DİJİTAL DÜNYANIN KODLARI

Emre SAVCI*
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

Dijital ortamda faaliyet gösteren platformlar, yarattıkları katma değer ve ekonomik etkileri bakımından günümüz ekonomilerinde önemli bir konuma sahiptir. Bu platformların küresel ölçekteki ekonomik büyüklükleri her geçen gün artmakta, buna paralel olarak devletlerin söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden vergisel haklarını koruma ve artırma yönündeki talepleri de güçlenmektedir. Bu süreç, ülkeler arasında ortak politika ve düzenlemelerin geliştirilmesine yönelik çeşitli girişimlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.

Bu çalışmada, dijital platformlar aracılığıyla oyun hizmeti sunan küresel ölçekli işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlerin Türkiye'deki vergi mevzuatı karşısındaki durumu ele alınacaktır. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan tereddütler ve sorunlar incelenecek, bu sorunların giderilmesine yönelik olarak mali idare tarafından geliştirilen düzenleme ve çözümler açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Oyun Kodu, E-Pin, Dijital, KDV-3, VAT-3

* Orcid Numarası: 0000-0002-3793-7441, Vergi Başmüfettişi, İletişim:emre.savci@vdk.gov.tr

GİRİŞ

Dijitalleşmenin hızla gelişmesi ve ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisinin giderek artması, politika yapıcıları ve mali otoriteleri bu yeni ekonomik yapının vergilendirilmesi konusunda düzenlemeler geliştirmeye yöneltmiştir.

Günümüzde teknoloji devlerinin küresel ölçekte elde ettikleri hasılatların muazzam rakamlara ulaşması ve bu hasılatın farklı ülkelerdeki kullanıcılar/faaliyetler aracılığıyla elde edilmesinden dolayı, dünya ülkeleri haklı olarak bu kazanç pastasından paylarını alma peşinde koşmaktadırlar. Bu nedenle ülkeler, dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel haklarını korumak ve gelirlerinden adil bir pay almak amacıyla çeşitli hukuki ve idari düzenlemeler geliştirmeye çalışmaktadır. Ancak bu amacın gerçekleştirilebilmesi için öncelikle vergileme yetkisinin ulusal ve uluslararası hukuk çerçevesinde sağlam bir yasal zemine oturtulması gerekmektedir.

Bu yazımızda, dijital oyun sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemler ile bu işletmelerin ürün ve hizmetlerinin satışına aracılık eden dijital kod satışlarının, Türk vergi mevzuatı çerçevesindeki vergisel boyutlarına değinilecektir.

2025 yılında oyun pazarının toplam büyüklüğü 188,8 milyar dolar olduğu, oyuncu sayısı ise 3,6 milyara çıktığı, Türkiye'de ise pazar payının 1 milyar dolar eşiği geçtiği değerlendirilmektedir.[1] Ülkemizin 2025 yılı GSYİH sı olan 1,58 trilyon dolar ile mukayese edildiğinde, oyun pazarının toplam büyüklüğü Türkiye'nin GSYİH'nın yaklaşık %12'sine tekabül etmektedir. 2030 yılında dünya oyun pazarının 500 milyar dolar civarı beklentisi düşünüldüğünde, bu veri bize pazarın büyüklüğünü anlamamızda yardımcı olmaktadır.

1-) Dijital Oyun Firması Gelirinin Vergilendirilmesi

a) Gerçek Kişilere Ait Gelirin Vergilendirilmesi

Dijital platformda oyun oynanması amacıyla yazılımların hazırlanması, internet sitelerinin oluşturulması, verilerin depolanması ve bunlar için ihtiyaç duyulan serverların konumlandırılmasını veya kiralanmasını sağlamak, bu organizasyonu kurmak, hiç şüphesiz ticari bir faaliyet yürütüldüğünü göstermektedir.

Oyun firmaları faaliyetleri nedeniyle hizmet bedeli tahsil etmekte ve gelirlerini, bu kalemler veya diğer gelirler (reklam geliri vs.) oluşturmaktadır.

Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin oyun faaliyetleri ticari bir faaliyet olup, elde ettikleri kazançlar tam mükellefiyet esasına göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna[2] (GVK) göre ticari kazanç kapsamında vergilendirilir. Ka-

1 Türkiye Oyun Sektörü Raporu 2025

2 06.01.1960 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zanç elde etsin etmesin yıllık beyanname verirler.

Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler, dar mükellefiyet esasına göre Türkiye'de elde ettikleri kazanç/iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ticari faaliyetleri kapsamında Türkiye'de elde ettikleri kazançları (kazanç elde etsin etmesin) için, yıllık beyanname verirler. Dar mükelleflerin ticari kazanç kapsamında Türkiye'de gelir elde etmesi için; Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve bunun yanında kazançlarını bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlamaları gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de kazanç elde edilmiş sayılmayacağı için vergilendirilmeyecektir.

b) Kurumlara Ait Gelirin Vergilendirilmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[3] kapsamında, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Mezkur Kanunun 6'ncı maddesince elde ettikleri kazanç safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilmekte olup, safi kurum kazancı GVK'nın ticari kazanç hükümlerince tespit edilmektedir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir. Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilci bulundurması ve bunun yanında kazançlarını bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlamaları gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de ticari kazanç elde edilmiş sayılmayacağı için vergilendirilmeyecektir.

c) İşyeri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Gelir/Kurumlar Vergisi mevzuat hükümlerince Türkiye'de faaliyet gösteren dar mükellefiyet statüsündeki kişilerin ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi için işyerinin veya daimi temsilcisinin ülkemizde bulunması gerekir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanuna[4] (VUK) göre ise iş yeri tanımı; *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* şeklinde yapılmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere fiziki bir yerden bahsedilmektedir.

Diğer yandan dar mükelleflerin vergilendirilmesinde, ilgili kimsenin mukim olduğu ülke ile ülkemiz arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşması mevcut olması halinde durum farklı olabilir.

3 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasamızın[5] 90'ıncı maddesi gereği; Milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup, iç mevzuat ile Milletlerarası antlaşmaların çeliştiği yerde milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmanın 7'nci maddesi ile Ülkemizin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmaların ekseriyetinin 7'nci maddesinde elde edilen ticari kazancın kim tarafından vergilendirileceği anlatılmıştır. İlgili işletmelerin Türkiye'de ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi için, kazancın işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması gerektiği, işyerinin de ilgili anlaşmaların 5'nci maddesince sabit (yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı gibi) bir yer anlamına geldiği ifade edilmiştir. Ayrıca model anlaşmada işyeri tanımının anlatıldığı ilgili maddenin beşinci fıkrasında, daimi temsilci de anlatılarak işyeri tanımı içerisine gömülmüştür.

Hem milletlerarası anlaşmalar hem de iç mevzuatımıza göre iş yeri tanımı sabit bir yeri tarif etmekte olduğu görülmektedir.

d) Elektronik Ortam İş Yeri Midir?

Yukarıda yer alan tanımda geçen; *"…gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* ifadelerinden dolayı sanal ortamı işyeri sayan görüşler mevcut olup, bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığının özelge safhasında kalan çeşitli görüşleri de mevcuttur.

İstanbul Defterdarlığının (Eski Adı ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı) 27.04.2012 tarihli 1477 sayılı ile 06.09.2012 tarihli 2728 sayılı özelgelerinde[6]; internet ortamının işyeri sayıldığına dair görüşler verilmiştir. Bununla birlikte ABD'de mukim bir kimseye verilen bir özelgede[7] ise; internet sitesinin yanında siteye ulaşım imkanı veren sunucunun (server) yerinin de önemli olduğu vurgulanmıştır.

Türkiye'deki mevcut vergi düzenlemeleri irdelendiğinde VUK'un 156'ncı maddesindeki tanımdan hareketle internet ortamının işyeri sayılabileceğine dair açık bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. Sadece tanımdaki "gibi" edatından hareketle internet ortamının işyeri sayılabileceği görüşü, hukukumuzdaki en temel ilkelerden olan vergi kanunlarının genişletilerek yorumlanamayacağı ilkesine ters düşmektedir.[8]

OECD Model Anlaşmasının maddelere

5 09.11.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı ile 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı özelgeleri, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20975, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/21993, (S.E.T: 11.09.2026)

7 Ankara Defterdarlığının (Eski Adı İle Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı), 14.10.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesi, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20809, (S.E.T: 11.09.2026)

8 Abdullah YEKELER, "E-Ticarette Vergilendirme Sorunu: İnternet Sitesi İşyeri Sayılır Mı?", Vergi Pusulası Dergisi, Sayı:13, Ekim, 2025, S.24

ilişkin yapılan yorumlarında, bir internet sitesinin tek başına bir maddi varlık teşkil etmediği ve "işe ilişkin bir yer" teşkil edebilecek bir lokasyona sahip olmadığı, ancak web sitesinin depolandığı ve erişimin sağlandığı sunucunun fiziksel lokasyon sayılacağı ve sabit bir yer olabileceği ifade edilmiştir.

Diğer yandan burada da web sitesi ile sunucuyu işletenlerin farklı kişiler olabileceği (İnternet Servis Sağlayıcıları) durumu ortaya çıkmakta olup, sunucu kendisine ait olmadığı için işyeri oluşmayacaktır. Nitekim günümüzde hosting kiralama hizmeti verilmesi yaygın bir durumdur. Sunucu kendisine ait olması ve fiilen belli bir yerde yeterli süre bulunulması halinde ise, sabit bir yerden bahsedilebilecektir.

Kısacası web sitelerinin işyeri sayılmasına ilişkin mali idarenin açıklamaları özelge safhasında kalmıştır. OECD model anlaşmasının yorumları ise konuya daha teferruatlı açıklamalar getirerek, sunucu lokasyonlarına ve mülkiyetine atıf yapmıştır.

2-) Dijital Hizmet Vergisi

Dar mükelleflerin Türkiye'deki ticari faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançtan söz edebilmek için işyeri vasıtasıyla elde etmesi gerektiği, iç mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği, web sitelerini işyeri olarak tanımlamak çok mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte, küresel ölçekli teknoloji firmaları Türkiye'de ve diğer dünya ülkelerinde milyarlarca dolar kazanç elde etmelerine rağmen, mevcut düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'de vergi ödememekteydi. Vergi Denetim Kurulunca birçok küresel ölçekli teknoloji firması nezdinde 2015-2019 yılları aralığında vergi incelemeleri yürütülmüş, tarhiyat içeren raporlar düzenlenmiştir. İlgili şirketlerin her ne kadar Türkiye'de temsilcisi bulunmasa da, hak ve itirazlarını Türkiye'de bulunan avukatlar veya danışmanları vasıtasıyla dile getirmişlerdir.

Daha sonra 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile hayatımıza Dijital Hizmet Vergisi dahil olmuştur. Kanun; dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, 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 kaydedilmesi gibi benzer hizmetlerin Türkiye'de sunulması ile elde edilen hasılat üzerinden, dijital hizmet vergisi ödenmesini içermektedir.

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarına göre tam/dar mükellef fark etmeksizin herkesi kapsamaktadır. Ancak, Türkiye'de bu işlemlerden elde ettiği hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan (muadili yabancı para) az olanları muaf tutmaktadır. Bu muafiyet ile esas amacın teknoloji devlerinin (google, amazon, yandex, netflix, spotify, steam,

Xbox, booking, facebook vb.) vergilendirilmesi olduğu, ölçek olarak daha düşük kalan firmaların muaf tutulduğu anlaşılmaktadır.

Mezkur Kanunun 7'nci maddesinin ikinci fıkrası ile bu teknoloji devlerinden dijital hizmet vergisi beyan etmeyenler hakkında, belli bildirimler yapıldıktan ve usul yolları izlendikten sonra, erişim engelleme kararı alınması yönünde Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Ancak bu yetki tanınan fıkra Anayasa Mahkemesinin 18/5/2023 tarihli ve E.:2020/11; K.:2023/98 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında özetle; yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin internet siteleri ile ilgili reklam yasağı, internet bant genişliğinin kademeli daraltılması gibi daha hafif kısıtlamaların öncelikle uygulanmasının gerektiği, son aşamada erişimin engellenmesi gerektiği yolu öngörülerek vergi güvenliğinin ihdas edilmesi gerektiği, bu sebeplerle getirilen sınırlamanın orantısız olduğu ve ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği ifade edilmiştir. İptal edilen fıkra yerine yeni bir düzenleme ise ihdas edilmemiştir. **Kısacası şu an yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi idaresinin yapabileceği pek bir şey yoktur.**

Diğer yandan dijital hizmet vergisi aylık beyan edilmekte ve yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2025 tarihine kadar hasılatın %7,5 oranında vergilendirilmektedir. 01.01.2026-31.12.2026 tarih aralığında %5, 01.01.2027'den itibaren ise %2,5 oranında vergilendirilecektir. Görüldüğü üzere aşamalı olarak dijital hizmet vergisi oranı düşürülmektedir.

3-) Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Dijital hizmet vergisi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi güvenliği müessesi bulunmamakta, diğer taraftan vergi oranları düşürülmektedir. Bahsi geçen firmaları da kapsayacak şekilde Kurumlar Vergisi Kanununa "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi" müessesi getirilmiştir.

Özünde, çok uluslu firmaların karlarını vergi cenneti ülkelerde bırakmak suretiyle, çok düşük vergi ödemelerinin önüne geçirilmesi amaçlanmaktadır. Temel mantığı, globalde efektif vergi yükünün %15 oranı altında kalan şirketlerin, vergi yükünü %15'e tamamlayıcı şekilde vergi ödemelerini içermektedir. Ancak, burada da vergi yükünü %15'e eşitleyecek tutarın hangi ülkeye ödeneceği duruma göre değişebilmektedir. İlgili düşük vergili ülke eksik olan vergiyi kendine alabileceği şekilde mevzuatını tasarlayabilir. Vergi yükünün ilgili oranın altında kaldığı durumda; grubun ana firmasının bulunduğu ülke (globe kurallarını benimseyen) ek vergiyi tahsil etme hakkına haiz olur. Ana firmanın bulunduğu ülke globe kurallarını benimsemeyen bir ülke olması halinde ise, ülkeler arası çeşitli dağıtım anahtarları (çalışan sayısı, ekonomik faaliyet ağırlığı vs.) ile dağıtılabilir.

Kısacası şirketler vergi yükünü %15'e tamamlayacağı ülkeyi kendi seçerek veya farklı kurgular tasarlayarak vergiyi bırakacağı ülkeyi seçebilir. "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi" müessesi getirildiği için dijital hizmet vergi yükü azaltılıyorsa, istenilen sonuçlara ulaşılamayabilir. Dijital platformların yüksek katma değerli olması, dış ticaret ve yazılım sektörlerine etkileri sebebiyle stratejik karar verildiği düşünülmektedir.

4-) Dijital Oyun Firması İşlemlerinin KDV Boyutu

Türkiye'de dijital ortamda ticari faaliyet çerçevesinde verilen hizmetler katma değer vergisinin (KDV) konusuna girmektedir. Hizmetin Türkiye'de verildiğinin göstergesi; hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır.

Dijital ortamda oyun, video, müzik gibi içeriklerin satışı veya ilgili firmaların dijital ortamda verdikleri reklam hizmetinin, Türkiye'deki yerleşik firmalar tarafından Türkiye'de verilmesi halinde KDV'li fatura düzenleyerek, matrahı 1 no.lu KDV beyanına dahil edilmelidir. Ancak Türkiye'deki yerleşik firmanın, ilgili hizmeti yurtdışında faydalanılacak şekilde sunması halinde; KDV 11 ve 12'nci maddeleri hükmü gereğince hizmet ihracı kapsamında vergiden istisna olacaktır.

Burada süreç içerisinde vergilendirmede sorun yaşanan firmaların, Türkiye'de işyeri ve kanuni merkezi olmayan kurumlar veya yerleşik olmayan kişiler olduğu yukarıda açıklanmıştır. Bu firmaların Türkiye'ye yönelik verdikleri hizmetlerin ne olacağı önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu[9] 9'uncu madde hükmünün tanıdığı yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi işlemlerine taraf olanları çıkardığı tebliğ hükümleri çerçevesinde sorumlu tutabilmektedir. Nitekim Bakanlığın buradaki mottosu; işlemin mükellefi olmayan ancak işlemin tarafların olan kişilerden, vergiye daha uyumlu, daha güvenilir görünen tarafı KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutmasıdır. Bu kişiler 2 No.lu KDV ile beyan vermektedir.

İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından verilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler için, KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Nitekim yurtdışından dijital ortamda gerçek/tüzel kişilere verilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler için 01.01.2018 tarihine kadar 2 no.lu kdv beyannamesi verilmesi gerekmekteydi. Ancak dijital firma içeriklerinin hitap ettiği kesim ekseriyetle gerçek kişiler olup, bu kişilerin de vergi bilinci ve KDV mükellefiyetinin olmadığı düşünüldüğünde; vergi sorumlusu sayılabilecek kişilerde aranan uyumlu, güvenilir kriterleri sağlamadığı anlaşılmaktadır.

Bu sebeple KDV 9'ncu maddesine, 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanunun

41.maddesi ile şu cümle eklenmiştir.

"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Bu değişiklik ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler ile yurtdışından Türkiye'deki gerçek kişilere elektronik ortamda sunulun hizmetler için, yurtdışındaki firmalar vergi sorumlusu tutulmuş ve bunlara 3 no.lu KDV yükümlülüğü getirilmiştir. Böylelikle mali idare daha güvenilir/uyumlu gördüğü veyahut tespiti ve tahsili daha kolay olduğunu düşündüğü yurtdışındaki dijital firmaları seçmiştir.

Bu firmaların gerçek kişi dışındakilere verdiği hizmetlerde kdv yükümlülüğü/sorumluluğu ise, hizmetin verildiği kişilerde olup, 2 no.lu kdv beyanı verilecektir. Bu kişiler kdv mükellefiyeti olan şirketler olabileceği gibi, mükellefiyeti olmayan kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları, vakıflar vb. nin olması durumu değiştirmeyecektir.

Dijital firmalar satışlarının birçoğunu kredi kartı ile tahsil etmenin yanında, farklı satış dağıtım kanalları da geliştirmişlerdir. Herkesin kredi kartı kullanmayacağı veya erişime yetkilerinin olmaması, yurtdışına kapalı olabileceği gibi durumlar mevcut olabilmektedir. Bu sebeple satın alma imkanı veren; kontör, puan, kod, şifre, e-pin vs. gibi farklı adlar altında bakiye yüklemesine yarayan ve daha sonra bu bakiye ile hizmete erişim sağlanmaktadır. Anlaşılacağı üzere, hizmet erişimine bakiyenin kullanılması ile ulaşılacağından, vergiyi doğuran olay bakiyenin kullanılması aşamasıdır. Ancak vergi idaresi bu konuda farklı zamanlarda farklı görüşler vererek, farklı uygulamalar icra etmiştir.

a) Kod, Şifre, E-Pin Satışlarının KDV Karşısındaki Durumu İle İlgili Verilen Görüşler

Vergi idaresinin puan, kod, şifre, e-pin vs. gibi satışlarının KDV karşısındaki durumuna ilişkin **18.01.2024 tarihine kadar** özelge safhasında belirttiği görüşler aşağıdaki gibidir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2019 tarih 45404237- 130[I-18-255]-E.22852 sayılı özelgesi aşağıdaki şekilde olup, e-pin, kod, şifre vb. satışların KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiği yönünde görüş vermiştir.

"...Buna göre, internet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) şifreler (aktivasyon kodlan), e-pin ve oyun kodları ile daha sonraki teslim ve hizmetlerin bedelini ödemek amacıyla kullanılacak olan bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Aktivasyon kodlarının satın alınması sırasında, bu satın

alma gücü için ödenen tutarlar, bir teslim ve hizmetin karşılığında ortaya çıkmadığından ve dâha sonra Türkiye'de yararlanma veya teslim edilme şartına bağlı olarak satın alınacak farklı oranlardaki teslim ve hizmet bedellerini teşkil ederek bu oranlara göre vergileneceğinden, kodların satışı anında KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir…"

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 19.06.2020 tarih 84974990-130[KDV5.I.1.2018.30]-E.162143 sayılı özelgesi aşağıdaki gibi olup, oyun kod satışlarının KDV matrahına dahil olduğu yönünde açıklamalarda bulunmuştur.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin internette online oyun oynayarak kazandığı oyun paralarını bu kişilerden parça parça satın aldığı ve topluca aynı oyunu oynayan başka kişilere sattığı belirtilerek söz konusu oyun paraların satışının katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

…

Buna göre, Şirketinizce internette online oyun oynayanlardan satın alınan oyun paralarının satışı 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir."

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı yukarıdaki görüşünü, 18.08.2021 tarih E-45404237-130[I-18-255] – 129352 sayılı özelge ile değiştirerek, e-pin, kod, şifre vb. satışların KDV matrahına dahil olması gerektiğini açıklamıştır.

"…Bilahare, konunun Gelir İdaresi Başkanlığınca yeniden değerlendirilmesi neticesinde; ilgi(b)'de kayıtlı yazımızla tayin edilen özelgemizde görüş değişikliği yapılmış olup; " - 10 uncu maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

- 20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, internette online oyun oynayanlardan satın alınan oyun paralarının satışının 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir." şeklinde görüş tayin edilmiştir…"

b) KDV Tebliğinde Kod, Şifre, E-Pin Satışları Hakkında Yer Verilen Açıklamalar

Vergi idaresi oyun kod satışlarının KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşünü **18.01.2024 tarihine kadar** özelge safhasında belirterek, yukarıda değinilen görüşleri ile piyasaya yön vermiştir. Mezkur tarihli

yayımlanan Resmi Gazete ile 49 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile kod satışlarına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının 14.03.2024 tarih ve E-64994458-130[5501-4294]-22385 sayılı yazısında; 49 Seri No'lu Tebliğ ile yapılan açıklamaların konuya ilişkin görüş değişikliği mahiyetinde olmadığı açıklayıcı mahiyette olduğu yönünde ifadelerde bulunmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin ***"Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar"*** *bölümüne 49 Seri No'lu Tebliğ ile 16. bölüm eklenmiştir. Vergi idaresi katma değer vergisinin konusu ile ilgili sık karşılaşılan ve tereddütlü hususları bu başlık altında toplayarak çözüme kavuşturduğu görülmektedir.*

Kart, şifre, kod vb. satışlarda kdv uygulaması aşağıdaki şekilde iki yöne ayrılmıştır.

- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olanlar,
- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olmayanlar.

Bazı kart, şifre ve kodlar belirli bir ürünü veya hizmeti temsil etmekte olduklarından, henüz aktive edilmemiş olsalar bile bunlar ile bir başka ürün ve hizmetin temini mümkün olmamaktadır. Sanal ortamda veya fiziki mağazalarda satılan bu kart, şifre ve kodların yurt dışından ithali veya Türkiye'de satışı **KDV'ye tabi olacaktır.**

Bazı kart, şifre ve kodlar ise aktive edildiklerinde; belirli bir ürün veya hizmet temin edilmediği, sanal veya fiziki ortamda satın alma hakkı oluşturduğu belirtilmiş ve bu kart, şifre ve kodların ürün veya hizmetleri sağlayanlar nezdinde daha sonra yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü temsil ettiği belirtilmiştir. Bu çerçevede, bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı **KDV'ye tabi olmayacağı** açıklamalarına yer verilmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; tebliğin ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalar ve örneklerde, belirli bir ürün veya hizmet ibaresi kullanılarak kodların ürün mü, hizmet mi olduğuna ilişkin net ifade kullanılmamıştır.

Dijital Hizmet Vergisi olarak bilinen 7194 Sayılı Kanuna 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 hizmetler, dijital hizmet vergisine dahildir.*

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin *"Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler"* başlıklı 2'nci bölümünde ise;

*"Oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya **oyun kodlarının**"* dijital ortamda satışından elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabii olduğu açıklamaları yer almaktadır.

Buradan hareketle kod satışını ürün tesliminden ziyade hizmet olarak tanımlamak daha uygun olacaktır. Her ne kadar Anayasa'nın kanunilik ilkesi kıyasa cevaz vermese de, oyun kodlarının vergiye tabii olmasından ziyade, ürün-hizmet ayrımını ortaya koymaya çalıştığımızdan, yasak ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

c) Kod, Şifre, E-Pin Satışlarına İlişkin Örnekler

Örnek-1 ; ABD mükellefi olan (A) şirketinin (Dünya genelinde hasılatı 800 milyon avro) "TRUGAMES" adında bir oyun platformu olup, ilgili platformda birden fazla oyun bulunmakta ve internet üzerinden erişime sunmaktadır. (A) şirketi ilgili platforma abone olmak için herhangi bir ücret almamakla beraber platformda satışa sunduğu oyunların alışverişine kredi kartı yanı sıra, kendi oluşturduğu oyun kodlarıyla da izin vermektedir. (A) şirketi oluşturduğu oyun kodlarının bir kısmını Türkiye'de mukim (B) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

1. Durum: Türkiye'de yaşayan KDV mükellefi olmayan Ahmet kredi kartı ile "TRUGAMES" üzerinden bir oyun satın almıştır.

2.Durum: *Türkiye'de yaşayan* KDV mükellefi olan Mehmet ise (B) Ltd. Şti'nden 100-TL oyun kodu satın almıştır. Bu kodların bir kısmını "TRUGAMES" üzerinden bir oyun satın almakta, bir kısmını ise oyun içi *özellik satın almada kullanmıştır.*

Not: ABD'de efektif vergi yükü %20'dir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki Türkiye'de mukim olmayan **(A)** *şirketi*, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeyecektir. Diğer taraftan Türkiye'deki müşterileri için dijital ortamda oyun satışı ve oyun oynanması hizmetinden elde ettiği hasılatının üzerinden 2026 yılında %5, 2027 yılında ise %2,5 oranında dijital hizmet vergisi beyan etmesi gerekmektedir.

(A) şirketinin efektif vergi yükü ABD'de %20 olduğundan, Türkiye'de Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi durumu söz konusu değildir.

1.Durumda; İşyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların, Türkiye'deki KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunduğu hizmetlerin KDV'si için, hizmeti sunan tarafından 3 no.lu beyan verilmesi gerekmektedir. (A) şirketi Ahmet'e kredi kartı ile sattığı oyun için 3 no.lu KDV beyanı vermesi gereklidir. Diğer yandan Ahmet'ten elde ettiği hasılat üzerinden dijital hizmet vergisi beyanı vermelidir.

2.Durumda; Mehmet (B) Ltd. Şti.'nden oyun kodu satın almıştır. İlgili oyun kodları "TRUGAMES" platformunda birden fazla

ürünü satın alma imkanı verdiği için, ilgili kodlar satın alma gücünü temsil etmektedir. Bu sebeple kod satışı KDV'siz gerçekleşecektir.

Diğer yandan kodların oyun veya oyun içi özellik satın almada kullanılması halinde ise hizmetin verilmesi ve KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşecektir. Mehmet KDV mükellefi olan gerçek kişi olduğundan, (A) şirketi bu işleme ilişkin 3 no.lu kdv beyanı vermeyecektir. Mehmet işleme ilişkin KDV'yi 2 no.lu ile beyan ederek ödeyecek, 1 no.lu ile indirim konusu yapacaktır.

Örnek-2 *;* "TRUGAMES" platformunda sadece tek oyun olsa idi, yukarıdaki örnekte 2. durumunda KDV kim tarafından, ne zaman beyan edilirdi?

"TRUGAMES" sitesi sadece bir oyunun oynanmasına imkan tanıdığı için, ABD mükellefi olan (A) şirketinin oluşturduğu oyun kodları belirli bir ürün/hizmete ilişkindir. Belirli bir oyun oynanmasının yanında, belirli bir oyunun içindeki özellik/karakter gibi birden fazla imkan tanıması durumu değiştirmeyecektir. Bu sebeple kodlar satın alma gücü taşımaktan ziyade, kod satışı aşamasında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu sebeple (B) LTD. ŞTİ, ilgili oyun kodları için ithal aşamasında 2 no.lu KDV beyanı vermeli ve ödemeye müteakip 1 no.lu KDV beyanı ile indirim konusu yapmalıdır. Diğer taraftan kodların Mehmet'e satışı aşamasında da (B) LTD. ŞTİ tarafından KDV hesaplanmalıdır. Kodların kullanılmasında kdv doğmayacaktır.

Oyun kodları, sosyal platformlar, müzik, video gibi dijital platformların satış/pazarlama kanallarından biri olan kod, şifre, e-pin vb. satışı, kullanılması vergi mevzuatımızda duruma göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Yukarıda ki örnekler çeşitlendirilerek farklı durum ve sonuçlara ulaşılması mümkündür.

SONUÇ

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan elektronik ortamda hizmet veren firmalar için KDV-3 beyan yükümlülüğü doğabilmekte, ayrıca aynı işlemden elde ettikleri hasılat üzerinden ise dijital hizmet vergisi beyan yükümlülüğü bulunmaktadır. Diğer taraftan ÇVÖA tarafı olmayan ülkelerde işyeri/kanuni merkezi bulunanlar için, vergi idaresinin işyeri görüşü (özelge safhasında) ile ilaveten kurumlar vergisi ile karşılaşması pek olasıdır. ÇVÖA tarafı ülkede işyeri/kanuni merkezi bulunanlar da duruma göre (sunucu Türkiye'de ise), Türkiye'deki kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür.

Bunlardan global ölçekte olanların, dijital hizmet vergisi ve KDV-3 yükümlülüklerini ne kadar yerine getidiği muhakkak denetime tabii tutulmaktadır. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının ardından Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nda yer alan "vergi güvenliği" mekanizmasının yeniden düzenlenmemiş olması, verginin etkin bir

şekilde tahsil edilmesi ve denetlenmesi bakımından bazı riskleri beraberinde getirmektedir. Bu durum, özellikle yurt dışında yerleşik mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin takibi ve verginin güvence altına alınması açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

KAYNAKÇA

1982 Sayılı Anayasa

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

49 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği

Abdullah YEKELER, "E-Ticarette Vergilendirme Sorunu: İnternet Sitesi İşyeri Sayılır Mı?", Vergi Pusulası Dergisi, Sayı:13, Ekim, 2025, S.24

Türkiye Oyun Sektörü Raporu 2025

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelge, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20975, (Erişim 01.06.2026)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı özelge, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/21993, (Erişim 01.06.2026)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı), 14.10.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesi, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20809, (Erişim 01.06.2026)

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, Temmuz, 2014, S. 100, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/tr/publications/reports/2014/08/model-tax-convention-on-income-and on-capital-condensed-version-2014_g1g46e32/9789264255265-tr.pdf, (Erişim:01.06.2026)