık 2020'de alınmıştır.
- Eraslan, L., Eser, D. Ç. (2015). *Sosyal Medya Toplum Araştırma: Sosyal Medya Sosyolojisine Giriş.* İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Erkul, R. (2009). Sosyal Medya Araçlarının (Web 2.0) Kamu Hizmetleri ve Uygulamalarında. *Türkiye Bilişim Derneği*, (116), 96-101.
- Eru, O., Çelik, I. K., Çelik, S., Cop, R. (2018). Kaynak Olarak YouTuber'a Güvenilirliğin ve Marka Güveninin Gençlerin Satın Alma Niyetine Etkisi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(2), 219-238.
- Eurostat. (2018). *Power from Statistics: Data, Information and Knowledge* . Eurostat.
Web: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/7870049/9087487/KS-FT-18-005-EN-N.pdf/8c143a88-a67c-46ca-a24d-c34046fc4a49?t=1533886574000>
13 Aralık 2020'de alınmıştır.
- Eurostat. (2019). Eurostat Regional Yearbook 2019. (T. Brandmüller, Å. Önnersfors, Dü) Belgium. Web: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/10095393/KS-HA-19-001->

Aralık 2020'de alınmıştır.

Facebook. (2021). *Facebook Hizmet Koşulları*. Web: <https://tr-tr.facebook.com/legal/terms> 01 Mart 2021'de alınmıştır.

Facebook (2021). *Facebook for Business*. Web: https://www.facebook.com/business/learn/lessons/understand-monetization-eligibility-status?course_id=467400747420312&curriculum_id=2374726509274694

7 Mayıs 2021'de alınmıştır.

Fuchs, C. (2011). An Alternative View of Privacy on Facebook . *Information*, 2, 140-165.

Fuchs, C. (2016). *Sosyal Medya Eleştirel Bir Giriş*. (Çev. İ. Kalaycı, D. Saraçoğlu,) Ankara: Notabene.

Girgin, H. (2016). Sosyal Medyada Yayımlanan Reklamların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu* (200), 71-78.

Gökçen, A. (2018). Home-Screnüs: Bir Teşhirci Olarak Sosyal Medya Kullanıcısı. *Sosyoloji Divanı*, (11), 177-195.

Grewal, D., Roggeveen, A. L., Nordfält, J. (2017). The Future of Retailing. *Journal of Retailing*, 93(1), 1-6.

Hathorne, C., Breunig, R. (2021). Digital Service Taxation: An Introduction and Policy Options for Australia. Tax and Transfer Policy Institute. Web: https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/uploads/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2020-12/complete_dst_report_dec_2020_0.pdf 30 Mart 2021'de alınmıştır.

Inman, J., Nikolova, H. (2017). Shopper-Facing Retail Technology: A Retailer Adoption Decision Framework Incorporating Shopper Attitudes and Privacy Concerns. *Journal of Retailing*, 93(1), 7-28.

Instagram. (2021). *Facebook for Business*. Web: https://business.instagram.com/advertising?locale=tr_TR 7 Mayıs 2021'de alınmıştır.

- International Telecommunication Union. (2019). *Measuring Digital Development*. Geneva: ITU Publications. Web: <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/facts/FactsFigures2019.pdf> 23 Ocak 2021’de alınmıştır.
- Jones, B., Seabrook, S., Sciliberto, S., Jones, G. (2018). Taxation of The Digital Economy: Unilateral Measures. *Tax Journal*, (1389), 7-13.
- Kaplan, A. M., Haenlein, M. (2010). Users of the world, unite! The challenges and opportunities of Social Media. *Business Horizons*, 53(1), 59-68.
- Kaplanhan, F. (2017). Türkiye’de Sosyal Medya’nın Vergilendiril(eme)mesi ve Çözüm Önerileri: Google, Facebook, Twitter Örneği. *Güvenlik Çalışmaları Dergisi*, 18(3), 31-67.
- Kara, M. C., Öz, E. (2016, Şubat). Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS. *Vergi Dünyası*, (414), 172-181.
- Kara, M. C., Öz, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası*, (424), 30-37.
- Karadağ, N. C. (2019). İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, (236), 74-89.
- Kietzmann, J. H., Hermkens, K., McCarthy, I. P., Silvestre, B. S. (2011). Social media? Get serious! Understanding the Functional Building Blocks of Social Media. *Business Horizons*, 54(3), 241-251.
- Kırık, A. M. (Dü.). (2017). *Medya Çağında İletişim*. Çizgi Kitapevi.
- Kırık, A. M., Altun, E. (2018). Youtube Üzerinde Ürün Yerleştirme Stratejisi: Deniz Adam Örneği., (s. 166-177). İstanbul.
- Knickrehm, M., Berthon, B., Daugherty, P. (2016). Digital Disruption: The Growth Multiplier. Web: https://www.accenture.com/_acnmedia/pdf-14/accenture-strategy-digital-disruption-growth-multiplier-brazil.pdf 01 Aralık 2020’de alınmıştır.

- Koç, M., Karabatak, M. (2011). Sosyal Ağların Öğrenciler Üzerindeki Etkisinin Veri Madenciliği Kullanılarak İncelenmesi. *5 th International Computer & Instructional Technologies Symposium*, (s. 1-6). Elazığ.
- KPMG. (2021). *Taxation of the Digitalized Economy*. KPMG International Limited. Web: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> 12 Nisan 2021'de alınmıştır.
- Laughey, D. (2010). *Medya Çalışmaları Teoriler ve Yaklaşımlar*. (Çev. A. Toprak,) İstanbul: Kalkedon Yayıncılık.
- Lerman, K. (2007). Social Information Processing in News Aggregation. *IEEE Internet Computing*, 11(6), 16-28.
- Levy, M. (2009). WEB 2.0 Implications on Knowledge. *Journal of Knowledge Management*, 13(1), 120-134.
- Li , J. (2014). *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*. United Nations Paper. Web: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf 24 Aralık 2020'de alınmıştır.
- Lim, T. (2010). The Use of Facebook for Online Discussions Among Distance Learners. *Turkish Online Journal of Distance Education*, 11(4), 72-81.
- Manovich, L. (2001). *The Language of New Media*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology.
- Manyika, J., Chui, M., Brown, B., Bughin, J., Dobbs, R., Roxburgh, C., Byers, A. H. (2011). *Big data: The Next Frontier for Innovation, Competition, and Productivity*. The McKinsey Global Institute. Web: https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_full_report.pdf 27 Aralık 2020'de alınmıştır.
- Mayfield, A. (2008). What is Social Media? Web: https://www.icrossing.com/uk/sites/default/files_uk/insight_pdf_files/What%20is%20Social%20Media_iCrossing_ebook.pdf 02 Şubat 2021'de alınmıştır.

- Mealey, M., Oliver , W. (2016). BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS. *International Tax Review*, (105), 1-48.
- Mert, Y. L. (2018). Dijital Pazarlama Ekseninde Influencer Marketing Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 6(2), 1299-1328.
- Mutlu, B., & Bazarıcı, S. (2017). Marka İşbirlikleri İçin Yeni Bir Alan: Youtube İçerik Üreticileri ve Kanal Toplulukları Üzerine Netnografik Bir Araştırma. *Akdeniz Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, (27), 28-45.
- OECD. (2006). Glossary of Statistical Terms: Information, Communication Technology (ICT) Sector. Web: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=3038> 02 Eylül 2020'de alınmıştır.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. Web: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en 1 Nisan 2021'de alınmıştır.
- OECD. (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. OECD Publishing.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. Web: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 01 Aralık 2020'de alınmıştır.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. Web: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en;jsessionid=eI6bXgSSgNp8PDbl-q0WtOO0.ip-10-240-5-37 22 Mart 2021'de alınmıştır.
- OECD. (2021). History: <https://www.oecd.org/about/history/> 30 Ağustos 2020'de alınmıştır.

- OECD. (2021). Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development: Web: <https://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm> 30 Ağustos 2020’de alınmıştır.
- Organ, İ., Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Oymak, H. (2020). 7253 Sayılı “İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi Ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”’un Getirdikleri. *Yeni Medya*, (9), 129-141.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6(2), 73-82.
- Özdemir, S. S., Doğanay, M. Z. (2019). Bir Mecra Olarak Sosyal Medyanın Reklam Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(13), 295-337.
- Parmentier , G., Gandia , R. (2017). Redesigning the Business Model: From One-Sided to Multi-Sided. *Journal of Business Strategy*, 38(2), 52-61.
- PWC. (2019, 02 19). Italy’s 2019 Budget Law Introduces a Digital Service Tax. International Tax Services. Web: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf> 26 Mart 2021’de alınmıştır.
- Reinartz, W., Wiegand, N., Imschloss, M. (2019). The Impact of Digital Transformation on the Retailing Value Chain. *International Journal of Research in Marketing*, 36(3), 350-366.
- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları* (1. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Saraçoğlu, F., Kahraman, B. (2020). Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (376), 9-17.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2019). Vergi Hukuku Genel Hükümler (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Teece, D. J. (2010). Business Models, Business Strategy and Innovation. *Long Range Planning*, (43), 172-194.
- Thompkins, Y. L. (2012). Seeding Viral Content The Role of Message and Network Factors. *Journal of Advertising Research*, 52(4), 465-478.
- Topaloğlu, M. (2005). *Bilişim Hukuku*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı. (tarih yok). İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) Web: http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa 31 Ağustos 2020’de alınmıştır.
- Uçar, H. (2019). "Youtuber"ların Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, (233), 136-151.
- UNCTAD. (2019). *Digital Economy Report 2019*. New York: United Nations Conference on Trade and Development. https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf 24 Aralık 2020’de alınmıştır.
- Uraltaş, N. T., Bahadır, L. S. (2012). Elektronik Perakendecilik ve Bir Reklam Mecrası Olarak Sosyal Ağ Siteleri. T. Kara, & E. Özgen (Dü) içinde, *Sosyal Medya-Akademi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Uslu, Y. (2017). Dijital Ekonomide Vergisel Problemler,. *Vergi Dünyası*(436), 148-154.
- Üzeltürk, H. (1988). *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Yönünden Stopaj*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Vega, A. (2012). International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. *TranState Working Papers*, (163), 1-30.
- Vella, J. (2018). Taxing Digital Business: A Plea for Holistic Thinking. University of Oxford & Said Business School. <http://business->

taxation.sbsblogs.co.uk/2018/02/21/taxing-digital-business-a-plea-for-holistic-thinking/ 22 Ocak 2021'de alınmıştır.

Wearesocial. (2020). Digital 2020: 3.8 Billion People Use Social Media. Web: <https://wearesocial.com/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media> 09 Ocak 2020'de alınmıştır.

Wearesocial. (2021). Digital 2021: The Latest Insights Into The 'State Of Digital. Web: <https://wearesocial.com/uk/blog/2021/01/digital-2021-the-latest-insights-into-the-state-of-digital> 7 Mayıs 2021'de alınmıştır.

Woodward, R. (2006). The Organisation for Economic Cooperation and Development. *New Political Economy*, 9(1-2), 113-127.

World Bank. (2016). World Development Report 2016: Digital Dividends. Washington: World Bank Group. Web: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/896971468194972881/pdf/102725-PUB-Replacement-PUBLIC.pdf> 19 Kasım 2020'de alınmıştır.

World Economic Forum. (2016). World Economic Forum. 09 01, 2020 tarihinde Web: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Internet_for_All_Framework_Accelerating_Internet_Access_Adoption_report_2016.pdf 09 Ocak 2020'de alınmıştır.

Yaga, D., Mell, P., Roby, N., Scarfone, K. (2018). *Blockchain Technology Overview*. National Institute of Standards and Technology. doi:<https://doi.org/10.6028/NIST.IR.8202>.

Yavaşlar, F. B. (2020). Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (377), 9-20.

Yıldırım, N., Özmen, B. (2012). Video Paylaşım Sitelerinin Eğitsel Amaçlı Kullanımı. *E-Journal of New World Sciences Academy*, 7(1), 288-295.

Yılmaz, G. H., Değer, A. A. (2021). *Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu*. Deloitte. Web: <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalİktisadiFaaliyetlerdeİşyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> 02 Ocak 2020'de alınmıştır.

YouTube. (2021). YouTube About. Web: <https://www.youtube.com/intl/tr/about/> 7 Mayıs 2021' de alınmıştır.

Yüce, M., Akbulut, N. (2018). BEPS Eylem Planı Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (68), 105-123.

Zinderen, İ. E. (2020). Yeni Medyada Kimlik İnşası: YouTuber Kimliğine İlişkin Bir İnceleme. *Erciyes İletişim Dergisi* , 7(1), 415-433.



