

**DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELE  
AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ**

Veysel ŞİMŞEK  
Yüksek Lisans Tezi  
Danışman: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU  
Haziran, 2022  
Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELE**  
**AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ**

**Hazırlayan**  
**Veysel ŞİMŞEK**

**Danışman:**  
**Doç.Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU**

**AFYONKARAHİSAR-2022**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Dijital Ekonominin Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Açısından Etkinliğinin İncelenmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2022

İmza

Veysel ŞİMŞEK

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ENSTİTÜ ONAYI**

<b>Öğrencinin</b>	<b>Adı- Soyadı</b>	Veysel ŞİMŞEK
	<b>Numarası</b>	190607101
	<b>Anabilim Dalı</b>	Maliye
	<b>Programı</b>	Maliye
	<b>Program Düzeyi</b>	<input checked="" type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Sanatta Yeterlik
<b>Tezin Başlığı</b>	Dijital Ekonominin Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Açısından Etkinliğinin İncelenmesi	
<b>Tez Savunma Sınav Tarihi</b>	.../.../2022	
<b>Tez Savunma Sınav Saati</b>		

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek oy birliği – oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

**Prof. Dr. Elbeyi PELİT**  
**MÜDÜR**

## ÖZET

### DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELE AÇISINDAN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

Veysel ŞİMŞEK

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

Haziran, 2022

Danışman: Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

Günümüzde geleneksel ticaretin dijital platformlar aracılığı ile yapılması ve küreselleşmenin ülkeler için oluşturmuş olduğu riskler, ülkelerin vergi sistemlerinde de önemli riskler oluşmasına neden olmaktadır. Bu riskleri doğuran en önemli neden dijital dönüşümle birlikte fiziksel varlığın önemini yitirmiş olması ve fiziksel işyeri kavramının dijital ekonomiyi kapsamakta yetersiz kalmasıdır.

Bu açıdan, vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı, fiziki teslimatı gerekmeyen ve anında teslimi sağlanabilen mal ve hizmetlerin denetiminin nasıl yapılacağı, katma değer vergisi açısından dijital ürün teslim zamanının belirlenmesinde ortaya çıkan problemlerin nasıl çözüleceği, bulut bilişim hizmetlerinin, dijital ödemelerle ilgili olan ve hizmet gelirlerinin, uygulama programları satışlarından elde edilen gelirlerin ve katılımcı ağ platformlarının vergilendirilmesinin nasıl olacağı ortaya çıkan vergileme sorunlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatlarında dijital ekonomide işlem yapan firmaların iş yeri kavramının belirsiz olması, dar veya tam mükellef ayrımındaki güçlük, gelirin elde edildiği ülkenin belirlenemiyor olması, elde edilen gelirin sınıflandırılmasının yapılamaması ve vergi matrahının tespit etmenin oldukça zor olması dijital ekonominin vergileme alanında oluşturduğu diğer sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkelerin gelir kaynakları arasında önemli bir yer tutan vergi gelirleri, vergi kayıp ve kaçakları nedeni ile aşınmaktadır. Bu durum kanuni ve kanuni olmayan biçimlerde oluşabilmektedir. Vergi kaçakçılığı daha çok vergi mükellefi olan kişi ve kuruluşların ödemeleri gereken vergileri kendileri için yük olarak görmelerinden kaynaklandığı söylenebilir. Vergi kaçakçılığı, kamu gelirlerinin temel dayanağı olan vergilerin azalmasına neden olduğu için, kamunun vatandaşlarına sunmuş olduğu hizmetlerin azalmasına negatif olarak yansır. Böylelikle vatandaşların gerek sosyal gerekse de iktisadi yaşamı olumsuz olarak etkilenir ve bu durumla beraber vergilerin etkinliğinin düşmesine kadar kapsamlı bir çerçevede çeşitli olumsuzluklar oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına yönelmeleri devletin kamusal gelirini azaltması neticesinde ekonomi üzerinde olumsuz etki oluşturmaktadır. Bu durum dijital ekonominin yaygınlaşması ile daha belirgin hale gelmiş olduğu söylenebilir. Çeşitli ülkelerin dijital anlamda vergilendirilmesi gereken platformlara yönelik çeşitli yasal düzenlemeler ve yaptırımlar düzenlerken, ülkemizde halen gerekli ve kapsamlı bir düzenleme yapılamamıştır.

Bu çalışma ile öncelikle dijital ekonominin büyümesiyle birlikte vergilendirme alanında oluşan riskleri ortaya koymak amaçlanmıştır. Özellikle dijital ekonominin neden olduğu

vergi kaçakçılığı kavramı üzerinde durulmuştur. Türkiye’de dijital ekonominin neden olduğu vergi kayıplarını önlemek amacıyla ne tür önlemler alındığı araştırılmıştır. Seçilmiş ülkelerin dijital ekonomi sonucu ortaya çıkan vergi kaçakçılığı kavramı ile mücadelede aldıkları önlemler ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmada uluslararası örgütlerin ve ülkelerin dijitalleşmesinin vergileme üzerindeki etkileri konusunda almış oldukları önlemler analiz edilmiştir.

Çalışmanın sonucunda dijital ekonominin neden olduğu problemlere karşı önlem almada Türkiye’de ve diğer çoğu ülkede ‘Dijital Hizmet Vergisi’ uygulamasına geçildiği tespit edilmiştir. Uluslararası örgütlerin konu ile ilgili yapmış olduğu düzenlemelerin matrah aşındırması gibi temel kavramlarla sınırlı olduğu ortaya çıkmıştır.

Dijital ekonominin neden olduğu riskleri en aza indirmek için OECD veya AB gibi uluslararası örgütlerin küresel düzenlemeler yapması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle bu riskler içerisinde en önemlisi olan vergi kaçakçılığı ile mücadelede ulusal önlemler ile birlikte uluslararası önlemlerinde alınması gerektiği ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital, ekonomi, dijital ekonomi, vergi, vergi kaçakçılığı.

## ABSTRACT

### INVESTIGATION OF THE EFFICIENCY OF THE DIGITAL ECONOMY IN TERMS OF FIGHTING TAX EVASION

Veysel ŞİMŞEK

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT OF FINANCE

June, 2022

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU

Today, traditional trade through digital platforms and the risks posed by globalization for countries cause significant risks in countries' tax systems. The primary reason causing those risks is the fact that physical assets have lost their importance with the digital transformation, and the concept of physical workplace remains incapable of covering the digital economy.

It can be said that most of the problems related to the taxation of the digital economy arise from the sales of digital products and the activities of virtual companies. In this respect, it is aimed to determine which country has the taxation authority, how to control the goods and services that do not require physical delivery and can be delivered instantly, how to solve the problems that arise in determining the delivery time of digital products in terms of value added tax, cloud computing services, digital payments and service revenues. The emerging taxation issues of how revenues from sales of application programs and participating network platforms will be taxed. In addition, the uncertainty of the workplace concept of companies operating in the digital economy in tax legislation, the difficulty in distinguishing between limited and full taxpayers, the inability to determine the country from which the income is obtained, the inability to classify the income obtained and the difficulty of determining the tax base are other problems created by the digital economy in the field of taxation appears.

Tax revenues, which have an important place among the income sources of countries, are eroded due to tax losses and evasion. This situation can occur in legal and illegal forms. It can be said that tax evasion is mostly caused by taxpayers and organizations seeing the taxes they have to pay as a burden for themselves. Since tax evasion causes a decrease in taxes, which are the main basis of public revenues, it reflects negatively on the decrease in the services provided by the public to its citizens. Thus, both the social and economic life of the citizens are adversely affected, and this situation creates various negativities in a comprehensive framework, up to the decrease in the effectiveness of taxes. The tendency of taxpayers to tax evasion has a negative effect on the economy as a result of reducing the public revenue of the state. It can be said that this situation has become more evident with the spread of the digital economy. While various legal regulations and sanctions have been regulated for platforms that should be digitally taxed by various countries, a necessary and comprehensive regulation has not been made in our country yet.

With this study, it is primarily aimed to reveal the risks that occur in the field of taxation with the growth of the digital economy. In particular, the concept of tax

evasion caused by the digital economy has been emphasized. It has been researched what kind of measures are taken to prevent tax losses caused by the digital economy in Turkey. The measures taken by selected countries in the fight against the concept of tax evasion, which emerged as a result of the digital economy, were examined comparatively. In the study, the measures taken by international organizations on the effects of digitalization on taxation were analyzed.

As a result of the study, it has been determined that 'Digital Service Tax' has been implemented in Turkey and in many other countries in order to take precautions against the problems caused by the digital economy. It has been revealed that the regulations made by international organizations on the subject are limited to basic concepts such as base erosion.

It has been concluded that international organizations such as OECD or EU should make global regulations in order to minimize the risks caused by the digital economy. It has emerged that international measures should be taken together with national measures in the fight against tax evasion, which is the most important of these risks.

**Keywords:** Digital, economy, digital economy, tax, tax evasion.



## ÖN SÖZ

Yaptığım çalışmanın hazırlanmasında, planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve her adımın incelenmesinde çalışmama ışık tutan, yardımlarını esirgemeyen ve her anlamda engin bilgi, birikim ve deneyimleri ile beni her anlamda destekleyen, değerli hocam ve danışmanım Doç. Dr. Ceyda KÜKRER MUTLU'ya, ders dönemim boyunca hoşgörülerini ve manevi desteklerini gördüğüm, fikirleri ile bana yol gösteren eğitim aldığım hocalarıma teşekkür ederim. Araştırmanın alan yazında dijital ekonomi, dijital ekonominin vergilendirilmesi ve vergi kaçakçılığı konusunda yeni araştırmalara öncülük etmesini ve çalışmalara katkı sağlamasını diliyorum.

Veysel ŞİMŞEK  
2022, Afyonkarahisar

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
ENSTİTÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖN SÖZ.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

1. DİJİTAL EKONOMİ.....	4
2. DİJİTAL EKONOMİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	6
3. DİJİTAL EKONOMİDE ÇERÇEVESİNDE GELİŞEN EĞİLİMLER.....	8
3.1. ÜÇ BOYUTLU BASKI .....	9
3.2. NESNELERİN İNTERNETİ.....	10
3.3. ROBOT TEKNOLOJİSİ.....	10
3.4. 5G MOBİL AĞ.....	11
3.5. SANAL PARALAR.....	11
4. DİJİTAL EKONOMİ PLATFORMLARI.....	12
4.1. ELEKTRONİK TİCARET.....	13
4.2. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ.....	15
4.2.1. Dünya’da E-Ticaretin Gelişimi.....	15
4.2.2. Türkiye’de E-Ticaretin Gelişimi.....	17
4.3. UYGULAMA MAĞAZALARI.....	17
4.4. ELEKTRONİK ÖDEME.....	18
4.5. KATILIMCI AĞ PLATFORMU.....	19
4.6. İNTERNET TABANLI REKLAMCILIK.....	20

### İKİNCİ BÖLÜM

#### DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

1. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	21
2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	22
2.1. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	26
2.1.1. Katma Değer Vergisinde Oluşan Sorunlar.....	27
2.1.1.1. Düşük Değerli Malların İthalatında Muafiyetler.....	28
2.1.1.2. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Uzaktan Satışlar.....	28
2.1.1.3. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Dijital Araçlar.....	29
2.1.2. Gümrük Vergisinde Oluşan Sorunlar.....	30
2.1.3. Damga Vergisinde Oluşan Sorunlar.....	30

<b>2.1.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Sorunlar.....</b>	<b>30</b>
<b>2.2 TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VERGİLERDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....</b>	<b>31</b>
<b>3. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DİJİTAL VERGİ UYGULAMALARI.....</b>	<b>34</b>
3.1. TÜRKİYE.....	34
3.2. BİRLEŞİK KRALLIK.....	36
3.3. FRANSA.....	37
3.4. İSPANYA.....	38
3.5. İTALYA.....	39
3.6. RUSYA.....	40
3.7. İSRAİL.....	40
3.8. ABD.....	41

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN ULUSAL VE ULUSLARARASI ÖNLEMLER

<b>1. DİJİTAL EKONOMİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI.....</b>	<b>49</b>
<b>2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....</b>	<b>45</b>
2.1. OECD ÇALIŞMALARI.....	45
2.1.1. Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Sorunların Tespiti.....	46
2.1.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Gözden Geçirilerek İyileştirilmesi.....	47
2.1.3. Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasının Önlenmesi.....	49
2.1.4. Değer Yaratma Esası ile Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Uyumlu Hale Getirilmesi: Gayrimaddi Varlıklar.....	51
2.2. AVRUPA BİRLİĞİ ÇALIŞMALARI.....	52
2.3. TÜRKİYE ÇALIŞMALARI.....	55
2.3.1. Dijital Hizmet Vergisi.....	56
2.3.2. Daimî Temsilci Meselesi.....	56
2.3.3. Finansman Gider Kısıtlaması.....	57
2.3.4. Daimi İşyeri Hususu.....	58
<b>TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>59</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>66</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>74</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri .....	8
Şekil 2. Dünyadaki E-Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı .....	14
Şekil 3. Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar .....	26

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

- BEPS** : Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı  
**KDV** : Katma Değer Vergisi  
**DST** : Dijital Hizmet Vergileri  
**OEEC** : Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı  
**vd.** : Ve diğerleri  
**%** : Yüzde  
**€** : Euro

## GİRİŞ

1990 yılları itibariyle internetin yaygın bir şekilde kullanımı sonucu ekonomik değişimler dijital platformlar üzerinde gelişmiş ve dijital ekonominin gelişiminin temeli olmuştur. Özellikle 2000 yılından itibaren 2010 yılına kadar yeni bilgi ve iletişim teknolojileri birbiri ardına yayılmış ve ortaya çıkan ekonomik değişimi desteklemiştir (Bukht ve Heeks, 2018).

Dijital ekonomi, finans ve yönetim üzerinde yeni nesil teknoloji etkisidir. Dijital ekonomi, büyüme fırsatına öncülük eden yeni nesil teknoloji olarak da açıklanmaktadır (Kırık Kutluay, 2017). Dijital teknolojik araçların geliştirilmesi, dijital ekonominin dinamiklerini belirlemektedir. Dijital ekonomi sahip olduğu dinamiklerle fiyat mekanizmasının daha sağlıklı işlemlerini ve fiyatları şeffaflaştırarak alıcı ve satıcı arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. Bu bağlamda piyasanın daha verimli olmasını sağlarken, maliyetleri düşürmekte ve rekabeti artırmaktadır (Yirmibeşçik, 2005).

Dijital teknolojiler ile dijital dönüşümün hız kazanması, dijital ekonomide birçok yeni iş platformlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yeni iş platformlarının tümüne dijital platform adı verilmektedir. Dijital platformlar yazılım, donanım, işlem ve ağların karışımlarıdır (Kenney ve Zysman, 2016). Dijital ekonomi platformları, yapılan işlerin niteliğini ve bu platformlarda sürdürülen faaliyetlerin piyasa koşullarına göre ölçeklendirme kabiliyetini artırmıştır. Dijital ekonomi platformları ayrıca satıcılar ve alıcılar arasındaki uzak mesafeleri aşarak yapılan ticareti kolaylaştırmakta ve daha geniş pazar fırsatı sunmaktadır (Kesgin, 2021).

Dijital çağın bir parçası olarak e-ticaret hız kazanmıştır. E-ticaret, bilgisayar ağları üzerinden gerçekleşen hizmetlerin alım ve satışının düzenlendiği dijital araçlarla donatılmış bir ağ platformudur. E-ticarete kullanılan dijital araçlar arasında; bilgisayar platformları, uygulamalar, çözüm sunucuları, e-ticaret hizmet sağlayıcıları tarafından üretilen çeşitli yazılım biçimleri ve çevrimiçi satın almanın artırılması ve kolaylaştırılması yer almaktadır (Apte, 2018). E-ticaret, temel olarak ek veya esas satış kanalı olup, başlıca özellikleri hız, esneklik ve şeffaflıktır (Budak, 2018). Bu hız ve esneklik yaygınlaşmasını sağlamış ve bu yaygınlık beraberinde vergilendirme

sorunsalını ortaya çıkarmıştır. Vergilendirme sorunsalı da vergi kaçakçılığını dijital platformlarda kolayca yaygınlaşmasını sağladığı düşünülmektedir.

Çalışmada dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığı kavramını önlemede gerek ulusal gerekse seçilmiş ülkelerde yapılan uygulamaların başında ‘Dijital Hizmet Vergisi’ alındığı ortaya çıkmıştır. Türkiye’de dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. 1 Mart 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Katma Değer Vergisine ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de yapılan diğer dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığı ile ilgili önlemler OECD’nin BEPS Eylem Planı ile uyumlu yürütülen çalışmalar olarak karşımıza çıkmaktadır. BEPS Eylem Planında yer alan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Gözden Geçirilerek İyileştirilmesi” (Eylem 3), “Zararlı Vergi Uygulamalarının Ele Alınması” (Eylem 5) “Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmanın Önlenmesi” (Eylem 7), ve de “Değer Yaratma Esası ile Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Uyumlu Hale Getirilmesi” (Eylem 8-10) başlıkları ile ilgili dijital ekonomide vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Dijital ekonominin neden olduğu sorunlar seçilmiş ülkeler açısından çalışmamızda değerlendirilmiştir. İngiltere’de ‘Kaydırılmış Kazanç Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi’, İspanya’da ‘Dijital Hizmet Vergisi’, İtalya’da ‘İnternet Vergisi, Rusya’da KDV’den muaf tutulması kanunu ve İsrail’de ‘Dijital Daimi İşyeri Testi’ uygulamalarının yapıldığını görmekteyiz.

Uluslararası örgütlerce dijital ekonomide vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik yapılan çalışmalar OECD, AB, Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Para Fonu tarafından yapılan düzenlemeler olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Yapılan çalışmalardan en geniş ve kapsamlı olanı OECD önderliğinde oluşturulan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesidir. Projede Eylem planında doğrudan ve dolaylı vergilere ilişkin düzenlemeler karşımıza çıkmaktadır. Dijital ekonomide vergi kaçakçılığının önlenmesinde bir diğer düzenlemeler yapan örgüt Avrupa Birliği düzenlemeleridir. Avrupa Birliği tek pazarı, mini tek durak mağazası (MOSS) ve dijital ekonominin adil

vergilendirilmesi için getirilen kurallar AB'nin bu konuda yapmış olduğu dikkat çeken düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmanın sonucunda dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığının önlenmesinde sık başvurulan yöntemlerden biri olarak 'Dijital Hizmet Vergisi' uygulamasının olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle Türkiye, İngiltere, İspanya gibi ülkelerde 'Dijital Hizmet Vergisi' uygulamasına geçildiğini görmekteyiz. Dolayısıyla dijital ekonominin vergilenmesi ve neden olduğu vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak ulusal bazda alınan en yaygın yöntem 'Dijital Hizmet Vergisi' olmuştur. Türkiye içinde yeni bir vergi olan 'Dijital Hizmet Vergisi' dijital ekonominin vergilendirilmesinde ve dijital ekonominin yarattığı vergi kaçakçılığının en aza indirilmesinde önemli bir adım olmuştur. Ayrıca Türkiye'de KDV kanunda ulusal bazda yapmış olduğu bazı düzenlemelerde önemli bir adım olarak karşımıza çıktığını söyleyebiliriz.

Birçok ülke uluslararası örgütlerin düzenlemelerine uyumlu şekilde ulusal bazda düzenlemelerini Türkiye'deki uygulamalar gibi gerçekleştirmiştir. Bahsedildiği gibi 'Dijital Hizmet Vergisi' ve ulusal bazda düzenlemeler şeklinde gerçekleşmiştir. Özellikle KDV ile ilgili düzenlemelerin ortak olduğunu söyleyebiliriz.

OECD ve AB gibi örgütler ise temel bazı kavramlar dışında farklı bir düzenlemeye gidememişlerdir. Dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı ile bu kavramlar üzerinden dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığına ilişkin önlemler almaya çalışmışlardır. Ancak dijital ekonominin etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi adına, ülkelerin uluslararası iş birlikleri yetersiz kalmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

#### 1. DİJİTAL EKONOMİ

Dijital ekonomi kavramına ilk kez 1994 Business Week dergisinde değinilmiştir (Aslan, 2015). Dijital ekonomi kavramı, 1990'lı yılların sonlarına doğru ABD'de yaşanan verimlilik artışına bağlı olarak uzun vadeli büyümeyi temsil etmektedir. Ayrıca Don Tapscott tarafından 1995 yılında yazılan The Digital Economy: Promise And Peril In The Age Of Networked Intelligence adlı kitapta dijital ekonomi kavramına değinilmiştir (Ber, 2018). OECD'ye göre dijital ekonomi, "teknolojinin daha hızlı, daha güçlü ve daha ucuza yayılmasını sağlayan, iş modellerini ve süreçlerini değiştiren, ekonominin her alanında inovasyonu destekleyen bilgi ve iletişim teknolojilerinin getirdiği dönüşüm süreci" olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2015).

Dijitalleşmenin getirdiği yenilik ve fırsatlar, özellikle ekonomi alanında etkisini göstermiştir. Ekonomide dijitalleşme süreci ile birlikte mal ve hizmetlerin sunumu dijital platformlar üzerinde gelişmiş ve bu süreçte dijital ekonomi ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomi kavramı; bilgi, bilişim sistemleri ve iletişimdeki değişiklikler olarak tanımlanmaktadır (Ünal Miçooğulları, 2018). Nitekim bilgi ve iletişim teknolojileri ile birlikte ortaya çıkan dijital araç ve gereçler, dijital platformlar üzerinde bulunan üreticilerin ve tüketicilerin sayısında artış meydana getirmiştir. Böylelikle dijital ekonomi, küresel ölçekte yürütülen ekonomik faaliyet ağını hem genişletmiş hem de profesyonel alanlar oluşturmuştur (Biscontini, 2020).

Dijital ekonomi kavramı, gelişen teknolojik süreçle birlikte insanların bilgilerini ve emeklerini bir platform üzerinde sundukları gelişen ve değişen büyük bir pazar haline gelmiştir. Ekonominin yeni hali olarak tanımlanan bu kavram, hayatın her alanına etki etmiştir. Dijitalleşme sürecinde gelişen ve yeni bir ekonomik faaliyet alanı olan dijital ekonomi, mal ve hizmetlerin internet ağı üzerinden müşterilere sunulması olarak da tanımlanabilir (Kesgin, 2021).

Dijital ekonomi, bilişim teknolojileri alanında geliştirilen teknolojilerin, iletişim teknolojileri, fiziksel sistemler ve altyapı ile kombinasyonu üzerinde yükselen bir ekonomidir (Kozanoğlu, 2018). Dijital ekonomi, internetin yaygınlaşmasıyla birlikte iletişim teknolojileri ile makinelerin entegrasyonunu ifade eden, derin algoritmik kombinasyonlarla birbirleriyle iletişime geçip aynı zamanda öğrenebilen makinelerin kullanıldığı ekonomik süreç (Yücekaya, 2019) haline dönüşmüştür.

Dijital ekonominin gelişim süreci, özellikle web ağlarının gelişmesi sürecindeki 20 yy. sonlarına dayanır. 1990'ların ortalarında başlayan internetin hızlı gelişimi ile birlikte dijital manzara genişlemiş, işletmelerin çalışma şeklini ve tüketicilerin işletmelerle var olan iletişim şeklini değiştirmiştir (Curtis vd, 2018).

1990 yılları itibariyle internetin yaygın bir şekilde kullanımı sonucu ekonomik değişimler dijital platformlar üzerinde gelişmiş ve dijital ekonominin gelişiminin temeli olmuştur. Özellikle 2000 yılından itibaren 2010 yılına kadar yeni bilgi ve iletişim teknolojileri birbiri ardına yayılmış ve ortaya çıkan ekonomik değişimi desteklemiştir (Bukht ve Heeks, 2018).

Çerçeve bir kavram olarak dijital ekonominin kendi içerisinde farklı katmanları ve bileşenleri bulunmaktadır. Dijital ekonominin farklı teknolojileri ve ekonomik yönleri;

- Dijital ekonominin temel özellikleri ya da yeniliklerden (yarı iletkenler, işlemciler), çekirdek teknolojilerden (bilgisayar telekomünikasyon cihazları) ve alt yapıların etkinleştirilmesinde (internet ve telekom ağları) oluşan temel yönleri,
- Dijital platformlar, mobil uygulamalar ve ödeme hizmetleri dâhil olmak üzere temel dijital teknolojilere dayanan temel ürün ya da hizmetleri üreten dijital ve bilişim teknolojileri sektörleri,
- Dijital ürün ve hizmetlerin gittikçe daha fazla kullanıldığı sektörleri (e-ticaret vb.) içeren daha geniş bir dijitalleştirme sektörleri seti olarak üç ana gruba ayrılabilir (Birleşmiş Milletler, 2019).

Dijital ekonomi, finans ve yönetim üzerinde yeni nesil teknoloji etkisidir. Dijital ekonomi, büyüme fırsatına öncülük eden yeni nesil teknoloji olarak da açıklanmaktadır (Kırık Kutluay, 2017). Dijital teknolojik araçların geliştirilmesi, dijital ekonominin dinamiklerini belirlemektedir. Dijital ekonomi sahip olduğu dinamiklerle fiyat mekanizmasının daha sağlıklı işlemini ve fiyatları şeffaflaştırarak alıcı ve satıcı arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. Bu bağlamda piyasanın daha verimli olmasını sağlarken, maliyetleri düşürmekte ve rekabeti artırmaktadır (Yirmibeşçik, 2005).

## **2. DİJİTAL EKONOMİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ**

Ulusal sınırların ötesinde bir ekonomik bağ, yüksek iktisadi verimlilik getiren buluşlarla yaşanan yoğun teknolojik ve sosyal değişim, artan oranda bilgi akışı ve paylaşımı dijital ekonominin karakteristik özellikleri olarak belirtilmektedir. Dijital ürün ve teknolojilere dayanan mal ve hizmetlerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ülkeler arasında ticarete konu olmasıyla beraber ticaretin küresel bir niteliğe dönüşmesi ve ticarete ilişkin ödeme, üretim ve pazarlama gibi konularda önemli değişimler yaşanması dijital ekonominin en önemli özelliklerinden biridir (Aslan, 2007).

Dijital ekonomi, geleneksel ekonomiden farklı olarak kendisine özgü birtakım temel özelliklere sahiptir. OECD tarafından belirlenen dijital ekonominin temel özellikleri şunlardır (OECD, 2014);

- Hareketlilik, dijital ekonominin ağır bir şekilde dayandığı maddi olmayan şeyler
- Özellikle büyük veri kullanımı da dâhil olmak üzere verilere güven
- Kullanıcı katılımı, entegrasyon ve sinerji referansı ile anlaşılabilir ağ etkileri.
- Pazarın iki tarafının farklı yargı alanlarında olabileceği çok taraflı iş modelleri
- Ağ etkilerine dayanan bazı iş modellerinde tekelleşme veya oligopol eğilimi.
- Hızla gelişen teknolojinin önündeki engellerin düşük olması nedeniyle değişkenlik.

Dijitalleşmenin ekonomi alanında meydana getirdiği dönüşümler kapsamında dijital ekonomiye ait özellikler Aslan (2007) tarafından şu şekilde sıralanabilir:

- Fiziki nitelikteki mal ve hizmetlerin dünya ekonomisindeki payının azalması,
- Dijitalleşmenin getirdiği verimlilik,

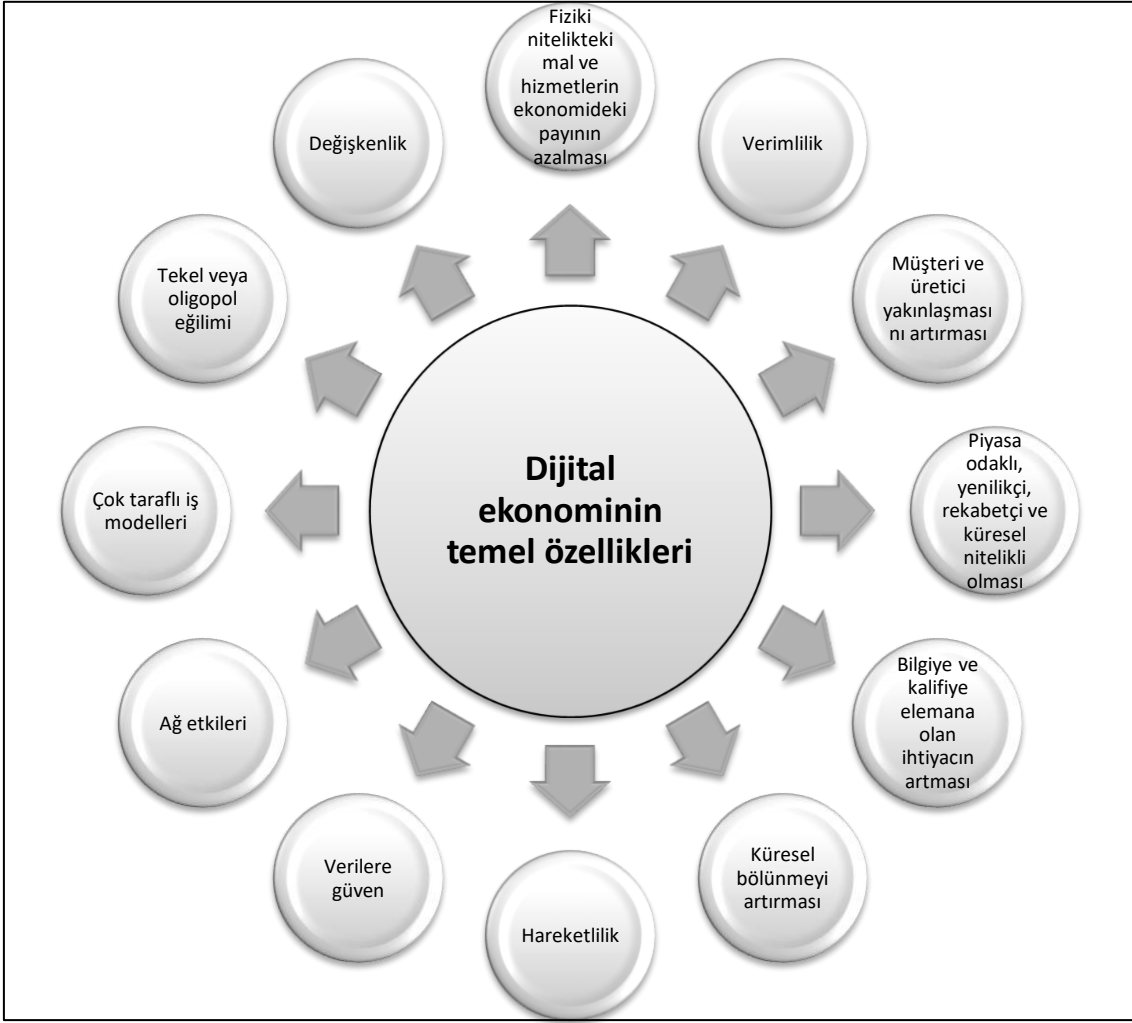
- Müşteri ve üretici yakınlaşmasını artırması,
- Piyasa odaklı, yenilikçi, rekabetçi ve küresel nitelikli olması,
- Bilgiye ve kalifiye elemana olan ihtiyacın artması,
- Küresel bölünmeyi artırması.

Dijital ekonomide oldukça yaygın olan verilere güven, işletmelerin online olarak hizmet verdiği işlemlerde, etkileşimde bulunduğu; müşteriler, tedarikçiler ve kullanıcılar hakkında veriler toplamasıdır. Bu süreçte işletmeler veri toplama, depolama ve analizler yaparak faaliyette bulunduğu alanda daha etkili pazarlama yöntemleri geliştirebilir ve işletmenin mal ve hizmetlerini bu veri analizlerine göre planlayabilir (Kesgin, 2021).

Dijital ekonomide ağ etkileri, dijital platformun karakteristik özelliklerinden biridir. Ağ etkisi, bir mal veya hizmetin kullanıcılarının o ürünün değeri üzerindeki mevcut veya potansiyel kullanıcılara olan etkisini ifade eder (UNCTAD, 2019). Ağ etkisine örnek olarak, bireylerin Twitter'ı sosyal ağ olarak kullanmak istemesinin nedeni toplumun diğer üyelerinin bunu sosyal ağ olarak benimsemesinden dolayıdır. Ağ etkisi aynı zamanda dijital platformun kullanıcı sayısına bağlı olarak değerini artırır. Bu sayede işletmeler, daha fazla kullanıcı elde eder ve sunduğu mal ve hizmetleri kalitesini geliştirerek piyasada daha fazla değer kazanmayı amaçlar.

Çok taraflı iş modeli, bilgi ve iletişim teknolojisinin genişlemesinin sonucudur. Çok taraflı iş modeli, alıcılar ve satıcıları birbirine bağlamak gibi kısa vadeli işlemler biçiminde olabilir veya paylaşılan bir sonuca ulaşmak için daha uzun vadeli ilişkilerin ve iş birliğinin oluşturulmasını içerebilir (Rosen, 2019). Bazı dijital platform pazarlarında, özellikle bir şirketin olgunlaşmamış bir pazarda ilk katılımcı olduğu dijital platformlarda, düşük büyüme maliyetlerinin ağ etkisi şirketin kısa sürede faaliyet gösterdiği piyasada hâkim olmasını sağlayabilir. Bu nedenden dolayı bu şirketler, faaliyette bulunduğu pazarda baskın bir konuma gelerek monopol bir pazar oluşturabilir. Sonuç olarak, kısa bir süre içinde pazarın önemli bir bölümünü kontrol etmiş gibi görünen ve baskın bir konuma sahip olan şirketler, işlerini daha güçlü teknoloji, daha cazip bir değer önerisi veya daha sürdürülebilir bir iş modeline göre inşa eden rakiplerine göre pazar payını hızla kaybederken bulmuşlardır (OECD, 2014). Dijital ekonominin temel özellikleri özet şeklinde Şekil 1'de gösterilmiştir.

*Şekil 1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri*



**Kaynak:** Şekil araştırmacı tarafından literatüre dayalı olarak hazırlanmıştır.

### **3. DİJİTAL EKONOMİDE ÇERÇEVESİNDE GELİŞEN EĞİLİMLER**

Dijitalleşme olgusunun gelişimi ile birlikte ekonomik faaliyetlerin birçoğu, dijital platformlar üzerinde gerçekleşmektedir. Nitekim gelecekteki on yıllık süreçte ekonomide oluşturulan yeni değer yaklaşık %60-70'i dijital olarak gerçekleştirilen platformlarda gerçekleştirilecektir (www.weforum.org). Dijital platformlar üzerinde hızla büyüyen dijital ekonomi, içerisinde gerçekleşen faaliyetlerinin artması ile yeni teknolojik araçlar ortaya çıkartmıştır. Bu kapsamda dijital ekonomi çerçevesinde gelişen eğilimler aşağıda gösterilmiştir (Kesgin, 2021).

### 3.1. ÜÇ BOYUTLU BASKI

Üç boyutlu baskı teknolojisi sanal sunumlardan fiziksel nesnelere oluşturan bir dizi teknolojiyi ifade eder (Crew ve Brennan, 2015). Üç boyutlu baskı teknolojisinin geçmişi 1980'lere kadar uzanmaktadır. İlk üç boyutlu yazıcı Charles W. Hull tarafından 3D Systems firması adına 1984 yılında geliştirilmiştir. Charles Hull'ın geliştirdiği katkı üretim teknolojisi olan Üç boyutlu baskı, hızlı prototiplemeyi mümkün kılmış ve sayısız sektörde yeni uygulamalar başlatmıştır. Teknolojinin, sanayi devriminden bu yana üretimdeki en büyük gelişmelerden birisi olduğu söylenebilmektedir (Hull, 2014).

Üç boyutlu baskı teknolojisi geleneksel üretim yöntemlerinin aksine piyasaya daha hızlı fiziksel ürün sunabilen teknolojiye sahiptir. Ayrıca üç boyutlu baskı teknolojileri, ürünlerin hızlı bir şekilde prototipini çıkarması sayesinde üretim maliyetlerinin düşmesini ve ürünlere daha hızlı baskılama özelliği sağlayarak bireylere, küçük işletmelere üretim imkânı sağlamıştır (Ratto ve Ree, 2010).

Üç boyutlu baskı, masaüstü imalat ya da katkısız üretim olarak bilinen bir üretim yöntemidir. 3D baskı ile sanal bir modelden, ısı, ışık ya da kimyasal maddeler kullanarak oluşturulan katmanların birleştirilmesi ile fiziksel nesnelere yaratılabilmektedir (Karagöl, 2015). Üç boyutlu baskı, dijital bir ortamda tasarlanmış üç boyutlu herhangi bir nesnenin katı formda basılması faaliyetidir. Söz konusu işlemi gerçekleştiren aygıtlara da üç boyutlu yazıcı denilmektedir. Baskılarda metalden plastiğe, seramikten balmumuna hatta çikolataya kadar çeşitli türde hammaddenin kullanılması mümkündür (Çalışkan, 2015).

Eğitimden sağlığa, savunma sanayinden imalat sanayisine kadar birçok alanda kullanılan üç boyutlu baskı teknolojisinde ilerlemeler devam etmektedir. Örnek vermek gerekirse tıp alanında 3D ile yapay organ üretimi çalışmaları sürdürülürken, bazı ülkeler savaş uçaklarında 3 boyutlu yazıcılar ile üretilmiş parçaların kullanımını test etmekte ve bütçelerindeki savunma harcamaları kalemlerinde bulunan; onarım, bakım, kırılan ve bozulan parçaların yerine, 3D yazıcılardan çıkan parçaların kullanılmasına yönelik girişimlerde bulunmakta ve savaş bölgesine götürülecek bir 3D yazıcı ile acil parça değişimlerini yapabilecek üstelik askerler için yeni silahlar üretebilecek teknolojiler geliştirmektedirler (Akgül, 2014).

### 3.2. NESNELERİN İNTERNETİ

Dijital dönüşüm ile nesnelerin interneti, günlük yaşantıda insanların olduğu tüm nesnelere birbiri ile teması geçmesini sağlayarak, nesnelerin yaşamı kontrol altına almasını sağlamıştır (Altınpulluk, 2018). Nesnelerin interneti, internet üzerindeki her türlü fiziksel nesne arasından iletişime izin vermekte ve yeni bir ağ paradigması olarak bilinmektedir. Nesnelerin interneti, diğer sistemlere kıyasla domotika, e-sağlık, mal izleme ve lojistik alanlarında çok sayıda uygulama ile dünya çapında bir siber-fiziksel sistem olarak tanımlanmaktadır (Han vd., 2013).

Nesnelerin interneti sahip olduğu optimizasyon çerçevesini pratik senaryolarda uygulamak adına, katmanlar arası bir iletişim protokolü sunmaktadır. Sonuçlar, önerilen çözümün küresel bir iletişim optimumuna ulaşabileceğini ve mevcut katmanlı çözümlerden daha iyi performans işlevli olmasını göstermektedir. Yeni katmanlar arası modül, nesnelerin interneti de verimli ve güvenilir uçtan uca iletişim sağlama yolunda, birincil adım olabilme potansiyeline sahip olmaktadır (Sheng vd., 2015).

Endüstriyel alanda çalışma yapan kurum ve kuruluşlar; daha verimli çalışmak, iş değerini artırmak ve müşteri memnuniyetini sağlamak adına nesnelerin interneti teknolojisini kullanmaktadır. Bu teknoloji sayesinde daha fazla verim artışı sağlamaktadır. Bu verim, kurum ve kuruluşların gelişimini olumlu şekilde etkilemektedir. Son senelerde nesnelerin interneti üzerine önemli araştırmalar yapılmasıyla ilgiler daha fazla nesnelerin interneti üzerine yoğunlaşmıştır. (Zhang vd., 2015).

### 3.3. ROBOT TEKNOLOJİSİ

Son yıllarda robotik teknolojiler, üreticiler açısından emek tasarrufu, yüksek verimlilik ve istihdamı azaltarak daha düşük ücret sağlamasıyla dijital ekonomide önemli bir yere sahip olmuştur (Spiezia, 2017). Bu nedenden dolayı rekabetçiliklerini artırmak isteyen ülke, sektör ve şirketler, giderek artan oranlarda robot teknolojilerine yatırım yapmaktadır. Nitekim robot satışlarının 2017'de 381 bin 300 adetten 2021 yılına kadar 630 bin adede yükselmesi beklenmektedir (UNCTAD, 2019).

### 3.4. 5G MOBİL AĞ

Yeni nesil kablosuz ağlar olan 5G, yakın gelecekte inovasyonu teşvik etme ve dijital ekonominin artan taleplerini karşılama potansiyeline sahip olabileceği belirtilmektedir (OECD, 2019). Çünkü 5G mobil ağ, tedarik zincirlerini birbirine iyi bir şekilde bağlayarak işlem ve lojistik maliyetlerini azaltacaktır. Bu yüzden 5G mobil ağ, gelecekte dijital ekonomide faaliyette bulunan işletmelerin gelirlerini artıracak büyük bir fırsat olarak görülmektedir. Günümüzde 4G mobil ağ bağlantısının ortaya çıkması sonucu akıllı telefonların ve tabletlerin kullanımının artması ile küresel ölçekte gelirlerini artıran işletmeler buna örnek olarak gösterebilir.

Günümüzde mobil ağ kullanımının oranları ve gelecekteki kullanılacak olan 5G mobil ağ bandının tahmini olarak kullanım yüzdeleri Tablo 1'de gösterilmiştir. Tablo 1'e göre Kuzey Amerika ve Avrupa gibi gelişmiş bölgeler, gerekli altyapının sağlanmasıyla gelecekte 5G mobil ağı benimseyenlerin başında olacaklardır. Nitekim tahminlere göre 2025 yılı itibariyle Kuzey Amerika mobil ağ altyapısının yaklaşık olarak yarısı 5G mobil ağ kullanacaktır. Ayrıca 2025 yılı itibariyle tabloda yer alan bölgeler mobil ağ altyapılarını daha üst mobil ağ bandına yükseltecektir (Birleşmiş Milletler, 2019).

*Tablo 1. Nesil ve Bölgeye Göre Mobil Teknoloji Karışımı*

	2018 (%)			2025 (%)			
	2G	3G	4G	2G	3G	4G	5G
Asya Pasifik	34	21	45	5	13	67	15
Latin Amerika	26	39	35	5	21	65	8
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	37	40	23	10	32	52	6
Sahra Altı Afrika	59	35	6	14	59	24	3
Bağımsız Devletler Topluluğu	36	45	19	2	18	68	12
Avrupa	18	36	46	1	7	63	29
Kuzey Amerika	9	21	69	2	7	44	47
Dünya	29	28	43	5	20	59	15

**Kaynak:** Birleşmiş Milletler, 2019.

### 3.5. SANAL PARALAR

Sanal para birimi herhangi bir kamu idaresine bağlı olmadığından hukuki bir sisteme tabi değildir. Bu yüzden sanal para birimleri, banka mevduatı olarak işlem görmediğinden birçok dijital risk ve maliyete maruz kalan para olarak bilinmektedir (Gerba ve Rubio, 2019). Sanal para sistemi, belli bir merkeze ya da ülkeye ve



dolayısıyla yasal bir düzenlemeye tabi değildir. Sanal para birimi güncel olarak piyasalarda kullanılan para birimlerinden bağımsız olup, piyasa değeri arz ve talep miktarına göre oluşmaktadır. Bu paralar; açık kaynaklıdır, uluslararasıdır ve anonim olma özelliğine sahiptirler. Anonim olması, kullanıcıların işlem yaparken sadece “Bitcoin” gibi sanal para cüzdan kimlik numaralarının yer alması, kullanıcının herhangi bir kişisel bilgi içermemesi anlamını taşımaktadır. Bu sebeple işlemler üçüncü şahıslarca takip edilememekte olup; bu ise işlemin, devlet tarafından da takip edilememesine neden olmaktadır (Esener, 2017).

Sanal para aslında elektronik paranın bir türünü teşkil etmektedir; diğer bir ifadeyle elektronik para sanal parayı kapsayan bir terimdir. Elektronik para ve sanal paranın her ikisinin de dijital biçimde olmasına karşın aralarında çeşitli yönden farklar vardır. Elektronik para hesap birimi Dolar, Euro, Türk Lirası gibi klasik, yasal tedavülü bulunan para birimleridir. Buna karşın sanal para birimleri; Bitcoin, Linden Dolar gibi sonradan ortaya çıkarılan ve yasal tedavülü olmayan para birimleridir (Yüksel, 2015).

Günümüzde birçok sanal para vardır. Ancak sanal dünyada en çok işlem gören dijital para birimi bitcoindir. Bitcoin’in diğer para birimlerine kolay bir şekilde çevrilmesi, yaygın bir şekilde kullanılmasında önemli bir etken olmuştur. Ayrıca dijital ortamda kolay bir şekilde erişim imkânına sahip olması ve sanal paraya erişimin güvenlik sorunları açısından oluşabilecek risklerin az olması, bitcoinin kullanımını yaygınlaştırmıştır (Karatekin ve Dinçsoy, 2019).

#### **4. DİJİTAL EKONOMİ PLATFORMLARI**

Dijital teknolojiler ile dijital dönüşümün hız kazanması, dijital ekonomide birçok yeni iş platformlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yeni iş platformlarının tümüne dijital platform adı verilmektedir. Dijital platformlar yazılım, donanım, işlem ve ağların karışımlarıdır (Kenney ve Zysman, 2016).

Dijital ekonomi platformları, yapılan işlerin niteliğini ve bu platformlarda sürdürülen faaliyetlerin piyasa koşullarına göre ölçeklendirme kabiliyetini artırmıştır. Dijital ekonomi platformları ayrıca satıcılar ve alıcılar arasındaki uzak mesafeleri aşarak yapılan ticareti kolaylaştırmakta ve daha geniş pazar fırsatı sunmaktadır. Dijital ekonomi platformları örnekleri aşağıda gösterilmiştir (Kesgin, 2021).

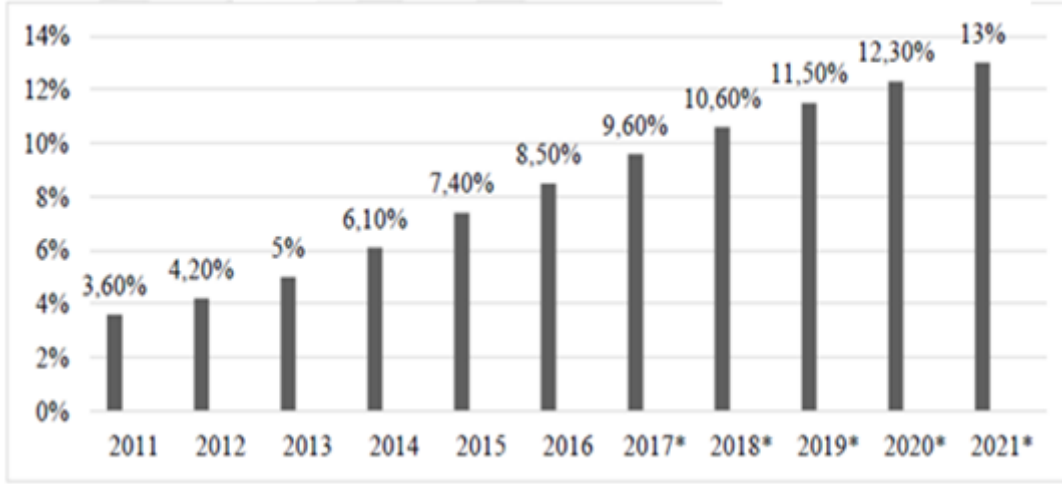
#### 4.1. ELEKTRONİK TİCARET

Dijital ekonomi terimi ile elektronik ticaret (e-ticaret) terimi genellikle birbiri yerine kullanılsa da dijital ekonomi terimi elektronik ticaret terimini de kapsayan bir üst terimdir (Özcan, 2016). Dünya Ticaret Örgütü (WTO), e-ticareti telekomünikasyon ağları üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmetlerin; üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının bütün işlemleri (Küçükylmazlar, 2016) olarak tanımlamaktadır.

E-ticaret kavramı, alışveriş alışkanlıkları olan tüketicilerin davranışlarını, şirketlerin ise iş modellerini yeniden şekillendiren bir kavram olmuştur. Büyüme hızındaki ivmeyi yakın gelecekte de devam ettirecek olan e-ticaretin, toplumlar ve ekonomiler için birçok faydası bulunmaktadır. Bu faydaların önde gelenlerinden birisi; ekonomilerde kayıt dışılığı azaltmasıdır ki bu durum rekabet gücünü ve verimliliği artırıp işletmelerin büyümesine sağladığı katkıyla istihdamı artırmaktadır. E-ticaret, lojistik ve bilgi işlem teknolojileri gibi etkileşim içinde olduğu ve hizmet aldığı sektörleri de geliştirir. Fiziksel ortamlarda var olan birçok maliyet unsurunun e-ticaret ortamında olmaması sayesinde ise KOBİ'lerin büyük şirketlerle rekabet gücünü artırır. Ülkelerin yurtdışı bilinirliğini daha kolay, daha düşük maliyetli ve daha hızlı yapılabildiğini sağlayarak, şirketlerin ihrac potansiyellerini artırarak, girdi maliyetlerini düşürmesi de en önemli avantajları arasında sayılabilir (TÜSİAD, 2017).

1960'lı yıllardan beri ticari faaliyetlere dâhil olan, ancak özellikle 1990'lı yılların üçüncü çeyreğinden itibaren internet teknolojisinin ilerlemesi ve dünya genelinde yaygın şekilde kullanılabilir hale gelmesi sonucunda hızlı bir gelişim evresine giren e-ticaretin, yakın gelecekte de değişim ve gelişim sürecini devam ettireceği öngörülmektedir (Altun, 2016: 38). Çünkü daha önceleri yapılan ve işletmelere maliyetleri yüksek olan birçok işlem e-ticaret ile daha hızlı ve daha az maliyetle yapılabilir hale gelmiştir (Zıvalı, 2020). Şekil 2'de dünyadaki e-ticaretin toplam ticaret içerisindeki payı gösterilmektedir.

*Şekil 2. Dünyadaki E-Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı*



Kaynak: TÜSİAD, 2017: 19

E-ticaretin; 2011 yılında dünyada toplam perakende içerisindeki payı %3,60 iken, 2016'daki payı %8,50'ye yükselmiştir. Bu durum e-ticaret sektörünün her yıl klasik perakende sektöründen ortalama olarak %1 pay aldığına kanıttır. Klasik perakendede kâr marjlarının azalması, tüketici davranışlarının değişmesi, teknolojik yenilikler ve yeni iş modellerinin oluşması sayesinde, 2021 yılına gelindiğinde e-ticaretin dünyadaki toplam ticaret içerisindeki payının %13'e ulaşması beklenmektedir (TÜSİAD, 2017).

Dijital çağın bir parçası olan e-ticaret, bilgisayar ağları üzerinden gerçekleşen hizmetlerin alım ve satışının düzenlendiği dijital araçlarla donatılmış bir ağ platformudur. E-ticarete kullanılan dijital araçlar arasında; bilgisayar platformları, uygulamalar, çözüm sunucuları, e-ticaret hizmet sağlayıcıları tarafından üretilen çeşitli yazılım biçimleri ve çevrimiçi satın almanın artırılması ve kolaylaştırılması yer almaktadır (Apte, 2018). E-ticaret, temel olarak ek veya esas satış kanalı olup, başlıca özellikleri hız, esneklik ve şeffaflıktır (Budak, 2018). E-ticaret platformları, işletmeden işletmeye (Business-to-Business- B2B), işletmeden tüketiciye (Business-to-Consumer- B2C) ve tüketiciden tüketiciye (Consumer- to-Consumer- C2C) olarak 3 temel sınıfa ayrılır.

E-ticaret platformları arasında, online satışların büyük bir bölümü işletmeden işletmeye (Business-to-Business- B2B) modelinde gerçekleşmektedir. Üreticilerin B2B faaliyetleri, toplam sevkiyatların %42'sini (1.862 milyar dolar) oluştururken, bunu e-

ticaret faaliyetleri toplam satışlarının %23,4'ünü (1.211 milyar dolar) oluşturan tüccar toptancıları (imalat satış şubeleri ve ofisleri) takip etmiştir (Sila, 2013). B2B modelinde şirketler arasında tüm işlemler online olarak gerçekleşmektedir. Bu modeldeki işlemler, genellikle imalatçılardan toptancılara veya toptancılardan perakendecilere doğru gerçekleşmektedir.

E-ticaret platformlarında işletmeden tüketiciye (Business-to-Consumer- B2C) modeli, işletmeden tüketiciye olan ticari işlemi açıklamak için kullanılır. Bu e-ticaret modelinde işletmeler internet ağları aracılığıyla son alıcı olan tüketicilere hizmetlerini sunarlar. Tüketiciden tüketiciye (Consumer-to-Consumer- C2C) e-ticaret modeli, son dönemde giderek yaygınlaşmaya başlamıştır. C2C e-ticaretinde yer alan işletmeler, bireysel tüketicilerin bilgilerini web sitesinde yayınlamaya, tüketicilerin varlıklarını (konut mülkleri, arabalar, motosikletler vb. gibi) satmalarında veya kiralamalarında aracı rolü oynarlar (OECD, 2014).

#### 4.2. ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ

E-ticaretin kullanımı, modemler ve internet ağının ortaya çıktığı 1991 yılında mümkün olmuştur. 1994 yılı itibariyle internetin yaygınlaşması sonucu e-ticaret faaliyetleri oluşmaya başlamış ve bu yılda ilk e-ticaret, Pizza Hut şirketi tarafından online ortamda pizza satışı ile gerçekleşmiştir. E-ticaret işlemlerinin yaygınlaşması ise 1995 yılında Amazon ve e bay gibi elektronik ticaret siteleri aracılığı ile olmuştur. E-ticaretin temeli ise bilgi alışverişine ve ticari işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesine olanak sağlayan Elektronik Veri Değişimi (EDI) ve Elektronik Fon Ticareti (EFT) gibi teknolojik gelişmeler ile olmuştur (Ma'aruf ve Abdulkadir, 2012).

##### 4.2.1. Dünya'da E-ticaretin Gelişimi

Global ölçekte internet kullanımının artması ile küresel e-ticaret pazarı hızla büyümektedir. Özellikle firmaların küreselleşmesi e-ticaretin yaygınlaşmasında önemli bir faktör olarak görülmektedir. Nitekim firmalar, küresel rekabetin artmasından dolayı pazar paylarını korumak ve ürün satışlarını artırmak için e -ticaret teknolojilerini daha yoğun şekilde kullanmaktadır.

Dünya çapında e-ticaret, geleneksel ticaretin aksine ürünlerin sipariş, hizmet ve ödeme kolaylığından dolayı sürekli gelişim eğilimindedir. Özellikle son yıllarda bazı

bölgelerde e-ticaret üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin hacmi artmış ve yüksek kar elde edilmiştir. Yüksek nüfus yoğunluğu ve teknolojik bilginin hızla yayılması göz önüne alındığında Asya bölgesi lider konumdadır. Ayrıca internet teknolojisinin geliştiği Avrupa ve Amerika bölgeleri e-ticarette önemli bir konuma sahiptir.

Dünya genelinde özellikle son dönemlerde e-ticarette en büyük gelişme Çin'de meydana gelmiştir. 2019 yılında Çin'de perakende e-ticaret satışları, %27,3 artarak 1.935 trilyon dolara ve toplam perakende satışların %36,6'sına ulaşmıştır (www.emarketer.com). Bu satış rakamları ile birlikte Çin, yüksek sayıda kullanıcısı ve yüksek satış karı ile e-ticarette önemli bir yere sahip olmuştur. Çin'deki e-ticaret satışlarının yüksek miktarda olması, uluslararası e-ticaret platformlarının sayısının fazla olmasından dolayıdır.

E-ticarette bir diğer öneme sahip olan ülke ABD'dir. ABD, şirketlere iş yapma kolaylığı ve lojistik altyapısı sağlamasından dolayı e-ticareti oldukça yaygın bir şekilde kullanmaktadır. Nitekim ABD 'de toplam çevrimiçi alışveriş yapanların yüzdesi düşük olmasına rağmen, 82,72 milyon kişi ile dünyanın en yüksek ikinci sınır ötesi çevrimiçi alışveriş yapan kişi sayısına sahiptir (Eshopworld, 2018).

E-ticaretin Avrupa bölgesinde en önemli kazanç pazarlarından birisi de İngiltere'dir. Avrupa e-ticaret pazarının merkezi olan İngiltere, e-ticaretin toplam GSYİH içindeki payı %7,9 orana sahipken, online perakendenin toptan perakendeye oranı ise %14,9'dur (Bafra, 2019). İngiltere'de e-ticaret hacminin gelişmesinde en büyük faktörlerden birisi, merkezi hükümet tarafından e-ticarete yönelik sağlanan destek paketleri olmuştur.

Elektronik ticaretin toplam işlem hacminde önemli miktarda gelir elde eden bir diğer ülke Japonya'dır. Japonya, e-ticaret için oldukça büyük bir pazar haline gelmiştir. Özellikle Japonya'daki teknolojik gelişmelerle birlikte bilgisayarların ve akıllı cihazların evrimi, birçok kişinin çevrimiçi olarak mal ve hizmet satın almasını kolaylaştırmış ve e-ticaret pazarı hacminin artmasının temel nedeni olmuştur. Japonya'nın e-ticaret geliri, 2020'de 99.130 milyon ABD Doları tutarındadır (www.statista.com).

#### 4.2.2. Türkiye’de E-ticaretin Gelişimi

E-ticaret dünya çapında olduğu gibi Türkiye’de de çok hızlı büyümektedir. Giderek daha fazla şirketin e-ticarete yönelmesiyle e-ticaret sektörü, 2008-2012 yılları arasında yıllık %35,5 büyümüştür (Bafra, 2019). Türkiye’de e-ticaret sektörünün büyümesi, bankacılık sistemindeki gelişmeler ve tüketicilere sağlanan güvenli ödeme sistemleri sonucunda olmuştur. Ayrıca Türkiye’de mobil ağ bağlantılarının gelişimi sonucu internetin yaygın kullanılması, e-ticaret sektörünün gelişiminde önemli bir neden olmuştur.

E-ticaretin hızla gelişmesi ile birlikte birçok sektördeki firma, faaliyet alanlarını online platformlara taşımıştır. Faaliyet alanlarını dijital ortamda sunmaya başlayan firmalar, her yıl online işlemler üzerinden sundukları mal ve hizmetlerini miktarlarını artırmaktadır.

Türkiye’de e-ticaret pazarında gerçekleştirilen faaliyetlerin birçoğu, işletmeden tüketiciye (Business-to- Consumer -B2C) e-ticaret modelinde meydana gelmektedir. Türkiye’de B2C modeli çerçevesinde faaliyet gösteren başlıca e-ticaret siteleri, Hepsiburada, N11 ve Gitti gidiyor gibi e-ticaret platformlarıdır. Türkiye’de e-ticaret faaliyetleri özellikle giyim, gıda, elektronik ve seyahat gibi kategorilerde gerçekleşmektedir.

#### 4.3. UYGULAMA MAĞAZALARI

Akıllı telefonlar ve tabletlerin ortaya çıkması ile birlikte internet kullanımının yaygınlaşması uygulama mağazalarının gelişmesine sebep olmuştur. Uygulama mağazaları, mobil uygulamaları çevreleyen ekonomik faaliyet ağını ifade eder. Başka bir ifadeyle uygulama mağazaları, tüketicinin cihazı üzerinden erişebileceği uygulamalara göz atarak uygulamalar hakkında bilgileri, yorumları görüntüleyebildiği ve bu uygulamaları satın alıp otomatik olarak cihazına indirip yükleyebileceği platformlar şeklindedir (OECD, 2014).

Uygulama mağazaları işletmenin dağıtım, ödeme ve güvenlik yönlerini göz önünde bulundurarak, üreticilerin uygulama geliştirmeye odaklanmalarını sağlamıştır. Üreticilerden sağlanan uygulamalar ücretli veya ücretsiz olarak sunulmaktadır. Ayrıca uygulama mağazalarının birçoğu belirli coğrafi pazarlardaki müşterileri hedef alırken,

bazıları ise genellikle birden çok coğrafi bölgedeki müşterileri hedef alır. Günümüzde sıklıkla kullanılan uygulama mağazalarının başında Google Play Store ve Apple App Store örnek olarak verilebilir.

Uygulama mağazalarında indirilen uygulama sayıları artmaya devam etmektedir. Uygulama mağazalarından 2018’de 205 milyardan fazla uygulama indirilmiştir. 2018 yılında oluşan küresel çapta ki uygulama gelirleri 365 milyar ABD doları iken, 2023 yılında mobil uygulamaların ücretli indirmelerinden ve uygulama içi reklamlarından 935 milyar ABD dolarından fazla gelir elde etmesi tahmin edilmektedir (www.statista.com).

#### 4.4. ELEKTRONİK ÖDEME

Son yıllarda ekonomik işlemler, özellikle gelişmiş ülkelerde online olarak veya nakitsiz işlem olarak gerçekleşmektedir. Online platformlarda gerçekleştirilen işlemlerde ise sunulan mal ve hizmetlerin karşılığı olarak elektronik ödeme modelleri ortaya çıkmıştır.

Dijital ekonomi içerisinde en fazla kullanıma sahip olan kredi, banka kartlarına dayalı elektronik ödeme sistemleri ve EFT, günümüzdeki kullanılan elektronik ödeme sistemleri başında gelmektedir. Çünkü bu sistemler işletmeler ve müşteriler arasındaki mal ve hizmet ticaretindeki ödeme işlemlerini kolaylaştırmıştır. Bu özelliğinden dolayı elektronik ödeme sistemleri, dijital ekonomi içerisinde önemli bir yere sahip olmuştur.

Kredi kartı ve banka kartı sistemlerinde, müşteriler ürünü sipariş edip satın alırlar. İşletme daha sonra müşterinin işlem yaptığı kredi ve banka kartının ödemesini doğrular ve işlem tamamlanır. Yani kredi kartı numarası, ödeme sağlayıcı sisteminin tanımlanmasını sağlar ve yapılan işlem hakkında bilgiler içerir. Bu işlem bilgileri işletmenin bankasına ve müşterinin hesabına borç aktarılmasını sağlayan elektronik ödeme sistemi sağlayıcısına aktarılır. Müşteriye, işlem ayrıntılarını içeren belgelerin yanı sıra genellikle aylık olarak periyodik olarak bir ekstre gönderilir. Alınan tüm işlemler hem işletmenin hem de müşterinin bankasına geçerek elektronik ödeme sağlayıcısı ile üçüncü taraf denetim yolları oluşturur. Günümüzde sık kullanılan bir diğer ödeme yöntemi EFT, bankalar arası gerçekleştirilen transfer işlemidir.

Elektronik ödeme hizmetleri, dijital ödeme araçlarının dışındaki nakit işlemlerin kullanımını azaltmıştır. Çünkü kullanım kolaylığı, güvenlik ve hız gibi özellikleri, dijital işlemleri geleneksel bir sisteme göre ödeme alanında kazançlı hale getirmiştir. Nitekim Elektronik ödeme sistemleri, verimli ödeme altyapısı ile piyasa sürüşmelerini, maliyetlerini ortadan kaldırarak/azaltarak ve ekonomik etkileşimleri destekleyerek fonların ticaretini, hizmetlerini ve transferlerini kolaylaştırmıştır (Sriram vd., 2019).

#### 4.5. KATILIMCI AĞ PLATFORMU

Katılımcı ağ platformları, kullanıcılar arasında sosyal iletişimi ve bilgi alışverişini kolaylaştırır. Kullanıcı ağ platformları, kullanıcıların internet içeriğinin geliştirilmesine, derecelendirilmesine, dağıtılmasına, internet uygulamalarının geliştirilmesine, özelleştirilmesine ve aynı zamanda sosyal ağ uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmalarını sağlayan anlık mesajlaşma veya mobil teknolojiler gibi yeni teknolojilere dayalı hizmetlerdir (Perset, 2010).

Kullanıcı ağ platformları, günümüzde kullanıcıların platform üzerinde fazla zaman geçirmesini sağlayarak bu platformlar üzerinde yapılan yatırım miktarını artmıştır. Aşağıdaki tabloda dijital ekonomide katılımcı ağ platformlarının örnekleri gösterilmektedir (OECD, 2008).

**Tablo 2. Kullanıcı Tarafından Oluşturulan İçerik Platformu**

<b>Platform Türü</b>	<b>Örnekler</b>
Bloglar	BoingBoing, Engadget, Ohmy News gibi bloglar; LiveJournal gibi sitelerde bloglar; Windows Live Spaces; Cyworld; Skyrock
Wiki'ler ve diğer metin tabanlı işbirliği biçimleri	Wikipedi, Wiktionary; PBWiki, Google dokümanlar gibi wiki sağlayan siteler
Anlık mesajlaşma	Skype, Trillian, Windows Live Messenger
Mobil	Facebook gibi sosyal ağ sitelerinin ve uygulamalarının mobil sürümleri
Yazılı çalışmalar hakkında geri bildirim sağlayan siteler	FanFiction.Net, SocialText, Amazon
Grup tabanlı toplama	Kullanıcıların bağlantılara katkıda bulunduğu ve digg, reddit Siteleri gibi kullanıcıların etiketlenmiş yer imleri yayınladığı siteler del.icio.us
Fotoğraf paylaşım siteleri	Kodak galerisi, Flickr
Podcast	Tunes, FeedBurner (Google), WinAmp, @Podder
Sosyal ağ siteleri	MySpace, Mixi, Facebook, Twitter, Bebo, Orkut, Cyworld, Imeem, ASmallWorld
Sanal dünyalar	İkinci Yaşam (Second Life), Aktif Dünyalar (Active Worlds), Entropia Evreni, Dotsoul Cyberpark
Online bilgisayar oyunları	World of Warcraft, Tomb Raider, Lineage Ultima Online, Sims Online, Club Pogo
Video içeriği ve dosya paylaşım siteleri	YouTube, DailyMotion, GyaO, Crackle

**Kaynak:** OECD, 2008



#### 4.6. İNTERNET TABANLI REKLAMCILIK

Dijital ekonominin önemli bir kolu olan internet tabanlı reklamcılık, temel olarak medya uygulamalarına, sosyal ağlara, e-posta sağlayıcılarına ve mobil uygulamalara dayanmaktadır. İnternet tabanlı reklamcılık ödeme karşılığında reklamları, çevrimiçi içeriklerine entegre etmeyi kabul eden web yayıncılarını, web yayıncısının içeriğinde görüntülenecek reklamlar üreten reklam verenleri ve web yayıncılarını arayan reklam verenlerle ilişkilendiren reklam ağı araçları da dahil olmak üzere bir dizi oyuncu içerir. (OECD, 2014).

İnternet üzerinden ilk reklam, 07.10.1994 tarihinde dünyanın ilk tıklanabilir reklam afişi Hot Wired'a yerleştirilmiştir. Bu afiş, bugünkü çevrimiçi reklamcılığın temelini atmıştır (www.wired.com). İlk çevrimiçi reklamın yerleştirilmesinden bir yıl sonra, Web Connect gibi reklam ajansları web sitelerini belirli hedef gruplara göre gruplandırarak, hedeflenen çevrimiçi reklamları mümkün hale getiren sistemler geliştirmeye başlamışlardır (<https://www.bundeskartellamt.de>).

## İKİNCİ BÖLÜM

### DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

#### 1. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde geleneksel ticaretin dijital platformlar aracılığı ile yapılması ve küreselleşmenin ülkeler için oluşturmuş olduğu riskler, ülkelerin vergi sistemlerinde de önemli riskler oluşması neden olmaktadır. Ülkeler, dijital platformlar aracılığı ile yapılan ekonomik aksiyonları devasa hacimlere erişmesi ve böylece muazzam bir biçimde oluşturulan gelirlerin vergilendirmesi için dijital unsurları kontrol altında tutmaya ve dijital ekonominin oluşturduğu vergileme problemlerine çözüm bulmak için çaba göstermişler ve çaba göstermeyi de sürdürmektedirler (Kılıçer ve Peker, 2022).

Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ortaya çıkan sorunların çoğu dijital ürün satışları ve sanal şirketlerin faaliyetlerinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Bu açıdan, vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı, fiziki teslimatı gerekmeyen ve anında teslimi sağlanabilen mal ve hizmetlerin denetiminin nasıl yapılacağı, katma değer vergisi (KDV) açısından dijital ürün teslim zamanının belirlenmesinde ortaya çıkan problemlerin nasıl çözüleceği, bulut bilişim hizmetlerinin, dijital ödemelerle ilgili olan ve hizmet gelirlerinin, uygulama programları satışlarından elde edilen gelirlerin ve katılımcı ağ platformlarının vergilendirilmesinin nasıl olacağı ortaya çıkan vergileme sorunlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatlarında dijital ekonomide işlem yapan firmaların iş yeri kavramının belirsiz olması, dar veya tam mükellef ayrımındaki güçlük, gelirin elde edildiği ülkenin belirlenemiyor olması, elde edilen gelirin sınıflandırılmasının yapılamaması ve vergi matrahının tespit etmenin oldukça zor olması dijital ekonominin vergileme alanında oluşturduğu diğer sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Biyen ve Yılmaz, 2018).

Geleneksel ticaretin internet ile iç içe geçerek, işlemlerin internet aracılığı ile yapılmaya başlaması, günlük hayatta internetin önemli bir yere gelmesi, böylece bildiğimiz, alışık olduğumuz geleneksel ticaret yöntemlerinin teknolojik platformlar üzerinden yapılması ile birlikte, dijital ekonomi ortaya çıkmıştır. Dijital ekonominin hacim olarak çok büyük boyutlara ulaşması ve dijital ekonomi araçlarında yaşanan

çeşitlilik, yeni iş fikirlerinin ve iş yapılarının oluşması hem ulusal hem de uluslararası vergileme alanında değişimlere neden olmuştur (Budak, 2018).

Dijitalleşmenin getirmiş olduğu yeni kavramlar ve yeni uygulamalar ile birlikte uluslararası alanda vergi kayıplarının oluşmaya başlaması, yerel ve küresel anlamda birtakım önlemler alınmasını gerekli kılmıştır. Örneğin, Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), bilişim teknolojilerindeki büyük şirketlerin yıllık 100 milyar ve 240 milyar dolar arasında vergiden kaçındığını ve bunun da küresel olarak kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10 arasında olduğunu tahmin etmektedir (Shigeki, 2019). Vergi kayıplarının artması ile birlikte dünya çapında birçok kuruluş önlemler almaya başlamıştır.

Avrupa Birliği ülkeleri için dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda OECD ile paralel birtakım düzenlemelere gidilmiştir. AB içinde çok önemli bir konu olan Dijital Vergilendirme; i) tüm gelişmiş ülkeler için kayıp vergi; ii) ABD ile dünyanın geri kalanı arasında dengesizlik ve iii) ilgili miktarların ölçülmesi başlıkları açısından değerlendirilmiştir. Bu başlıklar dikkate alınarak düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bölümde gerek Türkiye’de gerekse seçilmiş ülkelerde dijital ekonominin vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiği sorunlar irdelenme çalışılacak Türkiye’de ve seçilmiş ülkelerde bu konuda yapılan düzenlemeler analiz edilecektir.

## **2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

Dijital ekonomik faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin büyük hacimlere ulaşması ile birlikte, bu gelirlerin yapılan vergiden kaçınma stratejileri sebebiyle istenildiği gibi vergilendirilememesi, ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına sebep olmaktadır. Dijital teknolojinin gelişmesi sonrası ülkeler arası ticari ilişkilerin yaygınlaşması, faaliyetlerin vergileme karşısındaki durumlarını karmaşık hale getirmiş ve ciddi boyutlara varan vergi kayıplarına neden olmuştur. Dijital ekonomik aksiyonların ülkeler açısından çeşitli vergilemelere tabi tutulması ya da hiç vergileme yapılmaması uluslararası ticaretin yapısını zedelemekte, küresel kaygıları artırmakta ve çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme sorunlarına neden olmaktadır (Kara ve Öz, 2016).

Dijitalleşme süreci ile birlikte çok uluslu işletmeler, uluslararası pazarlarda dijitalleşen iş modelleri oluşturmaya başlamıştır. Bu çok uluslu aktif ve dijitalleştirilmiş iş modelleri, şirketlerin farklı yurt içi vergi sistemlerinin etkileşimindeki boşluklardan yararlanarak vergi yüklerini yapay olarak azaltmak için kârlarını düşük vergili kanunlara tabi alanlara kaydırmasını sağlar (Sparman, 2019). Dijitalleşmenin getirdiği bu özellikler fiziksel varlık kavramının önemini azaltarak, maddi olmayan varlıkların önemini artırıp mevcut uluslararası vergi sistemlerini baltalamakta ve kurumların fiziksel varlığı olmadan bulunduğu sektörde önemli gelirler elde etmesine neden olmaktadır. Uluslararası vergilendirme sistemleri genel olarak ikamet ilkesine dayandığı için ve aynı zamanda ikamet ilkesi gereğince fiziksel varlığa gereksinim olduğu için dijital ekonominin vergilendirmesinde bu konu sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dijital ekonomide bir diğer sorun, vergilendirme yetkisi için işyeri kavramının uluslararası hukukta karşılığının olmamasıdır. Zira internet üzerinden mal ve hizmet sunumu yapan şirketler, web siteleri aracılığıyla istedikleri ülkede faaliyet göstermektedir. Web sitelerinin işyeri olarak kabul edilmesi durumunda bile vergilendirme işleminin hangi ülkeye ait olduğu sorun oluşturmaktadır (Işık, 2018). Bu yüzden işyeri kavramı, dijital ekonomide vergilendirme sorunlarının başında gelmektedir. Örneğin A ülkesi üzerinden faaliyet gösteren, web platformu üzerinden ise B ülkesinde bulunan satıcı, mallarını farklı ülkelerdeki tüketicilere satmaktadır. Bu durumda vergilendirmenin hangi ülkeye ait olacağı veya değerini hangi aşamada atfedileceği belirsizdir (Oktay, 2020).

Vergilendirme aşamasındaki sorun ise, stopaj vergisinden kaçınma şeklinde olmaktadır. Bir ülkenin sınırları içerisinde yerleşik olarak hizmet vermeyen bir firmanın telif ücreti, faiz gibi ödemeler neticesinde elde ettiği gelirler üzerinden faaliyette bulunduğu ülkenin vergi idaresince stopaj vergisi alınır (Eroğlu ve Aksu, 2019). Ödenmesi talep edilen bu vergi, bir şirketin ve tedarikçinin o ülkenin yerleşimcileri arasındaki mal ve hizmet alımlarında öngörülen bir vergidir.

Ülkelerin mevcut yargı sistemleri günümüzde vergilendirme açısından sorunlar oluşturmaktadır. Dijital ekonomide şirketler, devletlerin uyguladıkları vergi istemlerindeki boşluklardan yararlanarak vergi oranları hangi ülkede düşükse o yerde şirket oluşturarak stopaj vergisini daha az ödemekte veya hiç ödememektedir (Özgenç,

2012). İşletmeler bu sayede vergi oranlarının düşük olduğu veya vergi cennetlerinin olduğu yerlere karlarını aktarmaktadır. İşletmelerin kullandıkları yöntemler arasında Double Irish ve Dutch Sandwich gibi stratejiler, genellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödememek için kullanılır. Bu yöntemler Apple, Google ve Microsoft Corporation gibi teknoloji tabanlı firmalar arasında giderek daha yaygın hale gelmektedir (Thorne, 2013).

Double Irish ve Dutch Sandwich gibi yöntemler genellikle büyük şirketler tarafından kullanılan ve karları düşük veya vergi dışı yargı alanlarına kaydırmak için İrlandalı ve Hollandalı yan kuruluşların bir kombinasyonunun kullanılmasını içeren bir vergi önleme tekniğidir. Bu teknik ile bazı şirketler, kurumlar vergisi oranlarını önemli ölçüde azaltmıştır. Bu yöntemlerle kolay bir şekilde sınır ötesi kar değişim (offshore profit shifting) işlemleri sağlanır.

Bu yöntemlerde vergi mükellefleri için kullanılan gelir vergisinde iki temel kavram vardır. Bunlar; gelirin temeli olan kaynak ülke ilkesi ve mükelleflerin ikametine dayalı olan sistemlerdir. Gelir kaynağına dayalı bir sistemde mükellef olan kurumlar, faaliyette bulunduğu devletin yetki alanı içinde elde ettiği gelirden vergi ödemekle yükümlü olacaktır. Şirketler Double Irish ve İrlanda vergi hukukunun bir özelliğinden yararlanarak, deniz aşırı ülkelerde bulunan bir şirketin İrlandalı bir şirket olarak kayıt edilmesini sağlarlar. Çünkü İrlanda, büyük bir şirketin genellikle vergi amaçlı olmak üzere karlarını bir ülkeden diğerine taşımasına izin veren transfer fiyatlandırması konusuna imkân tanıyan yasalara sahiptir ([www.independent.ie](http://www.independent.ie)). Şirketler, bu boşluklardan yararlanarak kurumlar vergisinden kurtulmaktadır. Dolayısıyla stopaj vergisini ödemekten kaçınmaktadır.

Dijital ekonomi faaliyetlerinde fiziki malların tesliminde varış ülkesi prensibince vergilendirme gereği vergilemede herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Ancak fiziki teslim ile sonuçlanmayan ses, görüntü ve metin biçimindeki dijital varlıkların ticaretinin elektronik ortamda yapılması anında ticari işlemin taraflarının mükellefiyet durumu, işlemin nerede yapıldığı ve konusunun tam olarak bilinmemesi ülkeler tarafından yapılacak KDV tahsilini zorlaştırabilmektedir. Bu bakımdan, dijital ortamda yapılan mal ve hizmet teslimlerinde hangi ülke tarafından nasıl ve nerede vergileme yapılacağı küresel bir sorun olarak ifade edilmektedir. Denetimin güç olmasının

yanında, işlemlerin ve bunları gerçekleştiren kişiler hakkında doğru ve kesin bilgi elde etmek de oldukça güçtür. Alıcı ve satıcının birbirlerini tanımaması, ilgisi bulunmayan adresleri vermesi gibi durumlar vergiden kaçınma olanakları verebilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012).

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde ki bir diğer sorun ise vergilendirmede ve tahsilatta muhatap sorunudur. İnternet üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmet sunumunun gerçekleştiği ticari alışverişte satıcılar, fiziksel varlık olmaksızın anonim olarak faaliyet göstermektedir.

Vergilendirmenin sorunlarını genel olarak aşağıdaki maddeler şeklinde sıralayabiliriz (Kaya ve Akçay, 2017);

- Mükellefiyetin belirlenmemesi
- Gelirin türünün belirlenmemesi
- Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yerin tespit edilmemesi
- Vergi matrahının belirlenmemesi
- Uygulanacak vergi rejiminin belirlenmemesi
- Harcamamalardan alınan vergilerin (KDV, ÖTV gibi) ödenme yöntemlerinin belirlenmemesi

Genel anlamda belirtmek gerekirse, sınırların ötesinde olan e-ticaret ve dijital ekonomini vergilendirilmesi konusundaki problemleri ülkelerin yalnız yapacakları çözüm arayışlarının yeterli olamayacağı bir duruma evrilmiştir. Yasal sınırlar kapsamında yapılan vergi planlamasının ötesinde sert vergi planlaması aracına dönüşmesinin yanında, bu sorunlar özellikle de uluslararası vergi hukukunda ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemek üzere akdettiği anlaşmaların kötüye kullanılmasını riskini ortaya çıkarmaktadır (Şenses, 2019)

Sonuç olarak, dijital ekonomiden sağlanan kazançların kayıt altına alınması için, sürekli güncellenen bir vergi sistemine gereksinim duyulacağı açıktır. Vergi sistemi üzerinde bu ekonominin gelişimi paralelinde düzenleme ve güncellemelerin yapılmaması durumunda, ulusal mali çıkarların zarar görme ihtimali artacak böylelikle ulusal ekonominin bozulmasına zemin hazırlayan haksız rekabet koşulları daha fazla kendini gösterecektir (Yüce ve Akbulut, 2018).

Dijital ekonominin vergilendirmesinde ortaya çıkan sorunlar özet şeklinde Şekil 2’de gösterilmiştir.

*Şekil 3. Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar*



**Kaynak:** Şekil araştırmacı tarafından literatüre dayalı olarak hazırlanmıştır.

## 2.1. TÜRKİYE’DE DOLAYLI VERGİLERDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Dijitalleşen ekonomide vergilendirmenin zorluklarını ele almak isteyen ülkeler, belirli ticari faaliyetleri hedef alırken yasal boşluklardan daha kolay yararlanılan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin yerine dolaylı dijital hizmet vergileri önermiş veya yürürlüğe konmuştur. Uzaktan satışa dayalı sürekli büyüyen dijital ekonomi, uluslararası tüketim vergisi sisteminin dışına çıkmasından dolayı vergi gelirleri için bir tehdit oluşturmaktadır. Ayrıca mal ve hizmetler fiziksel özellikte olmayıp, dijital özellikte olmasından dolayı sorunlar oluşturmaktadır. Çünkü fiziksel ürünlerin takibi kolaydır ve vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından sorun oluşturmaz. Fakat dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesinden dolayı bunların takibinin zor olması ve vergilendirme yetkisinin kime ait olacağı konularında sorunlar oluşmaktadır (Kara ve Öz, 2016).

Dolaylı vergiler arasında vergilendirme zorlukları, özellikle KDV uygulamasında yaşanmaktadır. Mal, hizmet ve maddi olmayan alanlarındaki (dijital indirmeler dâhil) sınır ötesi ticarete bu tür ürünlerin özel tüketiciler tarafından yurtdışındaki tedarikçilerden satın alındığı durumlar, KDV sistemleri için zorluklar oluşturmaktadır (OECD, 2015a).

### **2.1.1. Katma Değer Vergisinde Oluşan Sorunlar**

Nihai tüketime ilişkin bir vergi olarak KDV, aşamalı bir ödeme sürecinde değerlendirilirse uluslararası ticarete ilişkin temel KDV ilkelerinin temelini oluşturur. KDV'nin uluslararası uygulamasıyla ilgili olarak ekonomi politikasının temel konusu, verginin tahsilatının kaynak ülke veya varış yerindeki ülke ilkelerinden hangisinin uygulanıp uygulanmayacağı konusudur. Varış yeri prensibine göre, sadece vergi yargısı içinde meydana gelen nihai tüketim esas alınır. Kaynak prensibine göre vergi, katma değer eklendiği çeşitli yargı alanlarında alınır. İki ilke arasındaki temel ekonomik fark, varış yeri prensibinin belirli bir yargı alanında rekabet eden tüm firmaları eşit bir zemine koyarken kaynak prensibi ise tüketicileri farklı yargı alanlarında eşit bir zemine oturtmaktadır (OECD, 2017a).

Dijital ekonomide mal ve hizmet satışı yapan işletmeler için geçerli olan KDV kuralları, kendi mantığında çatlaklar göstermeye başlamış ve ülkeler gelir kayıplarından endişe duymaya başlamıştır. E-ticaretin ortaya çıkışı ve hızlı gelişimi, çevrimiçi işlemler ve KDV muamelesi için yasal ortam oluşturmanın zorluklarını ortaya çıkarmıştır. Gerçek kimliklerini gizleme ve faaliyetlerini sanallaştırma özelliklerine sahip ticaret şirketleri, gerçek kimliklerini ayırt etmeyi zorlaştırarak vergi idarelerinin katma değer vergisi tahsilatının kapsamını ve tahsilat tarzını belirlemeyi zorlaştırmaktadır (Peng, 2016). Bu sorunlarla birlikte OECD, 2015 Nihai raporunda KDV konusunu ele almış ve KDV ödemelerinin belirli zorluklarını ve çözüm yöntemleri belirlemiştir.

Dijital ekonomide OECD tarafından ele alınan KDV ile ilgili başlıca vergi zorlukları şunlardır;

- Birçok yargı alanında KDV'den muaf kabul edilen çevrimiçi satışlardan düşük değerli malların ithalatında ki muafiyetler



- Hizmet ve maddi olmayan işler, özellikle özel tüketicilere yapılan satışlardaki KDV ödemenin karmaşıklığı nedeniyle genellikle düşük miktarda da olsa KDV alınmaması ile ilgilidir.

#### 2.1.1.1. Düşük Değerli Malların İthalatında Muafiyetler

KDV konusunda başlıca sorun, dijital platformlardan gerçekleştirilen işlemlerin sayısının artması ile birlikte tüketicilerin, kendi ülkesi dışındaki malları çevrimiçi olarak satın almasıyla ortaya çıkmaktadır. Genellikle ülkelerin KDV sisteminde, malların ithalatında gümrük yolu ile ithalatçıdan KDV alınmaktadır. Ancak birçok ülkenin KDV sistemi, düşük değerli malların ithalatında KDV işleminde muafiyet uygulamaktadır. Çünkü mallar üzerinden KDV tahsil edilmesiyle ortaya çıkan ilgili idarenin maliyetleri, bu mallar için ödenecek KDV'den ağır basacaktır (OECD, 2015a). Muafiyet ölçüsü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte muafiyet uygulaması gerek ülkelerin sınırlarının içerisinde gerekse ülke dışında rekabeti bozucu yönde etkisi olmuştur. Ayrıca muafiyet işleminden yararlanmak amacı ile hediye olarak ithal edilen malların değerini düşüren dolandırıcılar nedeni ile üye devletlerin (Avrupa Birliği) KDV gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına neden olmuştur (Papis, 2019). Ayrıca düşük değerli malların ithalatı, ülke içerisindeki yerel işletmeler açısından da haksız rekabetler doğurmuştur.

Sonuç olarak düşük değerli malların ithalatında ki muafiyetler, ülkeler açısından gelir kaybı ve yerel tedarikçiler üzerinde de rekabetçi baskılar oluşturmuştur. Dolayısıyla yerel tedarikçiler de düşük değerli mallarını KDV'den arındırmak için bir denizaşırı (Offshore) bir bölge bularak, yaptıkları faaliyetleri vergilendirme işlemlerinden muaf tutmaktadır (OECD, 2015a).

#### 2.1.1.2. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Uzaktan Satışlar

Dijital ekonomide KDV tahsilatında diğer sorun uzaktan satışa sunulan hizmetlerin tedarik edilmesidir. Özellikle e-ticaret modellerinden işletmeden tüketiciye (Business-to-Consumer-B2C) modelinin büyümesi ile birlikte uzaktan satışlarda KDV tahsilatı önemli bir sorun haline gelmiştir.

Uzaktan satışlarda vergiye tabi olay, tedarikçi ile alıcı arasındaki işlemin nerede ve ne zaman gerçekleştiğidir. Uzaktan satışlarda işletmeler kendi konumundan uzaktaki herhangi bir yerdeki tüketicilere mal ve hizmet satışı gerçekleştirmektedir. Ticari faaliyeti

gerçekleştiren tedarikçiler, tüketicinin bulunduğu konumda doğrudan veya dolaylı şekilde fiziksel varlığı olmadan bu işlemi gerçekleştirmektedir. Normalde tedarikçiler bu faaliyet için herhangi bir ödeme yapmasalar da verginin doğrudan ödenmesinden sorumludurlar (Lamensch, 2015). Ancak bu tür uzaktan hizmetler, genellikle hiç KDV tahsil edilmemesine veya uygun olmayan şekilde düşük miktarda KDV tahsil edilmesine ve aynı zamanda yerli tedarikçiler üzerinde de potansiyel rekabet baskısı oluşturmasından dolayı KDV sistemleri için zorluklar oluşturmaktadır (OECD, 2015a).

### 2.1.1.3. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Dijital Araçlar

Dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin artması ile birlikte, yapılan mal ve hizmet alımlarında bazı araçlar yer almaya başlamıştır. Dijital ekonomideki mal ve hizmet alımlarının tesliminde, tedarikçinin sorumluluğu tüketiciye malı ulaştıran son kişi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak mal ve hizmet tesliminde KDV'nin uygulamasında satıcının sorumluluğu, sunduğu mal ve hizmete hangi oranlarda KDV uygulayacağıdır (Budak, 2018).

Özel kişiler tarafından yapılan dijital hizmet alımları, genellikle üçüncü taraf platform sağlayıcıları (örneğin, ağ siteleri, telekom hizmet sağlayıcıları, araçları ve diğerleri) aracılığıyla yapılır (Næss-Schmidt vd., 2012). Böylelikle dijital ekonomide malların dağıtımını kanallar aracılığıyla gerçekleştirebilir ve araçlar, kanal içindeki ürünü tüketime uygun hale getiren bağımsız grup olarak hareket edebilir. Buradaki araçlar ve temsilciler, kendisini tüketici ve satıcı arasında ki işlemleri başkası adına yapan kişidir. Bu gibi durumlarda KDV, aracı ve tedarikçi olanın aldığı ücret, satıcının aldığı ücret ve tüketicinin ödediği ücret arasında ki işlemleri düzenlemek üzere oluşan hizmetlerden ortaya çıkmaktadır. Yani burada aracı ve tedarikçi olan kişi aynı anda satıcıdan hizmet veya mal alır ve bunları nihai müşteriye tedarik eder. Başka bir ifadeyle işlemlerden birisi gerçek tedarikçi ile platform arasında, diğeri ise platform ile son tüketici arasında olmak üzere birbirini izleyen iki mal kaynağının tesliminde oluşur (Papis, 2019). Ancak dijital mal ve hizmetlerde işlemlerin yerine getirilmesinde birçok aracı ve tedarikçinin bir arada bulunduğu durumlarda yapılan hizmetin kimin tarafından gerçekleştirildiğinin tespiti gibi zorluklar çifte vergilendirme sorununa yol açmaktadır.

### 2.1.2. Gümrük Vergisinde Oluşan Sorunlar

Dijital ekonomide gümrük vergisinde oluşan sorunların başında, elde edilen hizmetin fiziksel mal olmaksızın doğrudan tüketicinin online ortamda elde ettiği dijital ürünler gelmektedir. Dijital mallar, ülkelerin mevcut olan gümrük vergisi mevzuatlarında yer alan ürün ve hizmet sınıflandırmasında yer almamasından dolayı dijital nitelikteki ürünlerin vergilendirilmesinde sorunlar oluşmaktadır (Özmen, 2016).

### **2.1.3. Damga Vergisinde Oluşan Sorunlar**

Vergilerin sınıflandırılması bakımından harcama vergisi olan damga vergisi, üretimin ilk aşamasından tüketimin son sürecine kadar kağıtlar ve belgeler üzerinden alınan bir vergi türüdür. Yani vergi işleminin gerçekleştirilmesinin hukuki şartı olarak kâğıt ve belgeye ihtiyaç duyulmaktadır. E-ticaret platformlarında gerçekleştirilen işlemler genellikle fiziksel olarak gerçekleştirilen sözleşmelerden farklı olarak herhangi bir şekilde kâğıt veya belge üzerinden gerçekleştirilmemektedir. Ortaya çıkan bu durumda dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler, damga vergisi açısından değerlendirildiğinde vergilendirme işlemine tabi tutulmayacaktır (Kayıhan ve Yıldız, 2004; akt. Organ ve Çavdar, 2012).

### **2.1.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Sorunlar**

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu bankalar, bankacılar ve sigorta şirketleri tarafından gerçekleştirilen işlemler ve hizmetlerdir. Günümüzde birçok şirket, online olarak hizmet veren bankacılık sistemlerini kullanmaktadır. Çünkü Offshore bankacılığın giderek yaygınlaşmasıyla birlikte işletmeler, yaptıkları ticari muameleleri bu bankalar aracılığı ile yapmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012). Bu işlemlerin gerçekleştiği konum, genellikle vergi cennetlerinin bulunduğu yerden gerçekleştirilmektedir.

E-ticaret platformlarında işlem gerçekleştiren kişiler, yaptıkları muamelelerde vergi açısından daha avantajlı olan, vergi cennetleri olarak adlandırılan yerlerde işlem gerçekleştirirler. Nitekim dijital ekonomide faaliyet gösteren şirketler, geleneksel olan bankalarla işlem yapmak yerine vergisel yönden daha avantajlı olan bankalar aracılığı ile işlem yapmaktadır (Mülküt, 2017). Bunun sonucunda ise ülkeler, banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergi kayıplarına uğramaktadırlar.

## **2.2. TÜRKİYE'DE DOLAYSIZ VERGİLERDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerle birlikte yeni iş modellerinin ortaya çıkması, doğrudan vergiler arasında yer alan kurumlar ve gelir vergisi konularını küresel açıdan günümüzdeki vergi sorunlarından biri yapmıştır. Dijital ekonomide ortaya çıkan doğrudan vergiler açısından başlıca sorunlar:

- Nexus (bağ, irtibat noktası): Dijital teknolojilerin potansiyelindeki sürekli artış ve müşteri etkileşimleri tarafından oluşturulan ağ etkilerinin artan rolü ile birlikte, işlere devam etmek için gerekli olan fiziksel varlığa olan ihtiyacın azalmasının sonucunda vergi amaçları için bir belirlenen yasaların işletmeye ait bağ veya irtibat noktası ilişkisini belirlemek için mevcut kuralların uygun olup olmadığı konusunda sorunlar oluşmuştur (OECD, 2014).
- Veri (data): Bilgi teknolojilerinin sürekli gelişmesi ile birlikte, dijital ekonomideki bulunan işletmelerin uzak mesafedeki bilgileri kolay bir şekilde toplaması ve kullanmasına olanak sağlamıştır. Bunun sonucunda ise dijital ürün ve hizmetler aracılığıyla veri üretiminden oluşturulan değerlerin, vergisel açıdan nasıl atfedileceği ile ilgili sorunları gündeme getirmiştir.
- Gelirin Karakterizasyonu: Yenilikçi dijital ürünlerin ve hizmet sunma yöntemlerinin geliştirilmesi, özellikle yeni iş modelleri bağlamında yapılan ödemelerin doğru karakterizasyonu konusunda belirsizlikler oluşmaktadır (Pinto, 2017). Örneğin, veri ve programların depolanmasını kolaylaştıran, böylece kullanıcısının bilgisayarında yer tasarrufu yapan ve yeni dijital iş modellerinde ödemelerin karakterizasyonunu belirsiz hale getiren, yeni ürünlerin ve yeni teslimat yollarının oluşmasına sebep olan bulut bilişim gösterilebilir.

Dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerde birçok dijital ürün, maddi olmayan varlık özelliği göstermektedir. Bu yüzden geleneksel olarak sunulan fiziksel ürünlerle kıyaslandığında maddi değerini belirlemek zordur. Bununla birlikte dijital ürünlerin genel özellikleri, fiziksel olan varlıkların aksine kolay bir şekilde bulunduğu alandan diğer alanlara geçebilir veya teslim edilebilir. Bu da şirketlere tüketicilerden uzak yerlerde iş kurmasını kolaylaştırmakla birlikte birden fazla yerde faaliyetlerini devam ettirebilme fırsatını sunmaktadır. Ayrıca dijital teknoloji, bu faaliyetlerin nasıl yürütüldüğü üzerinde önemli bir etkiye sahip olmuştur. Örneğin işletmelerin faaliyetlerini uzaktan yürütme yeteneğini artırmış, bilginin işlenme, analiz edilme ve kullanılma hızını

artırmış ve mesafeleri ticarete engel olmaktan çıkartarak hedeflenebilecek ve ulaşılabilecek potansiyel müşteri sayısını artırmıştır (OECD, 2014).

Dijital faaliyetlerin hızla artması ile oluşan sorunların başında bulunan nexus, bir işletmenin faaliyeti ile devletlerin iç hukukunda yer alan böyle bir faaliyetten elde edilen getirileri vergilendirmek için bir devlet ile arasındaki bağlantı anlamına gelir (Ntoukaki, 2017). Ancak dijital ekonomide faaliyetlerini sürdüren şirketlerin fiziksel varlığının olmamasından dolayı bu faaliyetlerinin gerçekleştirdiği yer ile bağlantı kurulması işlemleri sorun oluşturmaktadır. Örnek olarak, mevcut kurallar altında dijital mal ve hizmetleri sunan şirketin, sabit bir işyeri olmaksızın yasal olarak faaliyet gösterdiği fiziksel alanının belirlenememesi gösterilebilir. Ayrıca fiziksel varlığın bilinmemesi, yani daimî işyeri kavramından yoksun olması, gelir elde kişilerin ve kurumların nihai olarak ana şirketin hangi ülkenin vergi yargısı alanında olduğu gibi sorunları oluşturmaktadır (OECD, 2014).

Bilindiği üzere, şirketlerin vergi yükümlüsü oldukları alanda fiziksel varlığı veya bir bağları vardır. Ayrıca mevcut uluslararası vergilendirme sisteminde elde edilen gelir ile fiziksel varlık arasındaki ilişkinin altında yatan temel fonksiyonel bağ, bu gelirin atfedildiği yerdir. Ancak dijital ekonomi, bir şirketin fiziksel varlığa veya nexusa (bağ, irtibat noktası) olan zorunluluğu ortadan kaldırmıştır. Fiziksel ve ekonomik varlık arasındaki zayıflayan bu bağlantı nedeniyle, büyük ölçüde ekonomik varlığın fiziksel belirtilerine dayanan daimî işyerinin mevcut tanımının, anormal sonuçlar doğurmasına ve vergi ilkelerinin ihlaline yol açmasına neden olmuştur (Basu, 2017).

Dijital teknolojiler, verilerin toplanması, saklanması ve kullanılmasını sağlarken verilerin geleneksel olarak sunulan pazarlardan daha önce toplanmasını da sağlar (OECD, 2014). Dijital ekonomide satıcılar, müşteriyi bir ürün veya hizmete sahip olması gerektiğine ikna etmek için buldukları verileri kullanır. Dijital faaliyette bulunan işletmeler, genellikle çok taraflı iş modelleri kullanılarak o ülkedeki internet kullanıcılarının düzenli ve sistematik olarak izlenmesiyle elde edilen kişisel verileri kullanarak satışlarını artırabilirler ve gelir elde edebilir (Pinto, 2017).

Dijital teknolojilerle verilerin toplanmasına örnek olarak, online olarak satış yapan bir e-ticaret sitesi platformu, müşterilerinin e-postalarını ve doğum tarihlerinin verilerini edinir. Müşteri ile ilgili bu verileri elde ettikten sonra para kazanmanın yolu

olarak tüketicilerin doğum günlerine yakın müşterilerle iletişim kurarak satışlarını artırabilir veya bu elde ettiği verileri diğer işletmelere satılabilir. Dijital verilerin, şirketlere sunduğu bir diğer avantaj ise devasa verilerin toplanması sonucu, kullanıcı deneyimini sürekli olarak geliştirmesi ve kullanıcı topluluğunu daha ilgili hale getirmek için oluşturulan dijital bir platform sağlayarak ticari açıdan daha yüksek bir işlem hacmine yol açabilmesidir (Luong, 2018).

Dijital ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin yaptığı bu yöntemlerle verilerden elde ettiği değerler, verilerin satın alınmasından mı kaynaklandığı veya tüketicilerden elde ettiği veri değerlerinden mi kaynaklandığı noktasında sorunlar oluşmaktadır. Ayrıca verilerin genişleyen rolü, mevcut nexus kurallarının uygun olmaya devam edip etmediği, bir kuruluş tarafından verilerin uzaktan toplanmasından kaynaklanan herhangi bir karın verilerin toplandığı devlette vergiye tabi olup olmadığı ve bu verilerin vergi amaçları için uygun şekilde nasıl nitelendirilmesi gerektiği konularında sorunlar oluşturmaktadır (OECD, 2014).

Gelirin niteliği yani gelirin karakterizasyonu, dijital işlemlerden kaynaklanan gelirin vergilendirilmesinde önemli bir konu olmaya devam etmektedir. Gelirin karakterizasyonu konusunda öne çıkan önemli mesele, dijital ortamda alıcılara sunulan dijital ürün ve hizmetlerden elde edilen gelirin hangi gelir kategorisinde ele alınması gerektiği ve elde edilen gelirin vergilendirilmesi bakımından hangi muameleye tabi olması noktasındadır.

Karakterizasyon konusunda bir diğer sorun, karakterizasyon kurallarının farklı ülkeler tarafından farklı yorumlanması ve uygulanmasında genel bir kural olmaması gösterilebilir. Nitekim dijital platformlar üzerinden alıcılar tarafından satıcıya yapılan ödemelerde telif hakkı, teknik hizmetler veya iş karlarını ücret olarak nitelendirmek ve bunların her birini çok farklı muameleye tabi tutmak zordur (Ntoukaki, 2017).

Karakterizasyon sorunu, dijital veya mobil ağ kullanılarak elde edilen hizmetler için yapılan ödemelerde de meydana gelmektedir. Çünkü belirtilen bu hizmetler sonucunda vergi idareleri, dijital olarak kazanılan telif hakları ile iş geliri arasında kesin bir ayırım yapmakta zorlanırlar (Kadıkov, 2015). Ancak iş karları ve diğer gelir türleri arasında ayırım yapılırsa, vergi idareleri vergilendirme işlemlerini yerine getirebileceklerdir.

Neticede herhangi bir işletmenin gelirleri açısından karakterizasyon sorunları ortaya çıksa da kaynak ülkede fiziksel bir varlık göstermeden işlemlerini devam ettirmesi ve dolayısıyla bu yargı alanından elde ettikleri gelirlerden vergi ödemekten kaçınmaları dijital işletmeler için önemli hale gelmiştir.

Ayrıca 3D baskı gibi yeni iş modellerinin günümüzde giderek yaygınlaşması gelirin karakterizasyonu açısından önemli sorunlar oluşturmaktadır. Örneğin, alıcılara uzaktan yazdırma şeklindeki tasarımların teslimatı, bir lisans halinde geliyorsa alıcılar tarafından satıcılara yapılan ödemeler, normal olarak iş kârı yerine telif hakkı olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağı veya alıcılar tarafından alınan hizmetler, teknik hizmetler açısından ücret olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır (OECD, 2014).

### **3. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DİJİTAL VERGİ UYGULAMASI**

#### **3.1. TÜRKİYE**

Dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Bu düzenleme ile (madde 1);

- Dijital ortamlarda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat;
- Bilgisayar programları, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar vb. sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil).

Elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Verginin mükellefi dijital hizmet sağlayanlardır. Ancak 2023 yılında kaldırılmıştır. Bu hizmet sağlayıcılarının 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520

sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyeceği kanunda ifade edilmiştir (madde 3). Kanunda ayrıca Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf olacağı zikredilmiştir (madde 4).

5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak maksadı ile yeni düzenlemeler yapılmıştır.

3065 sayılı KDVK'nun 9 maddesine eklenen cümle ile 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 ödenecektir.

31/01/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de; Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edecekleri düzenlenmiştir.

19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. İnternet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen oranlarda stopaj yapılacaktır;



- Mükellef olup olmamasına bakılmaksızın gerçek kişilere yapılacak ödemelerden %15,
- Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden %15,
- Tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden %0.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde, ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilmesi için kaynak ülkede işyerinin oluşması gerekmektedir. İşyeri oluşmadan, Türkiye'de mukim olmayan bir mükellefin vergilendirilmesi hukuki uyumsuzluklara sebep olacağı düşüncesindeyiz. Anlaşmaların ödenecek net tutar üzerinden yapılması ve vergi kesintisinin reklam hizmeti karşılığı ödemeyi yapanlar tarafından yapılacağından dolayı, vergi yükü ödemeyi yapanın üzerinde bir finansal yük olarak kalabilir. Kesintiye tabi tutulacak tutarın küçük olması ve yargı süreci ile uğraşılmak istenmemesi durumunda mükellefler yargı yoluna başvurmak istemeyebilirler. Ancak aksi durumda birçok hukuki uyumsuzluklar doğabilir.

### 3.2. BİRLEŞİK KRALLIK

DST, Birleşik Krallıkta 1 Nisan 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Finans ve ödeme hizmetleri sağlayıcıları vergiden muaf tutulmuştur. Çevrimiçi pazardaki herhangi bir işlemin taraflarından birinin İngiltere kullanıcısı olması durumunda, bu işlemde elde edilen tüm gelirler, İngiltere kullanıcılarından elde edilmiş olarak kabul edilir. Bununla birlikte, işlemle ilgili diğer kullanıcı normalde dijital hizmetler vergisine benzer bir vergi uygulayan bir ülkede bulunuyorsa, vergilendirilen gelir, işlemde elde edilen gelirin %50'si kadar düşürülecektir (HM Revenue and Customs, 2019).

Toplam DST yükümlülüğü grup düzeyinde hesaplanacak, ancak vergi, bu toplama katkıda bulunan gelirleri gerçekleştiren gruptaki her bir işletmeye yansıtılacaktır. Grup, kabul edilebilir bir muhasebe standardı altında hazırlanmış olması koşulu ile grup konsolide hesaplarına dahil olan tüm işletmelerden oluşmaktadır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi açısından İngiltere'de vergilendirilebilir varlığı bulunmayan kuruluşlar da gelirlerin eşik değerlerine dahil edilecektir. Gruptaki tek bir işletme, vergiyi vergi idaresine bildirmeden sorumlu olacaktır. Gruplar bu sorumlulukları yerine getirmek için bir işletme belirleyebilir. Aksi halde, grubun nihai

partneri vergiden sorumlu tutulacaktır. DST yıllık olarak ödenerek raporlaştırılması gerekmektedir (Kılıçer ve Peker, 2022).

Birleşik Krallık Maliye Bakanlığınca 2020 yılının Nisan ayından geçerli olmak üzere küresel çapta 500 milyon Sterlinden fazla olan ciroya sahip teknoloji şirketlerinin, sosyal medya platformlarından, elektronik pazar alanlarından ve arama motorlarından elde etmiş oldukları kazançlarının %2'sini DHV ile vergilendirileceğini kamuoyuna açıklamıştır. Bu amaçla alınacak DHV miktarının 2021-22 vergilendirme döneminde 400 milyon Sterlin civarında olması beklenmektedir. Bu vergilendirme ile ABD menşeli büyük teknoloji devlerinin etkileneceği beklenmektedir. Vergilendirilen dijital hizmetlerden ABD firmalarının etkilenecek olması ABD-Birleşik Krallık arasında ticari ilişkilerin kötü bir tablonun oluşturacağına ilişkin görüş yaygınlaşmıştır (Ber, 2018).

Birleşik Krallıkta alınan tedbirler ve maliye bakanlığının kararlı duruşu sonrası teknoloji devlerinin büyük çoğunluğu yeni duruma ilişkin olarak önlemler almışlardır. Bu önlemler sonucu yönlendirilmiş kar vergisine muhatap olmamak için istenilen bütün verileri maliye bakanlığı ile paylaşım yoluna gitmişlerdir. İfade edilen kapsamda uluslararası çaptaki teknoloji şirketlerinden yönlendirilmiş kar vergisi yasası ile birlikte 2015/16 vergi dönemi için 31 milyon Sterlin, 2016/17 vergi dönemi için 281 milyon Sterlin tahsil edilmiştir. Ayrıca bu dönemde ilgili yasadaki belirtilen kuralları uymadığı belirlenen şirketlere 138 milyon Sterlin ceza kesilerek ülkenin bu yasa çerçevesindeki kararlılığı gösterilmiştir (Ber, 2018).

### 3.3. FRANSA

2016 yılında görsel-işitsel içerik üzerinden önceden var olan bir verginin kapsamını, müşteriye online ortamda ücretsiz olarak sunulan isteğe bağlı video hizmetlerine ilişkin reklam gelirlerini içerecek şekilde genişletmiştir. Fransa, çevrimiçi görsel-işitsel içeriği satın alma, kiralama veya içeriğe erişim için ödenen ve çevrimiçi görsel-işitsel içeriğe bağlı reklamların ve sponsorlukların görüntülenmesi için ödenen bedel üzerinden (KDV hariç) %2 oranında vergi almaktadır (Kılıçer ve Peker, 2022). Ödeme kapsamında dijital platformun şiddet tahrik gibi istenmeyen durumları barındırması durumunda bu vergi %10 oranında alınmaktadır (Ber, 2018).

Vergilendirilebilir işlemler, bir servis sağlayıcısı tarafından üretime video hizmetlerde izleyici Fransa'daysa şirketin nerede mukim olduğuna bakılmaksızın vergi

yükümlülüğü oluşmaktadır. Normal mükellefler, Fransa'da bulunan kullanıcılara sipariş üzerine online hizmetler sağlayan veya video satan veya kiraya veren ülke içinde veya dışında yerleşik bu hizmetleri karşılayanlardır. İki koşulda bu vergi alınır. Bu koşullar şu şekildedir (Ber, 2018):

- Çevrimiçi görsel veya işitsel içeriği kiralama, satın alma veya erişim için ödemenin olması,
- Reklam gösterimi çevrimiçi görsel veya işitsel içerik ile alakalı sponsorluk için ödemenin yapılması.

Yukarıda belirtilen koşulları sağlayan mükelleflerin gelirinin 100 bin € miktarını geçmesi durumunda Fransa'da vergilendirmeye tabi olurlar.

### 3.4. İSPANYA

İspanyada 2018'de, çevrimiçi reklam hizmetleri, çevrimiçi aracı hizmetler ve dijital ara yüzlerle üretilen kullanıcı verilerinin satılması gibi dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelir üzerinden %3 oranında dijital hizmet vergisi getirecek yeni bir yasa tasarısı hazırlıklarına başlamıştır. Sonrasında tasarı İspanya hükümeti tarafından 18 Ocak 2020 de verginin kanunlaşması için parlamentoya sunulmuş ve 16 Ocak 2021 tarihinden itibaren kabul edilen tasarı kanunlaşarak yürürlüğe girmiştir (Kılıçer ve Peker, 2022).

Yerleşik ve yerleşik olmayan şirketlerin küresel net cirosu bir takvim yılında 750 milyon €'yu aşan ve toplamda İspanya'da 3 milyon €'yu aşan vergilendirilebilir dijital hizmetlerin gelirleri %3 oranında dijital hizmet vergisine tabidir. Dijital ara yüzlerde kullanıcılara yapılan çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, temel mal ve hizmetlerin doğrudan kullanıcılar arasında teslimini sağlayan ve kullanıcıların başka kullanıcılar ile iletişime geçmesini sağlayan çevrimiçi aracılık hizmetleri ve dijital ara yüzlerdeki kullanıcı faaliyetlerinden oluşturulan kullanıcı verilerinin satışı dijital hizmetler olarak değerlendirilmiştir (Lowry, 2019).

### 3.5. İTALYA

İtalya dijital hizmetler üzerinden elde edilen geliri vergilendirmeye yönelik uzun soluklu çalışan ülkeler arasında yer almaktadır. Nihayetinde 1 Ocak 2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2019 Bütçe Kanunu (Kanun No: 145/2018) kapsamında

dijital hizmet vergisi uygulaması yürürlüğe girmiştir (Kılıçer ve Peker, 2022). Bu kanun yürürlüğe girmeden önce 2017'de İtalya'da yerleşik olmasına bakılmaksızın işletmeler için işlem miktarına bağlı olmak koşulu ile 1 Ocak 2019'da Dijital İşlem Vergisi'nin yürürlüğe girmesi hususunda kararlar alınmıştır. Ayrıca elektronik platformlarda sağlanan dijital servisler karşılığında ödemelerin %3 karşılığında vergisi uygulanacağı kararı da alınmıştır. Fakat bu kararlar gecikmeli olarak 2019 yılında yürürlüğe girmiştir. İtalya, yürürlüğe koyduğu bu vergi ile yıllık 190 milyon € gelir elde etmeyi planlamaktadır (Ber, 2018).

Dijital bir ara yüzde reklam vererek, kullanıcıların mal ve hizmet satın alma veya satmalarını sağlayan çok taraflı bir dijital ara yüz sağlayarak ve dijital ara yüz kullanılarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletimi yoluyla elde edilen brüt küresel geliri 750 milyon €'nun ve ulusal geliri 5,5 milyon € üzerinde olan şirketlerden 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren %3 oranında DST alınmaya başlanmıştır. Dijital hizmetlerden elde edilen gelirin vergiye tabi olması için dijital hizmetin İtalya'da sunulması gerekmektedir (KPMG, 2020).

DST İtalyan Gelir İdaresi Başkanlığı koordinasyonunda uygulanmaktadır. İtalyan KDV mevzuatının cezalar ve uyuşmazlık bakımından sağladığı hükümler DST için de geçerlidir. Ayrıca İtalya'da bir takvim yılı boyunca vergi kapsamına giren 3.000'den fazla işlem gerçekleştiren ister İtalyan isterse İtalyan olmayan yerleşik hizmet sağlayıcıları web vergisine tabidir. Yani vergiye tabi kişinin İtalya'da yerleşik olup olmaması önemli değil. Fakat gerekli işlem miktarını sağlaması durumunda başka bir ifade ile bir takvim yılı içerisinde 3000'den fazla işlem yapması vergi vermesini zorunlu kılar. Bir takvim yılı içerisinde 3000'den az işlem yapması dijital işlem vergisinden muaf olmasını sağlar. Hizmet alıcısı, vergiyi keser ve ödemeyi işlemin gerçekleştiği ayı izleyen ayın 16'sına kadar ilgili vergi idaresine yatırır. Hizmet sağlayıcı, takvim yılı içinde 3.000 işlem eşiğini aşmadığını kanıtlarsa, hizmet alıcısı web vergisi için stopaja girişemez (Tax Insights from International Tax Services, 2018).

### 3.6. RUSYA

Rusya, 1 Ocak 2017'den sonra dijital işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin yeni bir kanun uygulamaya koymuştur. Bu kanunla birlikte Rusya'da tüm dijital ürün satışları için %15,25 oranının KDV uygulanmaya başlanmıştır (Rusya Federal Vergi

Servisi). 2019 yılından itibaren bu oran %16,67'ye yükseltilmiştir. Rusya'da vergilendirilebilir dijital veya internet hizmetleri şu şekildedir:

- Bilgisayar programları, uygulamalar, oyunlar için yazılım lisanslarının sağlanması ve bunların internet üzerinden güncellenmesi (uzaktan erişim dâhil),
- Bilgilerin depolanması ve işlenmesi ve bu bilgilere internet üzerinden erişim sağlanması (bulut hizmetleri),
- Barındırma sağlayıcılarının hizmetleri ve alan adları sağlama hizmetleri,
- İnternet arama motorlarının hizmetleri,
- Diğer hizmetler (yasaların sağladığı kapsamlı liste) (<https://www.castren.fi/blogandnews/news-2017/changes-to-taxation-of-digital-services-in-russia/>)

### 3.7. İSRAİL

Nisan 2016'da İsrail tarafından yasalaştırılan kanun kapsamında dijital daimi şirketlerden vergi alınmaya başlanmıştır. Şirketten vergi alınması içi hizmet sağlayıcısının mukim olduğu ülke ile İsrail arasında çifte vergilendirme anlaşmasının bulunması gereklidir. Eğer bulunmuyorsa, hizmet sağlayıcısının İsrail'de önemli bir dijital varlığının yani dijital daimi iş yerinin olmasına bakılır. Bu ispatlanırsa şirket yasalarla belirlenen vergiye tabi olur (Ber, 2018). Bir şirketin İsrail'de dijital daimi iş yerinin olduğunu yani dijital varlığı olduğunu ispatlaması için bazı kriterleri taşıması gereklidir. Bu kriterler şu şekildedir:

- Online sözleşmeler.
- Dijital ürün ve hizmetlerin İsrail vatandaşları tarafından kullanımı. Yani İsraillilerin dijital ürünlere müşteri olması.
- Yerleşmiş online hizmetler. Örneğin İbranice dilinin ve İsrail para birimi olan shekelin kullanımı gibi.
- Çok yönlü iş modeli.

Yürürlüğe giren yasa ile birlikte yabancı bir şirketin İsrail sınırları içerisinde dijital bir hizmet vermesi durumunda vergi ödemesi için kayıt yaptırması ve bir temsilci

atama şartı bulunmaktadır. Ayrıca İsrail makamları tarafından yabancı bir şirketin dijital bir hizmeti verebilmesi için bazı kriterleri sağlaması veya kabul etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde İsrail sınırları içerisinde hizmet vermesi sağlanmaz. Bu durum dijital sınırlar için de geçerlidir. Bu kriterler şu şekildedir (Kılıçer ve Peker, 2022):

- Ülkede sabit bir kuruluşu olmalı,
- Ülkede yerel bir şubesi olmalı,
- Ülkede İsraili bir temsilci aracılığı ile hizmet vermek,
- Ülkede önemli bir dijital varlığın olması durumunda hizmet verebilir.

### 3.8. ABD

2017'de yürürlüğe giren Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Yasası (BEAT) ile ülkede hibrit bölgesel kurumlar vergisi sistemine geçiş sağlanmıştır. BEAT yalnızca ABD'de mukim şirketlere, ülkedeki gelir vergisi mükellefi şubelere ve bazı grup içi işlemlere uygulanmaktadır. Bu yasaya göre ABD'li mükellefin ülkede faaliyet gösteren uluslararası bir şirketin parçası olması ve yıllık şirket cirosunun üç yıllık bir zaman diliminde 500 milyon ABD Dolarını geçmesi şartıyla vergiye tabi olur. Ayrıca, şirketin vergi vermesi için ortaklık ilişkisi bulunan ve farklı bir ülkede mukim bir işletmeye yapılan mal teslimi ve hizmet vermesi karşılığında yapılan ödemelerin şirketin toplam giderlerinin %3 veya fazlasının olması gerekmektedir. BEAT şartlarının oluşması durumunda işletmenin ödeyeceği standart kurumlar vergisi oranı 2018'de %5, 2019-2025 yılları için ise %10 oranında hesaplanacaktır (Ber, 2018).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN ULUSAL VE ULUSLARARASI ÖNLEMLER

#### 1. DİJİTAL EKONOMİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir. Dolayısıyla vergi kaçırma genellikle gerçek dışı beyanda bulunmakla veya hiçbir şekilde beyanda bulunmamakla meydana getirilir (Federico, 2012; Murphy, 2019; akt. Aghayev, 2020: 4). Bununla birlikte aynı anlam içerisinde kullanılan vergi dolandırıcılığı (tax fraud) dünyanın küreselleşmesi sürecinde vergi idarelerinin karşılaştığı küresel bir olgudur ve mükellefin bilinçli veya kasıtlı olarak beyannamesindeki vergi matrahını olduğundan daha az gösterdiği durumları ifade eder (European Commission, 2006). Vergi Usul Kanunu'nda ise vergi kaçakçılığı “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyanına sebebiyet vermek” şeklinde tanımlanmıştır. Ceza yargılamasında ise, vergi kaçakçılığı “vergi ziyanı” olarak tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu).

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı şekilde işlem yapılarak vergi matrahının azaltılması, vergi kaybına sebebiyet verilmesidir. Diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı, devletin yasal düzenlemelerine karşı gelerek vergi ödememe veya olması gerekenden daha az vergi ödeme çabalarının bütünüdür (Erginay, 2003).

Vergi kaçakçılığını vergi türlerine göre de sınıflandırmak mümkündür. Bu şekilde katma değer vergisinde kaçakçılık ve gelir vergisinde kaçakçılık olarak incelenebilir. Gelir vergisinde kaçakçılık; ticari ve sınaî kazançlarda kaçakçılık, serbest meslek kazançlarında kaçakçılık, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında kaçakçılık veya veraset ve intikal vergisinde kaçakçılık olarak incelenebilir. Kaçakçılığa imkân vermeyen gelir çeşidi ise ücretlerdir. Bunun sebebi kaynakta kesinti yapılmasıdır. Ancak uygulamada işverenlerin sigorta prim yükünü azaltmak için işçi ücretlerini bordrolarda gerçek değerinden daha düşük gösterdikleri bu yolla aynı zamanda daha düşük gelir vergisi ve damga vergisi ödedikleri de bilinmektedir (Erginay, 2003).

Ülkelerin gelir kaynakları arasında önemli bir yer tutan vergi gelirleri, vergi kayıp ve kaçakları nedeni ile aşınmaktadır. Bu durum kanuni ve kanuni olmayan

biçimlerde oluşabilmektedir (Yonar, 2010). Vergi kaçakçılığı daha çok vergi mükellefi olan kişi ve kuruluşların ödemeleri gereken vergileri kendileri için yük olarak görmelerinden kaynaklandığı söylenebilir (Bodur, 2012: 184).

Vergi kaçakçılığı, kamu gelirlerinin temel dayanağı olan vergilerin azalmasına neden olduğu için, kamunun vatandaşlarına sunmuş olduğu hizmetlerin azalmasına negatif olarak yansır. Böylelikle vatandaşların gerek sosyal gerekse de iktisadi yaşamı olumsuz olarak etkilenir ve bu durumla beraber vergilerin etkinliğinin düşmesine kadar kapsamlı bir çerçevede çeşitli olumsuzluklar oluşturmaktadır (Öz, 2011). Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına yönelmeleri devletin kamusal gelirini azaltması neticesinde ekonomi üzerinde olumsuz etki oluşturacaktır (Demircan Siverekli, 2003).

Vergi kaçakçılığının toplum nezdinde iktisadi, mali ve sosyal etkileri bulunmaktadır (Edizdoğan, 2008). Bu etkiler vergi kaçakçılığına neden olan çeşitli etmenlerden kaynaklandığı söylenebilir. Tarihi, sosyal, ekonomik ve hukuki açıdan vergiden kaçakçılığının nedenlerini birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirmek mümkün değildir. Ekonomi, sosyal faktörleri etkilerken sosyal faktörler ise ekonomik faktörleri etkiler.

OECD'ye göre (<http://www.oecd.org>) matrah aşındırması ve kâr aktarımı (base erosion and profit shifting) ya da uluslararası alanda kabul gören kısaltılmış ifadesiyle BEPS; vergi kanunlarındaki boşluklar ve uyumsuzluklardan yararlanılarak kazancın ekonomik faaliyeti ya çok az olan ya da olmayan düşük vergili ya da vergisiz yerlere yapay bir şekilde kaydırılmasını sağlayan vergi planlama stratejileridir. Bunun sonucu olarak, işletmeden, ana ekonomik faaliyetini gerçekleştirdiği ülkede vergi az tahsil edilmekte ya da hiç tahsil edilememektedir. Çoğu durumda işletmenin bu tür stratejileri yasadır ve vergi kanunları dâhilinde yapılır.

Matrah aşındırması, şirketlerin, farklı ülkelerdeki kurallar arasındaki uyumsuzluklardan “çifte vergilendirilmeme” sonucu elde etmek için yararlandıkları durumları ifade eder. Kâr aktarımı ise, kârın yüksek vergi oranlı ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere yapay olarak aktarılmasına atıfta bulunmaktadır (Miller ve Pope, 2016).

Bir ülkenin vergi mevzuatında, agresif vergi planlamaları dolayısıyla vergiden kaçınma yönündeki faaliyetleri azaltmak için başvuru genel kurallar bütünü



“vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel hükümler (general anti-avoidance rules, GAAR)” olarak ifade edilmektedir (EY, 2013). Bu genel vergi güvenlik müessesesi, dünyada özellikle 1980’lerden sonra yaygınlık kazanmaya başlamış olup son yıllarda bu yöndeki uygulamaların arttığı gözlemlenmektedir. Vergi kanunları spesifik olarak bir vergiden kaçınma konusunu da düzenleyebilmektedir (special anti-avoidance rules, SAAR). Ancak ülkelerin mevzuatlarında yaptığı bu düzenlemeler vergiden kaçınmanın önlenmesine yetmemektedir (UN, 2017).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tahminlerine göre, gelişmekte olan ülkelerde örtülü sermaye ile vergiden kaçınma sonucunda meydana gelen yıllık vergi geliri kaybı 70-120 milyar Dolar düzeyindedir (UNCTAD, 2015). OECD çalışmalarına göre ise, BEPS’in oluşturmuş olduğu vergi geliri kaybının değeri 2013 yılına kadar yıllık 100-240 milyar dolar arasında olduğu düşünülmektedir (OECD, 2017).

Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network), OECD’nin gelir kaybı analizinin, şirket bilançoları veri tabanına bağlı olarak yapıldığı; ancak vergi cennetleri veya gelişmekte olan ülkelerin bu boyutta bir küresel analiz için gerekli doğru veriyi sağlayamadığı için sonucunun gerçeği yansıtmadığı düşüncesindedir (Tax Justice Network, 2017). Zira Uluslararası Para Fonu (IMF) uzmanları tarafından yapılan bir çalışmada (Crivelli, 2016; akt. Kaya Topcu, 2018) matrah aşındırması, kâr kaydırma ve uluslararası vergi rekabeti nedeniyle yıllık yaklaşık 650 milyar Dolarlık (IMF veri sistemine göre) küresel vergi geliri kaybına maruz kaldığı ve bunun da üçte birinin gelişmekte olan ülkelere ait olduğu sonuca varılmıştır. Son bir çalışmaya göre ise dünyada yıllık gelir kaybı, 500 milyar Doları (GSYH verilerine göre) aşmakta; diğer bir deyişle kurumlar vergisi gelirlerinin ortalama yüzde 20’sinden fazlasına tekabül etmektedir (Cobham, 2018; akt. Kaya Topcu, 2018).

Ülkelerin “dibe doğru yarışları, ekonomik krizler, hükümetlerin tasarruf tedbirleri, toplumsal sıkıntılar ve hoşnutsuzluklar, kurumların vergilendirilmesinin tüm dünyada daha önce görülmemiş bir politik öncelik kazanmasına yol açmıştır (De Wilde, 2017; akt. Kaya Topcu, 2018).

## 2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Dijital ekonominin küresel boyutu dikkate alındığında vergilendirme açısından da birtakım boşlukların doğduğunu söylemek mümkündür. Vergisel anlamda ortaya çıkan bu boşluklar vergi kaçakçılığına ve dolayısıyla vergi kayıplarına neden olmaktadır. Dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığını önlemede ülkelerin kendi vergi mevzuatlarında yeni düzenlemeler yapmaları ve uluslararası kuruluşlar tarafından alınan kararlara uygun bir şekilde mevzuatlarını düzenlemeleri kaçınılmaz bir durum olmuştur.

Dijital ekonomide vergi kaçakçılığına ilişkin Türkiye’de kendi mevzuatında ve uluslararası kuruluşların konuya ilişkin düzenlemeleri ışığında yapmış olduğu düzenlemeler ile OECD ve AB’nin konuya ilişkin mevzuat düzenlemeleri bu bölümün konusunu oluşturmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığının önlenmesinde bu düzenlemeler çok önemlidir. Dolayısıyla iyi analiz edilmesi ve ülkelerin dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası bu düzenlemelere uyum göstermesi gerekmektedir.

### 2.1. OECD ÇALIŞMALARI

OECD, 1947-1960 yılları arasında faaliyette bulunan Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı’nın (OEEC) yerine kurulmuş, 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi’ne dayanılarak oluşturulmuş bir uluslararası kuruluştur. Demokratik yapıya ve piyasa ekonomisine sahip 34 ülkenin küreselleşme sürecinin oluşturmuş olduğu tehdit ve problemlerin çözümü ve bu sürecin oluşturmuş olduğu fırsatlardan yararlanmak üzere faaliyet gösteren OECD; ekonomik büyüme, mali istikrar, ticaret, yatırım, kalkınma ve vergileme alanlarında işbirliği yolu ile refahın sağlanması ve yoksullukla mücadele konularında hükümetlere yardımcı olmak ve yeni gelişme ve sorunları anlayarak bunlara çözümler sunmak gibi çeşitli amaçları bulunmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2022).

Vergi politikası açısından bakıldığında, dijital ekonominin gelişmesi günümüzdeki yerel olarak geliştirilen vergi kurallarının yanında, uluslararası vergi kurallarının tasarlandığı bir modele ihtiyaç duymaktadır. Uluslararası vergi kurallarını

belirleyen, dijital ekonomide ortaya çıkan vergi sorunlarını ve çözümlerini oluşturan uluslararası kuruluşların başında OECD gelmektedir. Özellikle günümüzde OECD, ekonominin uluslararası vergi rejimi için dijitalleşmesinin getirdiği zorlukları çevreleyen politikalar oluşturmaya çalışmaktadır. Aynı zamanda OECD, dijital ekonomide ortaya çıkan bir sorun olarak, adil rekabetin gerçekleşebileceği bir ortamı teşvik eden standartlar oluşturmaya çalışmaktadır (Dingalo, 2018).

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergileme sorunları başta OECD olmak üzere, uluslararası düzeyde tartışılan konular arasındadır. Dijital ekonominin somut olarak elle tutulamayan bir varlığa ve özelliğe sahip olması, özellikle OECD'nin bu konuda tavsiye niteliğinde kararlar almasına yönelik girişimlerde bulunmasına sebep olmuştur (Budak, 2018).

### **2.1.1. Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Sorunların Tespiti**

OECD tarafından belirlenen BEPS ile ilgili raporunda belirttiği ilk eylemde (Eylem 1), dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının ve olası çözümlerin uygulanması için oluşan zorlukları ele almaktadır. Bu eylem planında, internet ve teknoloji gibi maddi olmayan nesnelere ilişkin yüksek güven göz önüne alındığında dijital şirketlerin, gerçek değer yaratımı yapılan yerlerde vergi tabanlarını düşürmek için ulusal vergi rejimleri arasında gezinerek kurumsal yapılarını optimize etmeye eğilimli oldukları varsayılmaktadır (Svazič, 2019).

İlk eylem planında ayrıca incelenecek konular arasında, bir şirketin mevcut uluslararası kurallar uyarınca fiziksel varlığa yani bağ eksikliği nedeni ile vergilendirmeye tabi olmadan başka bir ülkenin ekonomisinde faaliyet göstermesi, dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin oluşturulmasından elde edilen değerın atfedilmesi zorunluğu, yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterizasyonu ilgili kaynak kurallarının uygulanması, dijital ürün ve hizmetlerin sınır ötesi arzına ilişkin KDV'nin hangi ölçülerde uygulanması gerektiği ve tahsilinin nasıl olacağı ile ilgili sorunlara yer verilmiştir (OECD, 2015a). Nitekim katma değer vergisinin uygulanmasında varış yeri ilkesi benimsenmiştir. Çünkü varış yeri ilkesinin uygulanması uluslararası mal ticareti işlemlerinde teoride nispeten basittir ve büyük ölçüde sınır kontrollerinin veya mali sınırların varlığından dolayı pratikte genellikle etkilidir (OECD, 2017a).

BEPS'in birinci eylem maddesine göre, dijital ekonominin vergilendirmesi yapılırken; farklı iş alanlarının ayrıntılı analizi yapılmalı, sürekli değişen iş durumu tespit edilmeli ve bu sektörde değer üretmenin daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır. Bu çerçevede de dijital ekonominin oluşturduğu matrah aşındırmasını gidermek açısından şu konular üzerinde durulmalıdır (Yüce ve Akbulut, 2018):

- Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında hangi zorluklarla karşılaşıldığının iyi tanımlanması ve bu zorlukların aşılmasından dolayı ve dolaysız vergilendirmeyi göz önünde bulundurarak ayrıntılı seçenekler geliştirilmelidir.
- Bir ülkenin diğer ülke ekonomisi içerisinde, ülkenin kendi vergileme kurallarına uymaksızın ne kadar büyük bir dijital varlığı olduğu incelenmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerle satılan verilerin konumlarıyla ilişkilendirilmelidir.
- Dijital ekonomi sonucu ortaya çıkan yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin türünün ve hangi kaynaktan elde edildiği tespit edilmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerin KDV'sinin ya da diğer mal ve hizmet vergilerinin nasıl alınacağı kararlaştırılmalıdır.
- Ülkeler arasında çifte vergilendirmeye ya da uzun vadeli vergi ertelemesine neden olan vergi uyumsuzlukları giderilebilmelidir.

### **2.1.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Gözden Geçirilerek İyileştirilmesi**

OECD Eylem 3 planı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme kısmında şirketlerin vergiden kaçınma yolu olarak kullandığı durumdan bahsedilmektedir. Yabancı bir yan kuruluşta kontrol edici bir menfaati olan mükellefler, ülkelerindeki vergi tabanını ve bazı durumlarda diğer ülkelerde gelirlerini KEYK'e kaydırırlar (OECD, 2015b). Yani bu durumda şirketler bulunduğu ülkelerde elde ettiği karları, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ki iştiraklerine veya ortaklarına kaydırarak vergiyi daha az ödemektedirler. Bu sebeple OECD elde ettiği verilerle beraber KEYK kurallarını yeniden ele alarak birtakım öneriler sunmuştur. BEPS eylem planında KEYK kuralları, şirketlerin faaliyette bulunduğu ülkedeki vergilerden kaçınmasını önlemeyi ve küresel ölçekte meydana gelebilecek haksız rekabet koşullarını engellemeyi

amaçlayan bir öneridir (Aydemir Uslu, 2019). BEPS eylem planında bu sorunlarla başa çıkmak için öncelikle KEYK tanımında, muafiyet konusunda ve belirli oranlarda asgari miktarlar belirlenmiştir. Örneğin KEYK kapsamından tavsiye edilen önlemlerden birisi, ülkede faaliyet gösteren (yerleşik olarak faaliyet gösteren kişi veya kurumlar) yabancı kurumların oran olarak %50'den fazla hisseye sahip olması gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2015c). Ancak OECD, belirlenen asgari miktarları ülkelerin KEYK kuralı çerçevesinde vergi gelirlerini koruması için daha düşük bir oran uygulayabileceğini belirtmiştir. Böylelikle KEYK kuralları, yurtdışındaki iştirak edilen karların vergilendirilmesini sağlayarak vergi güvenlik müessesesi haline gelmiştir.

KEYK kuralında bir diğer önleme yöntemi ise gelir türlerinin tanımlanmasıdır. Yabancı bir şirketin KEYK olduğu belirlendikten sonra, bir sonraki soru KEYK'in elde ettiği gelirin BEPS konusunda endişeleri artırıcı türden olup olmadığı ve elde edilen gelirin hissedarlara mı yoksa kontrol eden taraflara mı atfedilmesi gerektiğidir (OECD, 2015c). KEYK için bahsedilen gelirin niteliği bu açıdan çok önemli olmaktadır. Çünkü bu çerçevede ele alınan gelirler KEYK geliri olarak nitelendirilerek vergileme imkanı doğurur. Ayrıca elde edilen gelirler, KEYK gelirleri olarak ele alınsa da KEYK kapsamında elde edilen gelirlerin vergilendirme kapsamına girmesi için dijital ürün ve hizmetlerden üretilen lisans ücretleri ve diğer gelirlerin kategorize edilerek belirli gelir türünde tanımlanması sonucunda gelir türleri tespit edilmelidir (Budak, 2018). Bu gelir türlerinin tespit edilmesi, şirketlerin karlarını transfer fiyatlandırması yoluyla vergiden kaçınmalarını önlemekle birlikte şirketlerin gelir ve kurumlar vergisi ödenmesinden de sorumlu tutulmasını sağlar.

KEYK kapsamında ele alınan bir diğer önemli konu ise KEYK istisna ve muafiyet eşliğidir. Eşik gereksinimleri, matrah aşındırması ve kar aktarımı riski düşük olan şirketleri önemsemeyerek bunun yerine daha yüksek BEPS riski taşıyan gelir kısmına odaklanarak KEYK kurallarının kapsamını sınırlamak için kullanılabilir (OECD, 2015c). BEPS eylem planının bu alt maddesinde belirli kar eşikleri belirlenerek bazı şirketlerin bu kuraldan muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir. Çünkü ülkelerin idari işlerinin yüklerini hafifletip, özellikle belirlenen eşik üzerindeki karlara odaklanarak daha etkin bir mali politikaya ulaşılacağı belirtilmektedir. Genellikle ülkeler, KEYK'in gelirinin belirli bir yüzdesinden, KEYK' in gelirinin sabit bir tutarından veya vergiye tabi kârın sabit tutarından az olduğu varlıklara muafiyet sağlamaktadır.

### 2.1.3. Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasının Önlenmesi

2015 yılında nihai BEPS raporunda Eylem 7 planı, daimî işyeri kavramının içerdiği unsurlar ve özellikle doğrudan vergiler açısından sorun oluşturan nexus kuralı çerçevesinde yeniden değerlendirilmiştir (Wettersten, 2016). Daimî kuruluş, şirketlerin faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir işyeri olarak adlandırılabilir. Bu yüzden ülkelerin dijital ortamda elde edilen gelirler üzerinden vergilendirme yetkisi olabilmesi için daimî kuruluş kavramını bu çerçevede belirlemesi gereklidir. Dolayısıyla OECD ikamet ülkesinin dışında faaliyet gösteren işletmeler açısından birtakım önlemler almıştır. Örneğin yerleşik olmayan işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkede önemli derecede gelir elde edenlere nexus yaklaşımı ile yani işletme ve faaliyette bulunduğu ülke arasındaki bağın sağlanması işleminin yapılmasını istemektedir. Bu durumda nexus yaklaşımı o ülkenin daimî işyeri olarak nitelendirilmesini sağlayarak bu tarz işletmelerin faaliyette bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesini sağlamaktadır (Oktay, 2020).

BEPS raporunda, BEPS stratejilerine yönelik olarak daimî işyeri tanımının değiştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir (OECD, 2015a). BEPS eylem planında daimî kuruluş kavramına önem verilmesinin sebeplerinden birisi, komisyoncu veya bağlı işletmeler yapısı altında, belirli bir ülkedeki mukim olmayan bir işletmenin komisyoncu olarak hareket etmek için kaynak ülkede ikamet eden ilgili bir şirket ile bağlantı kurmasıdır. Bu durumda işletme, o ülkedeki elde ettikleri gelirleri vergilendirme işlemine tabi tutmadan faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Yani bu durumda işletmeler, herhangi bir ülkede fiziksel bir varlığı olmadan bir ülkenin ekonomisinin bir parçası olmaktadır. Böylelikle şirketler, ortaya çıkan karlar bakımından temel faaliyetlerini yürüttüğü bir bilgisayar sunucusu ile faaliyetlerini daimî kuruluşu olmayan ülkede devam ettirerek vergilendirme işleminden kaçınırlar (OECD, 2014; Langerak, 2015).

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5(2) maddesi kapsamında daimî kuruluş teriminin içerdiği özellikler şunlardır (OECD, 2017b):

- Bir yönetim yeri
- Bir branş
- Bir ofis

- Bir fabrika
- Bir atölye
- Bir maden, bir petrol veya gaz kuyusu, bir taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarılması için başka bir yer.

Ayrıca yine 5(4) maddesi uyarınca daimî kuruluş terimi aşağıdakileri içermez (OECD, 2017b):

- a) Tesislerin sadece işletmeye ait mal veya malların depolanması, görüntülenmesi veya teslimi amacıyla kullanılması
- b) Sadece depolama, sergileme veya teslim amacıyla işletmeye ait mal veya bir stokun bakımı
- c) Sadece başka bir işletme tarafından işlenmek amacıyla işletmeye ait mal veya mal stokunun bakımı;
- d) Sabit bir iş yerinin sadece mal veya mal satın almak veya işletme için bilgi toplamak amacıyla bakımı
- e) Sabit bir iş yerinin sadece işletme için, başka bir faaliyeti taşımak amacıyla bakımı
- f) a ve b bendinde belirtilen faaliyetlerin herhangi bir kombinasyonu için sabit bir iş yerinin bakımı, sabit iş yerinin genel faaliyeti, bir hazırlık veya yardımcı karakter olması koşulu bulunmaktadır.

Bir işletmenin diğer devlette sabit bir yerde devam ettirdiği işlemler, hazırlık veya yardımcı faaliyetler niteliği taşıyorsa o iş yeri daimî bir kuruluş olarak kabul edilmez. Ancak OECD bazı durumlarda hazırlık ve yardımcı faaliyetlerin istisnasının kötüye kullanımını engellemek için bu tür faaliyetlerin gerçekleştiği yerin işyeri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler ile vergilendirme açısından yapılan faaliyetler, bir bütün olarak değerlendirilip böylece hazırlayıcı ve yardımcı istisnasının kötüye kullanımını engelleyecektir (OECD, 2015; aktaran, Budak, 2018). Örneğin bir ülkede önemli bir iktisadi varlık gören işletmelerin hazırlıklı ve yardımcı yerleri, işyeri sayılacaktır. Bu istisnalar, ilk olarak vergi mükelleflerine bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin yalnızca faaliyette bulunduğu ülkede vergilendirilebileceğine dair kesinlik sağlamak amacıyla kabul edilmiştir. Böylece bu

istisnalar, sadece bahsedilen kapsamda olmak üzere mükelleflerin dijital ortamda yaptıkları işlemlerin vergilendirilebilmesi için kolaylıklar getirmiştir. İstisnalarda belirtilen faaliyetlerin ortak özelliği genel olarak hazırlık veya yardımcı faaliyetler olmasıdır. Bu nedenle bu tamamen hazırlıklı veya yardımcı nitelikte faaliyetler kapsamında istisnalar, bir devletin bir teşebbüsünün diğer ülkede devam etmesi halinde, diğer ülkede vergilendirilmesini önlemek üzere tasarlanmıştır (Syrett ve Ching Kee, 2017).

#### 2.1.4. Değer Yaratma Esası ile Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Uyumlu Hale Getirilmesi: Gayri maddi Varlıklar

BEPS eylem planında diğer önemli konu Eylem 8- 10'da bahsedilen transfer fiyatlandırmasıdır. Günümüzde dijital ekonomide faaliyet gösteren birçok şirket, değerli olan maddi olmayan varlıklarını, finansman kazanmaktan ziyade bunların geliştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılmasında çok az rol oynayan veya hiç rol oynamamış tüzel kişilere devreder (Wright ve diğerleri, 2016). Böylece şirketler sahip oldukları maddi olmayan varlıkları başka ülkelerde vergileme süreçlerine tabi ederek yeniden yapılandırmakla vergiden kaçınırlar. Bu süreçte transfer fiyatlandırılması marka, patent gibi maddi olmayan varlıklar için ödenen tutarların piyasa koşullarında gerçekleştirilip gerçekleştirmediği önemli olmaktadır.

BEPS eylem kapsamında transfer fiyatlandırması ile oluşan değer uyumlu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. OECD tarafından emsallere uygunluk ilkesinin tanımı:

*“İki işletme arasında, bağımsız işletmeler arasında yapılacak olanlardan farklı olan ticari veya mali ilişkilerinde, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden birine tahakkuk eden ayrıca bu koşullar nedeniyle tahakkuk etmemiş olan her türlü kar, o işletmenin kârına dâhil edilebilir ve buna göre vergilendirilebilir.” (OECD, 2017c: 35).*

Emsallere uygunluk ilkesinde karşılaştırılabilirlik analizi ön plana çıkmaktadır. Şirketler arasında yapılan işlemlerde uygulanan fiyat, emsali alınan işlemin karşılaştırma yapılması için uygun olması gerekir (Pehlivan, 2014). BEPS eylem planında transfer fiyatlandırması kısmında belirtilen bu analiz kullanılırken dikkat edilecek husus piyasadaki risklerin göz önüne alınmasıdır. Nitekim bu riskler işletmeler arasındaki işlemlerin fiyatlarını ve diğer koşullarını etkileyeceğinden her iki taraf tarafından



üstlenilen maddi riskler tespit edilmelidir (OECD, 2017c). Bu nedenle transfer fiyatlandırmasında risklerin belirlenmesi, işlevlerin ve varlıkların tanımlanması, işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesi ve işlemlerin doğru bir şekilde tanımlanması bu analiz sürecinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında karşılaştırılabilirlik analizinde diğer önemli unsur sinerji kavramıdır. BEPS eylem 8-10'a göre eğer önemli bir grup sinerjisi varsa oluşan değer, grup eylemlerine atfedilmeli ve işletmelerin sinerji oluşturulmasına katkıları ile orantılı olarak grup üyeleri tarafından paylaşılmalıdır (Lankhorst ve Van Dam, 2017).

OECD'nin 2020 yılının sonuna kadar dijital ekonomideki çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesi için uzun vadeli bir çözüm üzerinde anlaşmaya varılması için bir yol haritası belirlediği, ancak herhangi bir sonuca varmamasına rağmen, bir dizi somut önerilerde bulunduğu, bu önerilerin üzerinde çalışmalar yapıldığı ve söz konusu yol haritasının yayınlanması bakımından bu ekonomiden kaynaklı sorunlara ilişkin çözüm arayışında ileriye yönelik adımların atıldığı görülmektedir (Bülbül ve Ülkü, 2019). Sonuçta OECD çalışmalarında net bir çözüm sunmasından öte, birtakım öneri seçenekleri üzerinde durmakta ve tartışmaktadır (Kılıçer ve Peker, 2022).

## 2.2. AVRUPA BİRLİĞİ ÇALIŞMALARI

Dijital ekonominin vergilendirilmesi ve karşılaşılabilecek küresel sorunları önlemek amacıyla AB'de de birtakım eylem planları oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler özellikle dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığını da önlemeyi hedef almaktadır.

Avrupa Birliği ülkeleri için dijital ekonominin vergilendirilmesi çok önemli bir konudur ve bu üç nedenden dolayı özellikle acildir: i) tüm gelişmiş ülkeler için kayıp vergi geliri; ii) ABD ile dünyanın geri kalanı arasındaki dengesizlik; iii) İlgili miktarların ölçülmesindeki zorluklar.

Dijital ekonomik etkinliklerin geleneksel ticari etkinliklere nazaran daha düşük vergilendirilebilmesi; dijitalleşen ekonominin büyük şirketleri aracılığıyla elde edilen kazancın daha az bölümünün vergilendirilmesi problemi Avrupa Birliğinin de gündeminde bulunmaktadır. OECD kendi bünyesinde oluşan bu probleme yönelik herhangi bir hızlı çözüm oluşturamaması nedeniyle Avrupa Birliği yaptıkları dijital hizmet vergisi çalışması ile sorun teşkil eden konuya bir adım atma kararı almışlardır.

Ülkelerin egemenlik hakkı vergilendirmesine yönelik yetkisini üye ülkelerin her biri kendi mali politikası gereğince kullanabilmesi anlamına gelmektedir fakat bu yetkinin hali hazırdaki ortak pazarı tertip eden kuralları ihlal etmeme şeklinde kullanılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra ülkelerin ayrı ayrı vergi uygulamalarının özellikle faaliyet gösteren çok uluslu büyük şirketlerin bunları kendi lehlerine kullanabildikleri için bir vergi rekabeti ortaya çıkardıkları da bilinmektedir. Bunlara örnek teşkil edecek ülkeler arasında İrlanda, Lüksemburg bunun yanında Hollanda avantajlı vergi rejimleri açısından cazibe merkezi olması ile tanınmaktadır.

Geleneksel bakımdan fiziki bir mekana ve fiziksel olmayan ürünleri veya hizmetleri pazara sunan dijital şirketler de vergisel avantajlardan faydalanmaktadırlar. Günümüzde Avrupa'da vergi avantajı sunan bir ülkede kurulmuş olan yavru şirket, tüm dünya pazarında sunulmuş hizmet karşılığında elde edecekleri gelirleri kendi nezdinde toplayarak çok düşük oranda vergiler ödeyerek hem şirket faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin vergilerinde önemli bir kayba neden olmanın yanı sıra geleneksel ticaret yöntemleri ile hizmet sunan şirketlere göre çok düşük miktarda vergi ödemiş olacaklar. Bir teşebbüs gelirin bir ülkede vergilendirilebilmesi için daimi işyerinin aktif halde bulunmasına bağlıdır aynı zamanda daimi işyerinin fiziksel varlık olma kriterine dayanmaktadır. Böylesi bir durumda, fiziki fabrika ,depo ve atölye gibi makine veya benzerlerine herhangi bir ihtiyaç duymadan şirket faaliyetlerini ifa edebilen aynı zamanda kullanıcı katılımı aracılığıyla oluşturulan değerle gelir elde edebilen tüm dijital şirketleri vergilendirebilmek bu yöntemle imkanı olmamaktadır. Hali hazırda vergilendirme yetkisini ortaya koyan kurallar dijitalleşen ekonominin sürekli artan değerini bizlere kavratmaya yetmemektedir.<sup>1</sup>

Gün geçtikçe artan dijital dünya neredeyse tamamıyla sanalken, hali hazırdaki vergilendirmeye yönelik kuralların tamamı fiziksel bağlıdır; geleneksel ekonomin ise dijital ekonominin tam tersi olduğu için kuralları dijitale yönelik cevap verememektedir.<sup>2</sup> Bu koşullar gereğince en başta Fransa ve bazı Avrupa ülkelerinin önderliğinde Avrupa Birliği seviyesine uygun olarak önlemler alınması gündemlerine gelmiş oldu.<sup>3</sup> Avrupa birliği iki tür önlem üzerine çalışmalarını sürdürmeye başlamış

---

<sup>1</sup> <http://www.senat.fr/rap/l18-496/l18-4962.html>

<sup>2</sup> RENOUX Vincent, BERNARD Simon, s.477

<sup>3</sup> PANDO, s.7

bulunmaktadır. Bunlardan birisi kısa vadede çözüm diğeri uzun vadede olmak üzere çözüm sunması amaçlanmış. Uzun vadede kazanç üzerinden alınmakta olan veriler açısından daimi işeri kavramı yani “ dijital varlık” çerçevesinde genişletilmesi çalışmalarını bir taraftan sürdürülürken, ortaya bir ortak dijital hizmet vergisi yani (DHV) uygulanması tavsiyesi kısa vadede probleme çözüm bulma açısından cevap olarak bulunmuştur. <sup>4</sup>

DHV belirli dijital faaliyetleri hedef noktasına almaktadır: kişilerin bilgilerinin satılması, bunları kullananlardan elde edilen verilere dayanarak amaca yönelik reklam hizmetleri, sistem kullanıcıları arasında iletişim bağı kurulmasını sağlayan hizmetler, bunun yanı sıra kullanıcıların kendi arasında mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştiren hizmetler bu vergilerin konusu halinde olacaktır aynı zamanda vergi kullanıcılarının aktif halde bulunduğu ülke tarafından alınmış olacaktır.

Dijital hizmet vergisinin uygulanması, dünya çapında yıllık hasılatı 750 milyon Euro ve Avrupa çapında yıllık hasılatı 50 milyon Euro üzerinde olması şartına bağlı olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu şartların gerçekleştirilmesi halinde kullanıcının yarattığı değer üzerinden hesaplanacak kazançta tek oranlı bir vergi uygulanacak ve Yönergeye göre bu oran % 3 olarak belirlenecektir. Söz konusu eşiklerin üzerinde kazanç elde eden şirketler, belli faaliyetleri gerçekleştirmeleri halinde vergiye tabi olacaklardır. Söz konusu faaliyetler, bir ara yüzün kullanıcılarına yönelik hedef reklamların o ara yüze yerleştirilmesi; mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmak amacıyla kullanıcıların birbirleri ile irtibata geçmesini sağlamak; kullanıcıların faaliyetlerinden elde edilen verilerin iletilmesi şeklinde sayılmıştır. Bu düzenlemenin çok büyük şirketleri vergilemeyi hedeflediği açıktır. Avrupa Birliği bünyesinde bu vergiye konu olabilecek en fazla 150 şirket bulunmaktadır ve bunlarının yaklaşık yarısını Amerikan şirketi, üçte biri Asya ve üçte biri de Avrupa şirkettir.<sup>5</sup> Dijital hizmet vergisine ilişkin Yönergenin reddedileceği anlaşıldığı sırada Almanya ve Fransa sadece reklam gelirleri ile sınırlandırılmış bir vergi önerisine yönelmişler ama bu öneri de bu vergiye karşı çıkan üye ülkeleri ikna etmeye yeterli olmamıştır. Yönerge, yirmi yediye

---

<sup>4</sup> Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 148 final (Mar. 3, 2018)(EU DST proposal), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:148:FIN>, s.e.t. 19.6.2018

<sup>5</sup> PANDO, s.7

karşı dört oyla reddedilmiştir. Yönergeye karşı çıkan ülkeler İrlanda, İsveç, Danimarka ve Finlandiya oldu. Finlandiya, İsveç ve Danimarka maliye bakanlıkları ortak yayınlanan bir basılı bildirgesi ile “gerçekten kazanç elde edilip edilmediğine bakılmaksızın sadece hasılat üzerinden yapılacak bir vergilendirmenin, vergilemeye ilişkin temel ilkelere aykırılık teşkil edeceği konusunda görüş bildirerek gerekçelerini açıklamışlardır.

### 2.3.TÜRKİYE ÇALIŞMALARI

Dijital Ekonominin vergilenmesi konusunda vergi mevzuatımızda, biri Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve diğeri Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) olmak üzere iki temel düzenleme yer almaktadır.

Dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. 5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak maksadı ile yeni düzenlemeler yapılmıştır.

3065 sayılı KDVK'nun 9 maddesine eklenen cümle ile 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 ödenecektir.

31/01/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de; Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edecekleri düzenlenmiştir.

19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca internet ortamında verilen

reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. İnternet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren belirli oranlarda stopaj getirilmiştir.

BEPS planı ve uluslararası kuruluşların eylem planları ile ilgili Türkiye’de dijital ekonominin vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından yapılan birtakım düzenlemeler bulunmaktadır.

### **2.3.1. Dijital Hizmet Vergisi**

1 Mart 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. DHV oranı en yüksek olan ülke Türkiye’dir. Bu yüzden çeşitli eleştirilere maruz kalmaktadır. DHV’nin kar üzerinden değil matrah üzerinden alınan bir vergi olduğu dikkate alınırsa %7,5’in oldukça yüksek bir oran olduğu anlaşılacaktır. Verginin konusu özetle; Türkiye’de sunulan dijital reklam hizmetleri, içerik satışları gibi hizmetlerden oluşmaktadır.

BEPS Eylem Planları arasında yer alan Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine yönelik bu eylem planları doğrultusunda dijital ekonominin vergilendirilebilmesi amacıyla Fransa, İtalya, Hindistan, Türkiye, İngiltere, Avusturya ve İspanya Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçmiş ve bu hususta kanun ihdas etmişlerdir. Tez çalışmamızda da belirttiğimiz üzere uluslararası vergilendirmede yaşanan vergileme sorunlarının çözümü açısından BEPS Eylem Planları büyük önem arz etmekte ve Eylem Planları çerçevesinde ülkelerin ivedilikle mevzuat düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

### **2.3.2. Daimi Temsilci Meselesi**

Türk Vergi Sistemi açısından vergilemede mükellefiyet hususu büyük önem arz etmektedir. Bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi olabilir) Türkiye’de vergiye tabi olması için Tam Mükellef veya Dar Mükellef olmalıdır. Kurumlar Vergisi açısından tam mükellefiyet için gerekli olan koşul kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmasıdır. Eğer bir şirket Türkiye’de kanuni veya iş merkezine sahip değil ise bu

şirket “Tam Mükellef” değildir. Bundan sonra bu şirketin “Dar Mükellef” kapsamına girip girmeyeceği değerlendirilmeli eğer “Dar Mükellef” ise sadece Türkiye’de elde ettiği gelirler vergilendirilmelidir. Dar mükellef olmanın şartı ise Türkiye’de “Daimi Temsilci” bulundurulmasıdır. Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ihdas edilmeden önce Türkiye’de “Daimi Temsilci”si olmayan bir şirket dar mükellef sayılmamaktaydı. Örneğin dijital hizmet sunan bir şirket Türkiye’de iş merkezi olmadan veya herhangi bir temsilci olmadan iş yapabilmekte ve kazanç elde edebilmektedir. Bu durumu engellemek için BEPS Eylem Planları çerçevesinde Türkiye’de DHV Kanunu ihdas edildi ve bu kanun ile işyeri kavramı sadece fiziki varlık olarak değil internet sitesi gibi çevrimiçi alanların da işyeri olduğu hususu kanun ile düzenlenmiştir. Bu şekilde artık internet aracılığıyla Türkiye’de hizmet veren bir firma Türkiye’de dar mükellef olacak ve Türkiye’de yaptıkları kazançlar vergilendirilebilecektir. Bu durum Gelir Vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır.

DHV Kanunu ihdas edilmeden önce işyeri kavramı sadece fiziki olarak (dükkân vb.) olarak dikkate alınmakta ve dijital ortamda hizmet sunan kişi ve kurumların vergilendirilmesi olanaklı değildi. Düzenlemeden sonrası internet siteleri gibi online platformlar da artık işyeri niteliğindedir. Bu düzenlemeler Türkiye’nin BEPS Eylem Planları çerçevesinde uygulamaya konulmuştur (Titiz, 2021).

### **2.3.3. Finansman Gider Kısıtlaması**

BEPS 4 No’lu Eylem Planı, faiz ödemeleri yoluyla karın grup içi firmalar veya üçüncü kişilere dağıtılması hususuna dikkat çekmekte ve bu durumu önlemeye çalışmaktadır. Bu doğrultuda 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, finansman gider kısıtlamasında uygulanacak oran belirlenmiş, böylece finansman gider kısıtlaması düzenlemesi fiilen yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenleme ile yabancı kaynakları (borçları) öz kaynaklarını aşan şirketlere, borcun öz kaynağı aşan kısmına (borç-öz kaynak) ilişkin yapılan faiz ödemeleri sınırlandırılmaktadır. Şöyle ki işletmenin kullandığı yabancı kaynaklar işletmenin öz kaynağını aşıyorsa, aşan bu kısma isabet eden faiz ödemesinin %10’u gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer bir deyişle, kullandığı borçlar işletmenin sahip olduğu öz kaynağı aşıyor ise, aşan kısım ile sınırlı olmak üzere bu borçlara ilişkin yapılan faiz ödemesinin yüzde onu Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir. Bu düzenleme BEPS Eylem Planları

doğrultusunda vergi mevzuatımıza girmiştir. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri finansman gider kısıtlaması hükümlerine tabi değildir. (Resmi Gazete, 2021, Karar Sayısı: 3490)

#### **2.3.4. Daimi İşyeri Hususu**

BEPS eylem planının 7. Eylem planı olan daimi işyeri kavramı VUK'un 156. Maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bir iş yerinin mevcudiyeti, fiziki ve hukuki bir varlığın bulunması koşullarına bağlanmıştır. Bu durum dijitalleşen dünyada işletmelerin vergiden kaçınmasına sebebiyet vermiştir. Bu arada Türkiye BEPS eylem planlarına müşterek bir biçimde VUK Tasarısının 129. Maddesi kapsamında mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar işyeri kavramı içerisinde alınmış ve dijital hizmet vergilemesinde dikkate değer bir konuma yerleşmiştir. Bu biçimde mevzuata farklılıkları arasında mukayese yapılmış ve açıklamalarda bulunulmuştur (Titiz, 2021).

## TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Dijitalleşmenin getirdiği yenilik ve fırsatlar, özellikle ekonomi alanında etkisini göstermiştir. Ekonomide dijitalleşme süreci ile birlikte mal ve hizmetlerin sunumu dijital platformlar üzerinde gelişmiş bu süreçte dijital ekonomi ortaya çıkmıştır. Dijital ürün ve teknolojilere dayanan mal ve hizmetlerin her hangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ülkeler arasında ticarete konu olmasıyla beraber ticaretin küresel bir niteliğe dönüşmesi ve ticarete ilişkin ödeme, üretim ve pazarlama gibi konularda önemli değişimler yaşanması dijital ekonominin en önemli özelliklerinden biridir.

Dijital platformlar üzerinde hızla büyüyen dijital ekonomi, içerisinde gerçekleşen faaliyetlerinin artması ile yeni teknolojik araçlar ortaya çıkartmıştır; üç boyutlu baskı, nesnelerin internet, 5G mobil ağ ve sanal paralar. Dijital teknolojiler ile dijital dönüşümün hız kazanması, dijital ekonomide aynı zamanda birçok yeni iş platformlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. E ticaret kavramı bunlardan ilkidir. Dijital ekonomi terimi ile elektronik ticaret (e-ticaret) terimi genellikle birbiri yerine kullanılsa da dijital ekonomi terimi elektronik ticaret terimini de kapsayan bir üst terimdir (Özcan, 2016).

E-ticaretin kullanımı, modemler ve internet ağının ortaya çıktığı 1991 yılında mümkün olmuştur. 1994 yılı itibariyle internetin yaygınlaşması sonucu e-ticaret faaliyetleri oluşmaya başlamış ve bu yılda ilk e-ticaret, Pizza Hut şirketi tarafından online ortamda pizza satışı ile gerçekleşmiştir. E-ticaret işlemlerinin yaygınlaşması ise 1995 yılında Amazon ve e Bay gibi elektronik ticaret siteleri aracılığı ile olmuştur. E-ticaretin temeli ise bilgi alışverişine ve ticari işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesine olanak sağlayan Elektronik Veri Değişimi (EDI) ve Elektronik Fon Ticareti (EFT) gibi teknolojik gelişmeler ile olmuştur (Ma'aruf ve Abdulkadir, 2012). Akıllı telefonlar ve tabletlerin ortaya çıkması ile birlikte internet kullanımının yaygınlaşması uygulama mağazalarının gelişmesine sebep olmuştur. Uygulama mağazaları, mobil uygulamaları çevreleyen ekonomik faaliyet ağını ifade eder. Başka bir ifadeyle uygulama mağazaları, tüketicinin cihazı üzerinden erişebileceği uygulamalara göz atarak uygulamalar hakkında bilgileri, yorumları görüntüleyebildiği ve bu uygulamaları satın alıp otomatik olarak cihazına indirip yükleyebileceği platformlar şeklindedir (OECD, 2014). Elektronik ödeme online platformlarda gerçekleştirilen işlemlerde ise sunulan mal ve



hizmetlerin karşılığı olarak uygulamaya girmiştir. Son olarak internet tabanlı reklamcılık platformundan bahsedilebilir. Kullanıcı ağ platformları, kullanıcıların internet içeriğinin geliştirilmesine, derecelendirilmesine, dağıtılmasına, internet uygulamalarının geliştirilmesine, özelleştirilmesine ve aynı zamanda sosyal ağ uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmalarını sağlayan anlık mesajlaşma veya mobil teknolojiler gibi yeni teknolojilere dayalı hizmetlerdir (Perset, 2010).

Dijital ekonomi kavramı, gelişen teknolojik süreçle birlikte insanların bilgilerini ve emeklerini bir platform üzerinde sundukları gelişen ve değişen büyük bir pazar haline gelmiştir. Ekonominin yeni hali olarak tanımlanan bu kavram, hayatın her alanına etki etmiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesinin de küresel bir konu olduğu düşünüldüğünde vergilendirme hususunda ortaya birtakım sorunların çıkacağı açıktır.

Dijital ekonomide mal ve hizmet satışı yapan işletmeler için geçerli olan KDV kuralları, kendi mantığında çatlaklar göstermeye başlamış ve ülkeler gelir kayıplarından endişe duymaya başlamıştır. E-ticaretin ortaya çıkışı ve hızlı gelişimi, çevrimiçi işlemler ve KDV muamelesi için yasal ortam oluşturmanın zorluklarını ortaya çıkarmıştır. Gerçek kimliklerini gizleme ve faaliyetlerini sanallaştırma özelliklerine sahip ticaret şirketleri, gerçek kimliklerini ayırt etmeyi zorlaştırarak vergi idarelerinin katma değer vergisi tahsilatının kapsamını ve tahsilat tarzını belirlemeyi zorlaştırmaktadır (Peng, 2016). Bu sorunlarla birlikte OECD, 2015 Nihai raporunda KDV konusunu ele almış ve KDV ödemelerinin belirli zorluklarını ve çözüm yönetmeleri belirlemiştir.

Dijital ekonomide OECD tarafından ele alınan KDV ile ilgili başlıca vergi zorlukları şunlardır;

- Birçok yargı alanında KDV'den muaf kabul edilen çevrimiçi satışlardan düşük değerli malların ithalatında ki muafiyetler
- Hizmet ve maddi olmayan işler, özellikle özel tüketicilere yapılan satışlardaki KDV ödemenin karmaşıklığı nedeniyle genellikle düşük miktarda da olsa KDV alınmaması ile ilgilidir.

Dijital ekonomide gümrük vergisinde oluşan sorunların başında, elde edilen hizmetin fiziksel mal olmaksızın doğrudan tüketicinin online ortamda elde ettiği dijital

ürünler gelmektedir. Dijital mallar, ülkelerin mevcut olan gümrük vergisi mevzuatlarında yer alan ürün ve hizmet sınıflandırmasında yer almamasından dolayı dijital nitelikteki ürünlerin vergilendirilmesinde sorunlar oluşmaktadır (Özmen, 2016). Dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler, damga vergisi açısından değerlendirildiğinde vergilendirme işlemine tabi tutulmayacaktır. Dijital ekonomide faaliyet gösteren şirketler, geleneksel olan bankalarla işlem yapmak yerine vergisel yönden daha avantajlı olan bankalar aracılığı ile işlem yapmaktadır (Mülküt, 2017). Bunun sonucunda ise ülkeler, banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergi kayıplarına uğramaktadırlar. Bahsedilen bu sorunlar dolaylı vergiler açısından çıkan sorunlar olarak çalışmada tespit edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerle birlikte yeni iş modellerinin ortaya çıkması, doğrudan vergiler arasında yer alan kurumlar ve gelir vergisi konularını küresel açıdan günümüzdeki vergi sorunlarından biri yapmıştır. Dijital ekonomide ortaya çıkan doğrudan vergiler açısından başlıca sorunlar:

- Nexus (bağ, irtibat noktası): Dijital teknolojilerin potansiyelindeki sürekli artış ve müşteri etkileşimleri tarafından oluşturulan ağ etkilerinin artan rolü ile birlikte, işlere devam etmek için gerekli olan fiziksel varlığa olan ihtiyacın azalmasının sonucunda vergi amaçları için bir belirlenen yasaların işletmeye ait bağ veya irtibat noktası ilişkisini belirlemek için mevcut kuralların uygun olup olmadığı konusunda sorunlar oluşmuştur (OECD, 2014).
- Veri (data): Bilgi teknolojilerinin sürekli gelişmesi ile birlikte, dijital ekonomideki bulunan işletmelerin uzak mesafedeki bilgileri kolay bir şekilde toplaması ve kullanmasına olanak sağlamıştır. Bunun sonucunda ise dijital ürün ve hizmetler aracılığıyla veri üretiminden oluşturulan değerlerin, vergisel açıdan nasıl atfedileceği ile ilgili sorunları gündeme getirmiştir.
- Gelirin Karakterizasyonu: Yenilikçi dijital ürünlerin ve hizmet sunma yöntemlerinin geliştirilmesi, özellikle yeni iş modelleri bağlamında yapılan ödemelerin doğru karakterizasyonu konusunda belirsizlikler oluşmaktadır (Pinto, 2017). Örneğin, veri ve programların depolanmasını kolaylaştıran, böylece kullanıcısının bilgisayarında yer tasarrufu yapan ve yeni dijital iş modellerinde ödemelerin karakterizasyonunu belirsiz hale getiren, yeni ürünlerin ve yeni

teslimat yollarının oluşmasına sebep olan bulut bilişim gösterilebilir.

Dijitalleşmenin getirmiş olduğu yeni kavramlar ve yeni uygulamalar ile birlikte uluslararası alanda vergi kayıplarının oluşmaya başlaması ve vergisel anlamda ortaya çıkan bu boşluklar vergi kaçakçılığına, dolayısıyla vergi kayıplarına neden olmaktadır. Dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığını önlemede ülkelerin kendi vergi mevzuatlarında yeni düzenlemeler yapmaları ve uluslararası kuruluşlar tarafından alınan kararlara uygun bir şekilde mevzuatlarını düzenlemeleri kaçınılmaz bir durum olmuştur. Bu çalışmada Türkiye ve diğer uluslararası kuruluşlarca dijital hizmetlerin vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla yaptıkları düzenlemeler analiz edilmiştir.

Çalışmada Türkiye'nin üyesi olması sebebiyle dijital ekonomide vergi kaçakçılığını önlemede uluslararası kuruluşlardan OECD düzenlemeleri ve yine AB adaylık süreci nedeniyle AB düzenlemeleri ve eylem planları analiz edilmiştir.

OECD tarafından hazırlanan BEPS eylem planı, 12 Şubat 2013 tarihinde yayınlanmıştır. OECD, daha sonra uluslararası durumları göz önüne alarak gözden geçirilmiş taslaklarla birlikte iki yıllık bir dönemin ardından 5 Ekim 2015'te nihai raporlarını yayınlanmıştır (Panayi, 2016). BEPS kapsamında oluşan sorunların temelinde, şirketlerin geleneksel olarak belirlenen vergi mevzuatlarında ki boşluklardan yararlanarak elde ettikleri karları vergilendirme oranlarının düşük olduğu bölgelere kaydırması ve matrah aşındırma ile vergileme işlemlerine tabi olmaksızın daha düşük vergi oranlarından istifade etmesi yatmaktadır (Budak, 2018). Bu nedenle bir ülkede faaliyette bulunan şirketler, elde ettikleri gelirleri genellikle dünya çapında vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla başka bir ülkeye kaydırmışlardır.

BEPS'in birinci eylem maddesine göre, dijital ekonominin vergilendirmesi yapılırken; farklı iş alanlarının ayrıntılı analizi yapılmalı, sürekli değişen iş durumu tespit edilmeli ve bu sektörde değer üretmenin daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır. Bu çerçevede de dijital ekonominin oluşturduğu matrah aşındırmasını gidermek açısından şu konular üzerinde durulmalıdır (Yüce ve Akbulut, 2018):

- Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında hangi zorluklarla karşılaşıldığının iyi tanımlanması ve bu zorlukların aşılmasından

dolayı ve dolaysız vergilendirmeyi göz önünde bulundurarak ayrıntılı seçenekler geliştirilmelidir.

- Bir ülkenin diğer ülke ekonomisi içerisinde, ülkenin kendi vergileme kurallarına uymaksızın ne kadar büyük bir dijital varlığı olduğu incelenmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerle satılan verilerin konumlarıyla ilişkilendirilmelidir.
- Dijital ekonomi sonucu ortaya çıkan yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin türünün ve hangi kaynaktan elde edildiği tespit edilmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerin KDV'sinin ya da diğer mal ve hizmet vergilerinin nasıl alınacağı kararlaştırılmalıdır.
- Ülkeler arasında çifte vergilendirmeye ya da uzun vadeli vergi ertelemesine neden olan vergi uyumsuzlukları giderilebilmelidir.

OECD tarafından 2015 yılında yayınlanan nihai raporda, transfer fiyatlandırması rehberliği (Eylem 8), etkili KEYK (Kontrol Edilen Yabancı Kurum) kuralları (Eylem 3), IP rejimlerine (Eylem 5) ilişkin önemli derecede faaliyet gösteren şirketlere nexus yaklaşımı ilkesi benimsenerek BEPS sorunları ve çözüm önerileri ele alınmıştır (Panayi, 2016). Ayrıca bu nihai raporda mevcut kurallar çerçevesinde daimî işyeri olmadan mal ve hizmet sunumu yapan şirketler hakkındaki vergi önerileri bu bölümde ele alınmamıştır.

Nihai raporda temel olarak ele alınan Eylem 3 planı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme kısmında şirketlerin vergiden kaçınma yolu olarak kullandığı durumdan bahsedilmektedir.

2015 yılında nihai BEPS raporunda Eylem 7 planı, daimî işyeri kavramının içerdiği unsurlar ve özellikle doğrudan vergiler açısından sorun oluşturan nexus kuralı çerçevesinde yeniden değerlendirilmiştir (Wettersten, 2016). Daimî kuruluş, şirketlerin faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir işyeri olarak adlandırılabilir. Bu yüzden ülkelerin dijital ortamda elde edilen gelirler üzerinden vergilendirme yetkisi olabilmesi için daimî kuruluş kavramını bu çerçevede belirlemesi gereklidir. Dolayısıyla OECD ikamet ülkesinin dışında faaliyet gösteren işletmeler açısından birtakım önlemler almıştır.

BEPS eylem planında diğer önemli konu Eylem 8- 10'da bahsedilen transfer fiyatlandırmasıdır. Günümüzde dijital ekonomide faaliyet gösteren birçok şirket, değerli olan maddi olmayan varlıklarını, finansman kazanmaktan ziyade bunların geliştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılmasında çok az rol oynayan veya hiç rol oynamamış tüzel kişilere devreder (Wright ve diğerleri, 2016). Böylece şirketler sahip oldukları maddi olmayan varlıkları başka ülkelerde vergileme süreçlerine tabi ederek yeniden yapılandırmakla vergiden kaçınırlar. Bu süreçte transfer fiyatlandırılması marka, patent gibi maddi olmayan varlıklar için ödenen tutarların piyasa koşullarında gerçekleştirilip gerçekleştirmediği önemli olmaktadır.

OECD'nin 2020 yılının sonuna kadar dijital ekonomideki çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesi için uzun vadeli bir çözüm üzerinde anlaşmaya varılması için bir yol haritası belirlediği, ancak herhangi bir sonuca varmamasına rağmen, bir dizi somut önerilerde bulunduğu, bu önerilerin üzerinde çalışmalar yapıldığı ve söz konusu yol haritasının yayınlanması bakımından bu ekonomiden kaynaklı sorunlara ilişkin çözüm arayışında ileriye yönelik adımların atıldığı görülmektedir (Bülbül ve Ülkü, 2019).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi ve karşılaşılabilecek küresel sorunları önlemek amacıyla AB'de de birtakım eylem planları oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler özellikle dijital ekonominin neden olduğu vergi kaçakçılığını da önlemeyi hedef almaktadır; i)tüm gelişmiş ülkeler için kayıp vergi geliri; ii)ABD ile dünyanın geri kalanı arasındaki dengesizlik; iii) İlgili miktarların ölçülmesindeki zorluklar dikkate alınarak eylem planları oluşturulmuştur. Avrupa birliği iki tür önlem üzerine çalışmalarını sürdürmeye başlamış bulunmaktadır. Bunlardan birisi kısa vadede çözüm diğer uzun vadede olmak üzere çözüm sunması amaçlanmış. Uzun vadede kazanç üzerinden alınmakta olan veriler açısından daimi işeri kavramı yani “ dijital varlık” çerçevesinde genişletilmesi çalışmalarını bir taraftan sürdürülürken, ortaya bir ortak dijital hizmet vergisi yani (DHV) uygulanması tavsiyesi kısa vadede probleme çözüm bulma açısından cevap olarak bulunmuştur.

Türkiye'de dijital mevzuatta özellikle uluslararası kuruluşların düzenlemelerine de uyum sürecinde birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Dijital hizmet vergisi ile ilgili yasal düzenleme 5 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Değişiklik

Yapılması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. 5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak maksadı ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. 3065 sayılı KDVK'nun 9 maddesine eklenen cümle ile 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 ödenecektir. 31/01/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edecekleri düzenlenmiştir. 19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Bu çalışma kapsamında, dijital ekonomi kavramının ortaya çıkardığı vergisel boşlukları gidermede ulusal ve uluslararası düzenlemelere uyumlu ve detaylı bir şekilde yer verilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Özellikle dijital ekonominin dinamik yapısı düşünüldüğünde gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuatın güncel tutulması gerekmektedir. OECD'nin konu ile ilgili en detaylı düzenlemeleri yaptığı söylenebilir. Özellikle dijital ekonominin vergilendirilmesinde mükellefin belirlenmesi ve iş yeri kavramı ile ilgili detaylı düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Nitekim bu iki kavram vergi kaçakçılığına dolayısıyla vergi kaybına neden olan dijital ekonominin vergilendirilmesin de ki boşlukları ifade etmektedir. OECD'nin bu iki kavram ile ilgili detaylı düzenlemeler yapması yerindedir.

Türkiye açısından değerlendirme yaptığımızda ise OECD ve AB düzenlemelerine uyum dışında kendi mevzuatına özgü bir düzenleme yapmamıştır. Dijital hizmet vergisi uygulaması bu konuda yapılan en belirgin düzenlemedir. Nitekim çoğu ülke de dijital hizmet vergisi uygulaması ile uluslararası düzenlemelere uyum sağlamıştır. Ancak

Ülkelerin ulusal mevzuatlarında özel düzenlemeler yapmaları ve uluslararası düzenlemelere karşıda esneklik bırakmaları gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

## KAYNAKÇA

- Aghayev, M. (2020). *Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Vergi Polisi Modeli*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, M.K. (2014). Sanayi Üretiminde Çığır Açan Teknolojiler Üç Boyutlu (3D) Yazıcılar. *Anahtar Dergisi*, 308, 1-4.
- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Alderman, L. (2019). France, not waiting for European Union, to Tax U.S. Tech Firms as'19 starts. <https://www.nytimes.com/2018/12/18/technology/france-tax-tech-companies.html>, 20.04.2022
- Altınpulluk, H. (2018). Nesnelerin İnterneti Teknolojisinin Eğitim Ortamlarında Kullanımı. *Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 94-111.
- Altun, Ö. (2016). *Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir.
- Apte, V. (2018). Digital Economy and Development of E-Commerce. Published in International Journal of Trend in Scientific Research and Development. Special Issue. International Conference on Digital Economy and its Impact on Business and Industry. <https://www.ijtsrd.com/papers/ijtsrd18712.pdf> (20.02.2022)
- Aslan, A. (2015). *Yeni Ekonomi Bağlamında Elektronik Ticaret: İş Modelleri Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Aslan, Ö. (2007). Yeni Ekonomi: Özellikleri ve Endüstrileri. In *Journal of Social Policy Conferences*, 52, 299-318.
- Atar, Y. (2004). *Vergi hukuku*. Konya: Mimoza Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.
- Aydemir Uslu, İ. (2019) Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 25(2), 1389-1415.
- Bafra, T. (2019). E-Commerce in Turkey Potential for Development and Logistic Process. <https://www.utikad.org.tr/images/HizmetRapor/potentialfordevelopmentofecommerceandexportinturkeyandlogisticsprocesses-23983.pdf> (12.01.2022)
- Bahşi, S. (2019). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 89-95.
- Basu, S. (2017). International Direct Taxation and E-Commerce: A Catalyst for Reform. *NUJS Law Review*, 10(1), 19-48.
- Baumann, A. (2017). *Digital Economy: The Future of International Taxation of Business Income*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Oslo: University of Oslo
- Bayraklı, H.H., Saruç, N.T. ve Sağbaş, İ. (2004). *Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*. 19.Ulusal Maliye Sempozyumu, Antalya, 1-45.



- Ber, H. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunsalına genel bir bakış*. <https://vergi.alki.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>, 12.03.2022.
- Biçer, R. ve Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 326, 54-68.
- BM. (2019). Dijital Ekonomi Raporu. [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf), 10.04.2022.
- Biscontini, T. (2020). *Queerbaiting*. Salem Press Encyclopedia.
- Biyan, Ö. ve Yılmaz, G. (2018). *A Taxation Problem Caused By Dijital Economy: Definition Of Virtual Establishment*. Current Perspectives In Public Finance, (Ed. S.İpek ve A.Gerçek). Berlin: Peterlang.
- Bodur, Ş. (2012). *Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bukht, R. ve HEEKS, R. (2018). Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *International Organisations Research Journal*, 13, 143-172.
- Bülbül, D. ve Ülkü, Y.E. (2019). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(375), 26-44.
- Crew, M. A., & Brennan, T.J (2015). *Postal and Delivery İnnovation in the Digital Economy. Switzerland*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Curtis, D., Barefoot, K., Jolliff, W., Nicholson, J.R., & Omohundro, R. (2018). Defining and Measuring The Digital Economy. Working Paper. Bureau of Economic Analysis. United States Department of Commerce. Washington.
- Çalışkan, M.G. (2015). Üç Boyutlu Yazıcılar Ve Gelecekte Yaratacağı Olası Fikri Haklar Çatışmaları. *FMR Dergisi*, 2, 59-90.
- Çelik, C. (2005). Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler. *VDD*, 284, İstanbul, 1-8.
- Çomaklı, Ş., Ak, A. ve Ayrangöl, Z. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Darbaş, İ. (2014). *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çağ Üniversitesi, Mersin.
- Demircan, Siverekli E. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-116.
- Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019). Resmi Gazete, 30971, 07.12.2019.
- Dingalo, L. (2018). Botswana's Tax System Compared With OECD and EU Standards on Tax Havens. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3464161](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3464161) (10.01.2022).
- Doğan, D. (2019). *Adli Muhasebe Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları: Bir Vak'a Çalışması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.

- Eroğlu, O. ve Aksu, H. (2019). Dijital Ekonominin Getirdiği Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırma Dergisi*, 7(4), 59-78.
- Esener, E. (2017). Bitcoin (Dijital) para nedir?. <https://startup hukuku.com/bitcoin-nedir/>, 19.03.2022.
- Eshopworld. (2018). Global E-commerce Market Ranking. [https://www.worldretailcongress.com/media/Global\\_ecommerce\\_Market\\_Ranking\\_2019\\_001.pdf](https://www.worldretailcongress.com/media/Global_ecommerce_Market_Ranking_2019_001.pdf) (04.03.2022)
- European Commission. (2006). EC coherent strategy against fiscal fraud - frequently asked questions. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO\\_06\\_221](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_06_221), 01.04.2022.
- EY. (2013). *GAAR Rising- Mapping Tax Enforcement's Evolution*, February 2013, s.2.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1960). Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.
- Gerba, E. ve Rubio, M (2019). Virtual money: How Much Do Cryptocurrencies Alter The Fundamental Functions Of Money?. European Parliament. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/642360/IPOL\\_IDA\(2019\)642360\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/642360/IPOL_IDA(2019)642360_EN.pdf) (11.01.2022).
- Gökbunar, A.R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.
- Güçlü, F. (2001). *Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güvenli İnternet Merkezi. (2019). Dijital Oyunlar Raporu 2019. <https://www.guvenliweb.org.tr/dosya/RjARy.pdf> (16.01.2022).
- Han, C., Jornet, J. M., Fadel, E., & Akyıldız, I. F. (2013). A Cross-Layer Communication Module For The Internet Of Things. *Computer Networks*, 57(3), 622-633.
- HM Revenue and Customs (2019). Inroduction of the new Digital Services Tax. <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>, 21.03.2022
- Hull, W.C. (2014). Invention: 3D printing. <https://www.epo.org/learning-events/european-inventor/finalists/2014/hull.html>, 12.03.2022.
- Işık, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İş yeri Kavramına Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 356, 42-62.
- İpek S. ve Kaynar İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*, 157, 116-130.
- Kadikov, A. (2015). *International Taxation Of Cross-Border Digital Commerce*. (Doktora Tezi). University of Oxford, England.
- Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*, 424(12), 30-37.
- Karagöl, B. (2015). 3D Printing: What Does İt Offer And For Whom? *Science And Technology Policies Research Center Tekpol Working Paper Series STPS-WP-15(2)*, 1-18.
- Karatekin, ř. ve Okur Dinçsoy, M. (2019). Sanal Para Piyasası ve Türkiye Ekonomisine Entegrasyonu. *Social Sciences Research Journal*, 8(3), 120-138.
- Kaşıkçı, M. (1999). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2018). Resmi Gazete, 30318, 31.01.2018.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). Resmi Gazete, 18563.
- Kaya Topcu, İ. (2018). *Beps Projesinin Hukuki Boyutu Ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Kaya, M. G. ve Akçay, E. (2017). Digital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplasyonların (İş Yeri Oluşması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 57-65.
- Kenney, M. ve Zysman, J. (2016). The Rise of the Platform Economy. *Issues in Science and Technology*, 32(3), 61-69.
- Kesgin, M. (2021). *Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları: Oyun Ekonomisi Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2022). *Dijital Ekonomide Vergilendirme Örnek Ülke Uygulamaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kırık Kutluay, B. (2017). *Digitalisation, New Generation Technologies And Their Effects On Finance*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yeditepe Üniversitesi, İstanbul.
- Kozanoğlu, H. (2018). *50 Soruda Teknolojik Gelişmeler Ve Hayatımız*. İstanbul: Altınbaş Üniversitesi Yayınları.
- KPMG. (2020). Italian DST. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/03/tnf-italy-mar24-2021.pdf>, 19.04.2022
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). Resmi Gazete, 26205, 21.06.2006.
- Küçükyılmazlar, A. (2006). *Elektronik Ticaret Rehberi*. İstanbul: İTO Yayınları.
- Lamensch, M. (2017). *European Value-added Tax in the Digital Era. A Critical Analysis and Proposals For Reform*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Langerak, D. (2015). *International Profit Allocation In The Digital Economy and Cash Flow Taxation As Alternative*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tilburg: Tilburg University.
- Lankhorst, P., & Van Dam, H. (2017). Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring From A Tax Practitioner's View. *Erasmus Law Review*, 10(1), 60-74.
- Lowry, S. (2019). Digital services taxes (DSTs): Policy and economic analysis. *Congressional reasearch service*. [https://www.wita.org/wp-content/uploads/2020/06/20190225\\_R45532\\_fab3b713f012038983da04c124f162170410f3e2.pdf](https://www.wita.org/wp-content/uploads/2020/06/20190225_R45532_fab3b713f012038983da04c124f162170410f3e2.pdf), 21.04.2022.
- Luong, N. (2018). *Address New Challenges To Taxation in The Digital Economy: Separate Accounting or Formulary Apportionment*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Louvain School of Management, Belgium.
- Ma'ruf, L. A. ve Abdülkadir, K. (2012). An Overview of E-Commerce Implementation in Developed and Developing Country; Case Study Of United State and Nigeria. *International Journal Of Modern Engineering Research*, 2(5), 3068-3080.

- Miller, H., & Pope, T. (2016). Corporate Tax Avoidance: Tackling Base Erosion and Profit Shifting. *IFS Green Budget*, 169-200.
- Mülküt, U. (2017). *Elektronik Ticarete Mobil Uygulamaların Denetim ve Vergisel Boyutu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Naess-Schmidt, H.S., Ali, D.M., Arias, M.N., Van Der Paal, J., Denton, J., & Vyncke, K. (2012). Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce. European Parliament. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2341c560-e41e-4cf5-9bc4-4ab18aeaa199>, (11.03.2022).
- Ntoukaki, S. (2017). Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration. Geneva: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fifteenth session, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM\\_CRP22\\_-\\_Digital-Economy.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-_Digital-Economy.pdf) (04.01.2022).
- OECD. (2008). OECD Information Technology Outlook 2008. Paris: OECD Publishing. <https://books.google.com.tr/books?id=HwXWAgAAQBAJ&pg=PA247&lpg=PA247&dq=oeed,+information+technology+outlook+2008,+chapter+5&source=bl&ots=TjZB10dftI&sig=ACfU3U2BnOQt-SqTl3XaVo5uUQTVd8ufyw&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwjOgNSz1fnoAhVNyKYKHUYLBD4Q6AEwA3oECAyQAQ#v=onepage&q=boingboing&f=false>
- OECD. (2014). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf> (10.01.2022).
- OECD. (2015a). *Addressing the tax challenges of the digital economy*, Action 1 2015 Final Report. <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015final-report-9789264241046-en.htm>, 11.03.2022.
- OECD. (2015b). Executive Summaries 2015 Final Reports. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> (16.02.2022).
- OECD. (2015c). BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf> (15.02.2022).
- OECD. (2017a). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm> (12.03.2022).
- OECD. (2017b). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en) (01.04.2022).
- OECD. (2017c). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oeed-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (22.01.2022).

- OECD. (2017d). *Background Brief Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, January , s.7.
- OECD. (2019). The Road to 5G Networks. Experience to date and future developments. OECD Digital Economy Papers. Paris: OECD Publishing.
- OECD. About the Inclusive Framework on BEPS. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, 21.04.2022.
- Oktay, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 95-116.
- Olsu, S.G. (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku* (23. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, G. (2011). *Vergi Kaçırma Eğilimini Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Çalışma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 73-82.
- Özgenç, A. S. (2016). *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması-Anlaşma Alışverişi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Panayi, H.C. (2016). International Tax Law in the Post-BEPs World. *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper*, 4(3), 1-59.
- Papis-Almansa, M. (2019). VAT And Electronic Commerce: The New Rules As A Means For Simplification, Combatting Fraud And Creating A More Level Playing Field. *In Era Forum*, 20(2), 201-223.
- Pehlivan, O. (2014). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, S. (2014). Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 61-85.
- Peng, W. (2016). Multinational Tax Base Erosion Problem of The Digital Economy. *Modern Economy*, 7(3), 345-352.
- Perset, K. (2010). The Economic And Social Role Of Internet Intermediaries. OECD Digital Economy Papers. No:171. Paris: OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-economic-and-social-role-of-internet-intermediaries\\_5kmh79zszs8vb-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-economic-and-social-role-of-internet-intermediaries_5kmh79zszs8vb-en#page1) (14.01.2022).
- Pinto, D. (2017). Options to Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy-A Critical Analysis. *Canadian Tax Journal*, 65(2), 291-331.
- Ratto, M. ve Ree, R. (2010). The Materialization of Digital Information and the Digital Economy Knowledge Synthesis Report.
- Rosen, M. (2019). Platform Business Model of the Digital Economy. <https://www.bptrends.com/bpt/wp-content/uploads/01-08-2019-COL-Platform-Business-Model-Rosen.pdf> (11.02.2022).
- Rusya Federal Vergi Servisi. <https://lkioreg.nalog.ru/en>, 13.03.2022.

- Saraçoğlu, F. (2008). Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *KMU İİBF Dergisi*, 15, 1-19.
- Sheng, Z., Mahapatra, C., Zhu, C., & Leung, V.C.M. (2015). *Recent Advances In Industrial Wireless Sensor Networks Toward Efficient Management In Iot*. New York: IEEE.
- Shigeki, M. (2019). How Should the Digital Economy Be Taxed. <https://www.nippon.com/en/in-depth/d00511/how-should-the-digital-economy-be-taxed.html>, (02.01.2022).
- Sıvacı, C. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi ve KADİM Projesi. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3(27), 51-60.
- Sila, I. (2013). Factors Affecting the Adoption of B2B e-Commerce Technologies. *Electronic Commerce Research*, 13(2), 199-236.
- Sparmann, N. (2019). *Tax Challenges of the Digital Economy: Does a Withholding Tax on Certain Digital Transactions Solve the Problem of Missing Taxation Rights, While Being In Line with EU-Law and the OECD Model Convention?* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Lund: Lund University.
- Spiezia, V. (2017). *Jobs and Skills in the Digital Economy*. OECD Observer.
- Sriram, M., Ravikumar, T. Suresha, B., & Rajesh. R (2019). Impact of Digital Payments on Economic Growth: Evidence from India. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering*, 8(12), 553-557.
- Svažič, T. (2019). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše gospodarstvo/Our economy*, 65(4), 99-109.
- Syrett, H., & Ching Khee, T. (2017). Impact of OECD Beps Action 7 Proposals on Modification of Articles 5 (4), 5 (5) and 5 (6) of OECD Model Convention-An Evaluation of Action 7 on the Future of Intra-Group Transactions and Business Models of MNEs in their Cross-Border Investments. *Singapore Management University School of Accountancy Research*, 5(2), 1-68.
- Şahbaz, K.İ. ve Saruç, N.T. (2012). Vergi Ahlakımı Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği. *Sakarya İktisat Dergisi*, 1(4), 57-81.
- Şahin, M. ve Hatırlı, S.A. (2016). Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(18), 253-272.
- Şenses, N. (2019). Dijital dünyada internet sitelerinin vergisel durumu. *Vergi Dünyası*, 1(450), 113-119.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Vergi hukuku* (4. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şerbetçi Taşlıalan, G. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kaçakçılığına İlişkin Alguları Üzerine Bir Araştırma*. (Doktora tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- T.C. Resmi Gazete. Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- Tax Insights from International Tax Services. (2018). Italy’s 2018 Finance Bill includes important provisions on the digital economy and cross-border taxation. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/international-tax-services/assets/pwc-international-tax-news-february-2018.pdf>. 28.03.2022.
- Tax Justice Network. (2017). Tax Avoidance and Evasion - The Scale of the Problem”, November 2017, (<https://www.taxjustice.net/wp->

- content/uploads/2017/11/Tax-dodging-the-scale-of-the-problem-TJN-Briefing.pdf, 12.05.2022.
- Thorne, D. (2013). *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Anti-Avoidance Rule Counteract The Problems Caused By The Utilisation Of These Structures?* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Wellington: Victoria University of Wellington.
- Titiz, L. (2021). *Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar Ve Beps Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul.
- Topçu, H.İ. (2005). *Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı (2022). OECD uluslararası örgüt künyesi. [https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi\\_ve-gelisme-teskilati\\_oecd\\_tr.mfa](https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_oecd_tr.mfa), 14.04.2022.
- TÜSİAD. (2017). *Dijitalleşen dünyada ekonominin itici gücü e-ticaret*. İstanbul: TÜSİAD.
- UNCTAD. (2015). *World Investment Report 2015: Chapter V. International Tax and Investment Policy Coherence*, United Nations Publication, s.201.
- UNCTAD. (2019). Intergovernmental Group of Experts on Competition Law and Policy, eighteenth session. [https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciclpd54\\_en.pdf](https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciclpd54_en.pdf) (29.03.2022).
- United Nations. (2017). *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries – Second Edition*, Department of Economic & Social Affairs, April 2017, s.168-174.
- Ünal Miçooğulları, S. (2018). Yeni Ekonomide Dijital Emek. *International Journal of Labour Life and Social Policy*, 1(1), 5-17.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Madde 344, 1 c., s.108
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Resmi Gazete, 10703, 10.01.1961.
- Wettersten, M. (2016). *How Can The Proposed Changes To The OECD Tax Model Convention In Action 1 And Action 7 Counter The Issue of An Artificial Avoidance of A PE Status?* (Mater Thesis). Lund: Lund University.
- Wright, D. R., Keates, H. A., Lewis, J., & Auten, L. (2016). The BEPS Action 8 Final Report: Comments From Economists. *International Transfer Pricing Journal*, 23(2), 1-13.
- Yalama G. Ö. ve Gümüş E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77-94.
- Yeşilyurt, Ş. (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye Ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 36-56.
- Yirmibeşçik, O. (2005). *Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaretin Türkiye'de Yansımaları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Zonguldak.
- Yonar, U. (2012). *Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). Beps eylemi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin alınan önlemler. *Akademik Bakış Dergisi*, 68, 105-123.
- Yücekaya, S. (2019). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Dijital Ekonomi: Türkiye Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Yüksel, A. E. (2015). Elektronik Para, sanal para, bitcoin ve Linden Doları'na hukuki bir bakış. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 2(73), 173-220.
- Zhang, Z.K., Cho, M. C. Y., & Shieh, S. (2015). *Emerging Security Threats And Countermeasures In Iot. Proceedings Of The 10th ACM Symposium On Information*. Computer and Communications Security-ASIA CCS'15, Singapore.
- Zıvalı, B.S. (2020). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Küresel Ve Ulusal Çalışmalar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu.
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Hakkında Kanun.  
<https://www.independent.ie/irish-news/how-this-double-irish-accountancy-trick-works-29298309.html> (10.05.2022).  
<https://www.wired.com/2010/10/1027hotwired-banner-ads/> (13.01.2022).  
<https://www.statista.com/statistics/269025/worldwide-mobile-app-revenue-forecast/> (22.04.2022)  
<https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/> (23.03.2022)  
[https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce sales/#statisticContainer](https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/#statisticContainer) (28.02.2022).  
<https://www.statista.com/statistics/273818/global-revenue-generated-with-cloud-computing-since-2009/> (18.02.2022).  
<https://www.statista.com/outlook/243/121/ecommerce/japan> (23.04.2022).  
<https://www.castren.fi/blogandnews/news-2017/changes-to-taxation-of-digital-services-in-russia/>, 11.03.2022.  
[https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/EN/Schriftenreihe\\_Digitale\\_s\\_III.html](https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/EN/Schriftenreihe_Digitale_s_III.html), 10.03.2022.