



## Abant Sosyal Bilimler Dergisi

### Journal of Abant Social Sciences

2022, 22(3): 1124-1141, doi: 10.11616/asbi.1146198



## Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları\*

Problems in Taxation of the Digital Economy: OECD-EU Precautions and Seeking National Solutions

Bediha Sultan ZIVALI<sup>1</sup>, Yunus DEMİRLİ<sup>2</sup>

Geliş Tarihi (Received): 20.07.2022

Kabul Tarihi (Accepted): 02.09.2022

Yayın Tarihi (Published): 30.11.2022

**Öz:** Bu çalışmada, dijital ekonominin gelişim sürecinde ortaya çıkan vergisel problemlerin kategorize edilerek incelenmesi, uluslararası ve ulusal ölçekte alınan önlemlerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında, literatürden hareketle uluslararası vergileme sorunlarının tespiti yapılarak, çözüm önerilerinin geliştirilmesine yönelik uluslararası eylem planları ve ulusal mevzuatlar incelenmiştir. Çalışma sonucunda ulusal ölçekli önlemlerin; dijital hizmet vergisi uygulaması, dijital ürün/hizmetler için KDV kanunlarının kapsamının genişletilmesi, dijital reklam vergileri gibi uygulamalardan oluştuğu tespit edilmiştir. Uluslararası kuruluşların dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda oluşturdukları çözüm önerilerinin eylem planları çerçevesinde geliştirildiği görülmüştür. Söz konusu eylem planlarının ülkeler için öneri niteliğinde olması sorunun çözümünden uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda dijital ekonominin etkin bir biçimde vergilendirilebilmesi adına ülkelerin ulusal çözümleri yerine OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlarca oluşturulacak küresel boyutlu bir vergileme rejiminin geliştirilmesi ve bağlayıcılığının sağlanabilmesi önem arz etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Ekonomi, Dijital Vergileme Sorunları, OECD, BEPS, Dijital Hizmet Vergisi.

&

**Abstract:** In this study, it was aimed to categorize and analyze the tax problems observed during the development process of the digital economy and to assess the precautions taken on an international and national basis. Within the scope of the study, international action plans and national legislation for the development of solution offers were examined by determining international taxation problems based on the literature. As a result of the study, it was determined that national-basis precautions included applications such as digital service tax application, extension of the scope of VAT laws for digital products/services, and digital advertising taxes. It was observed that the solution offers of international organizations regarding the taxation of the digital economy were developed within the framework of action plans. The action plans in question are advisory for countries and this causes the solution of the problem to be avoided. In this context, in order for the digital economy to be taxed effectively, it is important to develop a global taxation regime to be established by international organizations such as OECD and EU instead of the national solutions of the countries and to ensure that it is binding.

**Keywords:** Digital Economy, Digital Taxation Problems, OECD, BEPS, Digital Service Tax.

**Atıf/Cite as:** Zivalı, B. S., Demirli, Y. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 1124-1141. doi: 10.11616/asbi.1146198

**İntihal-Plagiarizm/Etik-Ethic:** Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği, araştırma ve yayın etiğine uyulduğu teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and it has been confirmed that it is plagiarism-free and complies with research and publication ethics. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/asbi/policy>

Copyright © Published by Bolu Abant İzzet Baysal University, Since 2000 – Bolu

Jel Codes: L81, K34, O39

\* Makale, Doç. Dr. Yunus Demirli danışmanlığında Bediha Sultan Zivalı tarafından hazırlanan "Dijital ekonominin vergilendirilmesi: Küresel ve ulusal çalışmalar" adlı tez çalışmasından türetilmiştir.

<sup>1</sup> Arş. Gör., Bediha Sultan Zivalı, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, [bediha.zivali@ahievran.edu.tr](mailto:bediha.zivali@ahievran.edu.tr). (Sorumlu Yazar)

<sup>2</sup> Doç. Dr., Yunus Demirli, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, [demirli\\_y@ibu.edu.tr](mailto:demirli_y@ibu.edu.tr).

## 1. Giriş

Dijital ekonomi kavramı dünya ekonomilerinde gündeme gelmeye başladığından bu yana literatürde üzerinde önemle durulan ve çalışmalar yürütülen bir konu haline gelmiştir. Bu kavrama ilişkin üzerinde birleşilen temel kanı ise, teknolojinin gelişmesiyle birlikte internet kullanımının da artması neticesinde ekonomik alanda bir dijital dönüşüm yaşandığı yönündedir. Ticari hayatın dijitalleşmesi bilgi ve iletişim teknolojilerini beslemiş ve küreselleşen dünya ekonomisi hızla dijital bir dönüşüm sürecine girmiştir. Bu süreçte 2019 yılında ortaya çıkan Covid-19 salgını ile birlikte dijitalleşmeye olan eğilim daha da artmış, tüketicilerin ve ülkelerin dijital dönüşüme katılmaları ise neredeyse zorunlu hale gelmiştir. Dijital dönüşümün, bilgi ve iletişim teknolojilerini beslemesiyle oluştuğu söylenebilecek olan dijital ekonomi kavramı, ulusal ve küresel bazlı birçok fayda ve tehditleriyle birlikte literatürdeki önemini artırmaya devam etmektedir.

Yaşanan dijital dönüşümün ticarete yansımaları olan dijital ekonomi, süreç olarak çok gerilere gitmemekle birlikte genel ekonomiler içinde var olduğundan bu yana hayatlarımıza birçok avantaj getirmiştir. Bu avantajların en önemlisi, dijital ekonominin mal ve hizmet satımına ek olarak gerek maddi gerekse gayri maddi mal ve hizmet alış satışının kolay bir şekilde dünyanın her yerinden yapılmasına imkân vererek günlük hayatı basit hale getirmesidir (OECD, 2015: 52). Dijital ekonomi, geleneksel ekonomilerde arzi bulunan ürünlerin fiyatlarının düşmesine ve teknolojik ürünlerin artmasına da olanak sağlamıştır. Dijital ekonomi süreç içerisinde mal ve hizmetleri daha büyük piyasalara kolaylıkla ulaşabilir kılarken, ürün çeşitlendirilmesi, ürün özelliklerinin müşteri isteklerine göre ayarlanabilmesi, müşteri odaklı ürün sunumunun daha hızlı yapılması gibi özellikleri ile geleneksel ürünlere görece üstünlük sağlamıştır (OECD, 2015: 6). Öte yandan dijital ekonomi ile birlikte, elektronik ticaret başta olmak üzere online reklam ve ödeme hizmetleri, bulut bilişim gibi faaliyetler yanında, bu faaliyetlere dayalı olarak dijital satış veya kiralama gelirleri, üyeliğe dayalı gelirler, online reklama dayalı gelirler, finans ve danışmanlık hizmetleri gelirleri gibi birçok gelir türü ortaya çıkmıştır (Öz ve Kara, 2016: 32).

Hemen hemen her değişimde olduğu gibi dijital ekonomi de fırsatların yanı sıra bazı tehditleri beraberinde getiren bir yapıya sahiptir. Bu tehditlerden bazıları ise vergileme alanına ilişkin olup, dijital ekonominin büyüme sürecinde gelir idareleri; nitelik, teknoloji ve bilgi yönetimi alanlarında dönüşüme zorlanmıştır. Bu süreçte dijital ekonominin boyutunun tespiti, aktivite kapsamının belirlenmesi, verilerin toplanması ve doğrulanması ve müşteri ya da alıcıların tespiti gibi vergilendirmeyi ilgilendiren konular ise önemli güçlükler olarak görülmektedir. Tüm bu sorunlar/güçlükler sonuç olarak sınırları olmayan ekonomik bir ortam oluşturan dijital ekonominin ne kadarlık bir katma değere sebep olduğu ve bu değer nasıl ve hangi ülke tarafından vergilendirileceği hususunda problemlere neden olmaktadır.

Dijital ekonomi, yeni bir faaliyet alanı yarattığından günümüzde ülkelerin mevcut vergilendirme yeteneklerinin eksik veya geçersiz kaldığı bir durumu temsil etmektedir. En önemli sorunu ülkelerin vergi tabanlarını aşındırması olan bu ekonomi, gelir yaratması ve katma değer üretmesi sebebiyle de vergi rejimleri açısından önemli çıkmazlara sebep olmaktadır. Dijital ekonominin sebep olduğu sorunlar özü itibarıyla (i) iş yeri oluşumu, (ii) iş yerine atfedilebilecek kazancın ve yaratılan katma değer nereden oluşturulduğunun tespiti, (iii) vergilendirme sürecinde muhatap bulma sorunu ve (iv) stopaj vergisinden kaçınma şeklinde sıralanabilir. Bu sorunların yanı sıra dijital ekonomi; sosyal medyada yer alan reklamlardan elde edilen, dijital reklamlardan tıklanma ile elde edilen gelirler, e-spor, e-diyet gelirleri, dijital araçlarla çevrimiçi yazılım satışı sonucu elde edilen satış veya kira gelirleri, virüs koruma yazılımları, çevrimiçi teknik destek hizmeti neticesinde oluşan üyelik ve aidat gelirleri, bulut tabanlı işletim sistemleri neticesinde içerik ve teknik lisanstan elde edilen gelirler, online uygulama mağazalarından oyun, uygulama gibi nesnelere indirilmesi dolayısıyla elde edilen gelirler, sanal para kullanımından elde edilen gelirler gibi vergileme tabanında yer almayan yeni gelir sistemleri oluşturmuştur.

Ekonomik iş ve işlemlerde yaşanan dijitalleşme olgusu sosyal, hukukî, psikolojik ve ekonomik anlamda modern yaşamı her yönüyle etkilemektedir. Bu duruma ise gerek ülkeler gerekse uluslararası kuruluşlar

duyarsız kalamamakta, vergi gelirlerinde oluşan erozyonu takip edebilmek ve önleyebilmek adına çeşitli yenilikçi arayışlara yönelmektedirler. Çünkü dijital ekonominin bünyesinde bulunan aşırı esneklik, kayganlık ve adaptasyon hızı gibi özellikler; uluslararası vergilendirme kurallarına veya ulusal uygulamalarda ortaya çıkan politika değişikliklerine hızlı bir şekilde tepki verilmesine ve vergilemeden kaçınma yöntemlerinin geliştirilmesine neden olmaktadır.

Küresel eksenli dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunlara ilişkin uluslararası boyutlarda OECD başta olmak üzere, Word Bank, IMF ve Avrupa Birliği (AB) gibi kuruluşlar ayrı ayrı veya ortaklaşa çalışmalar sürdürmektedir. Ancak bu çalışmaların bağlayıcılığının olmaması nedeniyle bazı ülkelerin bu alandaki vergisel problemleri çözmek amacıyla yeni vergiler ihdas ettikleri görülmüştür.

Bu çalışmada, dijital ekonominin yarattığı vergisel problemlerin ve bu problemlere yönelik ulusal ve uluslararası çözüm arayışlarının tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle dijital ekonominin vergileme alanında yarattığı güçlükler/sorunlar tespit edilecek, ardından bu süreçte ortaya çıkan vergisel güçlüklerle yönelik olarak ulusal ve uluslararası çözüm arayışlarına yer verilecektir.

## 2. Dijital Ekonominin Vergi Mevzuatlarına Yansımaları

İktisadi faaliyetlerin dijitalleşmesi ile birlikte oluşum sürecine giren ve günümüz ekonomik koşullarında kendisine önemli bir eksen yaratmış olan dijital ekonomi, ülkelerin vergi mevzuatlarına da bazı fayda ve sorunlarla dahil olmuştur. Dışarıdan bakıldığında ilk göze çarpan kısmı vergilendirmenin nasıl gerçekleştirileceği ve vergi bölüşümünün küresel boyutta nasıl yapılacağı gibi uluslararası alanda önemli sorunların doğmasına sebep olduğu yönünde olsa da ülkelerin vergi mevzuatları için yararlı noktalarının bulunduğunu da vurgulamak gerekmektedir.

Dijital dönüşüm neticesinde olgunlaşma evresine giren dijital ekonomide teknolojik gelişmeler; hükümetlerin bilgileri toplayabilme, işleyebilme ve hareket ettirebilme kabiliyetlerini artıracığından vergi politikalarının uygulanmasını ve tasarlanmasını değiştirmektedir. Dijital ekonomi öncelikle vergi yönetimlerine adil ve etkili vergileri tasarlamayabilme ve uygulayabilme konusunda pek çok fırsat sunacaktır. Dijital ekonomilerde mükelleflerin gerçek ekonomik durumları daha hızlı ve doğru yöntemlerle tespit edilebilmekte ve mükelleflerin vergiden kaçınma ile vergi kaçırma durumlarını inceleyerek durumların birbirine bağlanması ve daha rahat çözümlenmesi mümkün olabilmektedir (Taraktaş, 2019: 93). Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının mükellef nezdinde tahmini yapılabildiğinde bu yolların önü kapatılarak vergi sistemleri buna göre yeniden düzenlenebilecektir. Vergi hukuku mevzuatlarının eksiklikleri daha kolay tespit edilebilecek ve gelecek için önlemler alınarak aynı işi dijital ortamlarda yapanlar ile geleneksel yollarla yapanlar arasındaki vergi ödeme ayrımcılığı giderilebilecektir.

Öte yandan dijitalleşme sayesinde vergi dairelerinin vergi toplamak suretiyle katlandıkları maliyetleri azaltılabilecek böylelikle verimlilik artırılabilir (Taraktaş, 2019: 93). Dijital ekonomik ortam sayesinde vergi tarhının, muafık ve istisnalarının, amortismanların ve daha birçok hesaplama yönteminin hızlanacağı açıktır. Bu sayede hem daha fazla bilgi kullanılabilir hem de vergi idareleri nezdinde iş birliği sağlanıp idarenin vergi yüklenme maliyetleri oldukça azalacaktır. Bu alandaki iş gücü başka verimli alanlara kaydırılabilecek dolayısıyla da vergi idarelerinin dijitalleşmesi etkinlik ve verimliliği aynı anda sağlayabilecektir.

Vergi idaresi çalışanları açısından dijital ekonomiye geçişin olumlu bir başka yanı da yapılan denetimlerin ve kayıtların dijital ortamlarda takibinin daha kolay olmasıdır. Vergi idaresi çalışanlarının manuel olarak tekrarladıkları iş ve işlemler dijital ekonomi ile birlikte tarihe karışabilecek ve vergi robotlarıyla otomatik yapılabilecektir. Mevcut iş gücü de daha fazla katma değer yaratan alanlara yönlendirilebilecektir (Milner ve Berg, 2020: 5). Böylece veri girişleri çok daha hızlı ve kontrol edilebilir olacaktır.

Öte yandan dijital ekonomi ile birlikte hızla artan teknolojik ilerlemeler sayesinde vergi uyumu da artabilecektir. Mükellefler vergi dairesine gidip hem zaman hem de maddi olarak katlanacakları zararları

tek tuş ile internet üzerinden halledebilir hale geldiğinde ya da bu vergiler sistem tarafından otomatik olarak takip edilip mükellefin gelirinden kesildiğinde vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ihtimali azalacaktır. Mükellefler için beyan sürelerinin kısalması ve kolaylaşması, vergi sistemlerinin karmaşıklığının ve bu durumlara bağlı olarak zaman ve parasal maliyetlerin azalması vergiye gönüllü uyumu artıracaktır.

Bazı ülkelerin vergi daireleri vergiye gönüllü uyumu artırabilmek amacıyla kripto paranın temelinde yatan dağıtılmış defter teknolojisi olarak da ifade edilen blok zincir teknolojisi olarak finansal işlemlerin de dahil olduğu blockchain teknolojisini kullanmaktadırlar. Blockchain teknolojisi, gerçekleşen herhangi bir işlemin ayrıntılarını kaydedip aynı zamanda da durumla ilgili ticari ve vergi kurallarının yerine getirildiğine ilişkin merkezi bir otoriteye gerek duymaksızın güvence sağlamaktadır. Bu teknoloji vergi daireleri için mükellefiyet kaydını, tescilini, ticari iş ve işlemlerin kaydedilmesini güvenilir biçimde gerçekleştirdiğinden büyük bir avantaj sağlamaktadır. Ticari iş ve işlemlerin söz konusu bu teknoloji ile kaydedilmesi, defter ve belge düzenlemelerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve istenilen verilere erişimin hızlı ve kolay olması sebebiyle vergiye gönüllü uyum artabilecek aynı zamanda da vergi kaçırma ve vergiden kaçınma riskleri azaltılabilecektir (Ubay, 2019: 99). Neticede, dijital ekonomi ile birlikte insan kaynaklı hata payı azaltılabilmekte, riskler önceden tespit edilebilmekte ve idari maliyetlerin düşürülmesi sağlanabilmektedir (Turan, 2020: 63). Dijital ekonominin vergilendirme alanında olumlu yanları olmakla birlikte, geleneksel vergi sistemlerini oldukça zor durumda bıraktığı da görülmektedir. Dijitalleşen ortam ve ekonomiler neticesinde ülkelerin gelir idareleri adaptasyon sorunu yaşamakta ve yeni durumu mevcut vergi kuralları ile aşamamaktadırlar.

### 3. Dijital Ekonominin Vergileme Alanında Oluşturduğu Güçlükler

Dijital ekonomilerin geleneksel ekonomiler içerisine yerleşmeye başlamasından bu yana gelir idareleri; nitelik, bilgi ve teknolojik alanlarda değişimlere sürüklenmekte ve bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu çalışmada söz konusu sorun ve güçlükler, etki alanının büyüklüğü ve önem derecesi bakımından; (i) işyeri oluşumunun çıkardığı vergisel güçlükler, (ii) katma değer vergisi açısından oluşan güçlükler ve (iii) gelir ile kurumlar vergisi açısından oluşan güçlükler olarak üç temel çerçevede kategorize edilerek incelenmiştir.

#### 3.1. Dijital Ekonomide Daimî İşyeri Sorunu

Giderek küreselleşen dünyada dijital ekonominin gelişmesiyle ülkeler arasındaki ticari iş ve işlemler yaygınlaşmıştır. Yaygınlaşan bu faaliyetlerin vergilendirilebilme karşısındaki durumları karmaşık hale gelmiş ve ülkeler için önemli boyutlarda vergi kayıplarına sebep olunmuştur. Dijital ekonominin vergilendirilmesi aşamasında karşılaşılan ilk temel problem, işyeri oluşumudur. Dijital ekonomi iş ve işletmeler açısından sermaye ve kazanç demektir ve yarattığı gelir ortamıyla vergilendirilmesi gereken ticari bir alandır. Fakat ülkelerin mevcut olan vergi hukuku mevzuatlarının dijitalleşen bu ekonomik düzeni kapsamakta yetersiz kaldığı ve mevcut vergi kanunlarındaki klasik tanımların dijital ekonomiyi içermekten oldukça uzak olduğu göze çarpmaktadır. Zira her geçen yıl uluslararası işletmeler, mukimi oldukları ülkenin dışında daimî bir işyeri açmaksızın ve daimî temsilci atamaksızın ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. Bu durum küresel firmaları bünyesinde toplamış ülkeler için bir avantaj gibi görünse de bu işletmelerin vergi planlaması yaparak vergi cennetlerine yönelmesi, vergi cennetleri dışındaki tüm gelir idarelerini tehdit etmektedir.

Geleneksel vergi hukuku kurallarına göre, gelirin elde edildiği coğrafi sınırlar içerisinde daimî işyerinin bulunması veya daimî temsilci atanması vergilendirmede temel kabul edilen kuraldır. Fakat ekonomilerin dijitalleşmesi sabit bir işyerine olan ihtiyacı ortadan kaldırmıştır. Böylelikle daimî işyeri statüsünden kaçınma vergi hukukunun önemli bir problemi haline gelmiştir (Kılıçer ve Peker, 2021: 72-73).

Vergi hukukunda vergiye tabi olan gelir unsurlarının en önemlilerinden bir tanesi olan ticari kazançların vergilendirilmesi hususunda, hem “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları” (ÇVÖA) hükümleri hem de

iç hukuk düzenlemeleri anlamında mükellefiyetin oluşumu ve vergilendirme hakkının doğuşu açısından "işyeri" kavramı belirleyici ve önemli bir unsurdur (Erdem, 2016: 113). Ticari kazançlar açısından vergilendirme yetkisini oluşturan "daimî işyeri" veya "daimî temsilci" kavramlarının özellikle uluslararası hukukta dijital ekonomiler için karşılığının oluşturulmamış olması vergileme yetkisinin kullanımı ile ilgili sorunların temelini oluşturmaktadır (Erdem, 2017: 19).

Burada temel olan "daimî işyeri" kavramı, OECD ÇVÖA'nın 5. maddesinde özel olarak tanımlanmıştır. ÇVÖA madde 5/1'e göre; genel kural olarak ÇVÖA'nın amaçları bakımından "daimî işyeri" kavramı, "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer" anlamına gelmektedir (OECD, 2014a: 24). İşyeri (Permanent Establish-PE), bir işletmenin gelir kaynağının üretildiği ülke olarak tanımlanabilmektedir. Nitekim OECD, değer yaratıldığı ve gelir kaynağının olduğu yeri, vergi yargı yeri olarak nitelendirmektedir. Dünyanın açık bir pazar haline gelmesi, maddi olmayan varlıkların sayısının artması ve internet erişiminin ve kullanımının hızlanarak artması durumları; yerel düzeylerde işletmelerin herhangi bir fiziksel veya hukuki varlığa ihtiyaç duymadan bütün pazara mal ve hizmet tedarik edebilmesini ve sanal kazançlar elde edebilmesini mümkün kılmıştır (Hadzhieva, 2016: 23).

Mevcut olan uluslararası vergilendirme kurallarına göre, bir elektronik şirket tarafından gerçekleştirilen uzaktan satışlar, malın satıldığı ülke içinde vergilendirilebilir bir varlık veya bir katma değer yaratmamasına rağmen, vergi yargı alanının belirlenmesi için fiziki varlığın tespiti gerekli olmaktadır. Bu nedenle "daimî işyeri" (PE) veya fiziksel varlığı olmayan ve bir web sayfası üzerinden mal satışı yapan ya da hizmet sunan dijital işletmeler için vergilendirme alanında etkin çalışabilmek her zaman için mümkün olamamaktadır (De Wilde, 2015: 797).

Dijital dönüşümün bilgi ve iletişim teknolojilerini beslemesiyle oluşan dijital ekonomi içerisinde faaliyette bulunan mükellefler daimî bir işyerine gerek bulunmadığı kabulünden kaynaklı olarak başka ülkelerde ticari faaliyetlerde bulduklarında vergilendirilememektedirler. Bu konuda uluslararası kuruluşlar önemli çalışmalar yürütmüşler ve OECD'nin BEPS Eylem Planı ile daimî iş yeri kavramının ve istisnalarının yeniden düzenlenmesi gerekliliği ön plana çıkarılmıştır. Şüphesiz ki daimî işyeri hakkında yapılacak olan düzenlemeler tek taraflı olmayıp uluslararası boyutta uzlaşmaları da gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası boyutlarda uzlaşmalar sağlanuncaya dek dijital ekonomik ortamlarda faaliyette bulunan ve hizmeti sunduğu ülkede yerleşik bulunmayan çok uluslu şirketler vergi oranlarının daha düşük olduğu off-shore vergi cennetlerinde daimî işyeri kurarak daha az vergi ödemeye devam edebilmektedir.

### 3.2. Dijital Ekonomide KDV Sorunu

Dijital ekonominin sebebiyet verdiği bir diğer güçlük, Katma Değer Vergisi (KDV) açısından oluşmaktadır. OECD ülkelerinin neredeyse tamamında yer alan ve mal/hizmet ticareti üzerinden alınan KDV'nin tahsili, dijital ekonomi çerçevesinde incelendiğinde işlemin nerede yapıldığından mülkiyet durumuna kadar vergileme yetkisinin kullanımı ile ilgili birçok sorunun cevabını zorlaştırmaktadır.

Dijital ekonomide KDV ile ilgili problemler genellikle yersellik ilkesinin uygulanması neticesinde teslim veya ifa yerinin tespit edilmesinde ortaya çıkmaktadır. İfa yeri ilkesi, işlemin mal ve hizmet olmasına göre farklılaşmakta ve uygulanacak vergi oranları da buna göre değişebilmektedir. Sınırdan geçen maddi bir eşya klasik yöntemlerle vergilendirilirken hem siparişin hem de teslimin online olarak tamamlandığı durumlarda; bunların mal mı, yoksa hizmet mi olarak değerlendirileceği ve dolayısıyla nasıl vergilendirileceği hususunda da problemler yaşanmaktadır (Yaltı, 2003: 215).

Eğer teslimi yapılan mallar fiziki nitelikte ise, zaten KDV açısından sorun teşkil etmeyecektir. Çünkü fiziki malların tarh ve tahakkuk işlemi, varış ülkesinde gerçekleştirilmektedir. Bu gibi durumlarda hem gümrük vergisi hem de KDV fiziki mal gümrükten geçtiğinde tahsil edilmektedir. Buna karşın mal/hizmet eğer bilgisayar verileriyle transferi mümkün olan; e-kitap, müzik, video gibi dijital ürünler ise, sınır ötesi satışında ve mal/hizmetin tesliminde KDV açısından problem yaşanmaktadır. Çünkü dijital ekonomide bunlar gibi olan mal/hizmetlerin tesliminde izlenebilir bir belirti mevcut değildir (Gerger ve Gerçek, 2016: 65-66).

Görülmektedir ki dijital ekonomi için KDV alanında yaratılan önemli bir sorun ve aynı zamanda tipik bir işlem türü olan kavram “uzaktan satış” tır. Uzaktan satış, geleneksel kanallar kullanılarak fiziksel olarak teslim edilmesi gereken birtakım fiziki malların elektronik olarak satılması anlamına gelmektedir (Schmidt ve diğ., 2012: 17). Dijital ortamlarda satışı ve teslimi gerçekleşebilen yukarıda sayılan mal/hizmetlerin teslimlerinde hangi ülke tarafından nasıl ve nerede vergileme yapılacağı günümüzün küreselleşen ticaretinde ciddi bir sorundur. Dijital ticarete konu olan işlemler hakkında da bu işlemleri gerçekleştiren kişi ve kurumlar hakkında da doğru ve kesin bilgiler elde edilebilmesi oldukça güçtür. Küresel ticarete kişi ve kurumlar için alıcı ve satıcının birbirlerini tanımamasından ve ilgisi bulunmayan adreslerin olaya muhatap edilmesinden vergi kaçırma veya vergiden kaçınma fırsatları artacaktır (Organ ve Çavdar, 2012: 75).

Dijital ekonomide KDV ile ilgili bir başka sorun da teknoloji transferlerindeki KDV sorunudur. Teknoloji transferleri; fiziki olan mallar, sanal olan mallar ile bilgi ve beceriler olmak üzere 3 gruba ayrılabilir. Buradaki temel problem, bu teknoloji transferlerini sınıflandırabilmektir. Çünkü bir software (yazılım-CD içindekiler) fiziki olarak da elektronik olarak da teslim edilebilmektedir. Ayrıca bu tür işlemler bazı ülkeler için mülkiyet ögesi olarak sayılabilirken bazıları için sayılmayabilmektedir. Bu gibi durumlarda ülkelerin vergi rejimleri, mülkiyet tipi, transfer yöntemi ve ödeme şekli vergi anlaşmalarını etkileyebilmekte ve kişi ya da kurumların vergilemeden kaçınma veya vergi kaçırma ihtimallerini artırmaktadır (U.N., 2005: 7).

### 3.3. Dijital Ekonomide Gelir ve Kurumlar Vergisi Sorunu

Dijital ekonomi ile ortaya çıkan temel güçlüklerden üçüncüsü gelir vergilemesi (gelir ve kurumlar vergisi) açısından oluşmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde mükellefiyet türünü belirleyen düzenlemelerin ülkelere göre farklılaşması, vergileme alanında yaşanan önemli güçlüklerden biridir. Ülke mevzuatlarında farklılıklar bulunmakla birlikte temelde, bir ülkede mukim ya da o ülkenin tabiiyetinde olan kişilerin ve kanuni/iş merkezi olan kurumların tam mükellef, bu koşullara uymayanların ise dar mükellef oldukları kabul edilmektedir. Tam mükellefler hem mukimi oldukları hem de o ülkenin dışında elde ettikleri gelirleri, dar mükellefler ise sadece kaynak ülkede elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durum, özellikle çok uluslu şirketlerde, farklı mevzuata sahip ülkeler açısından vergi kayıplarının doğmasına neden olmaktadır.

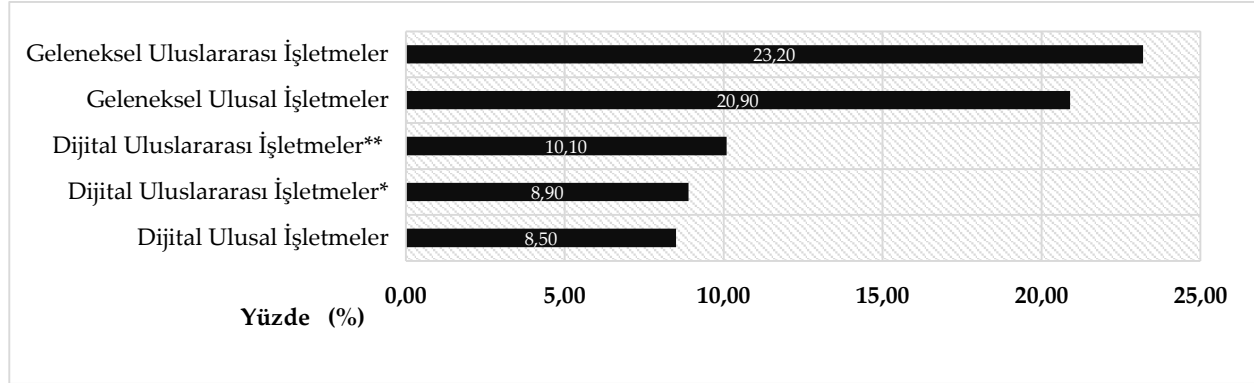
Şirketlerin mükellefiyet türünün belirlenebilmesi için ülkeler, kuruluş yeri (kanuni merkez) gibi resmi kriterleri veya etkili yönetim (iş merkezi) gibi fiili kriterleri kullanmaktadırlar. Farklı ülkelerin vergi mevzuatlarına göre, bir şirket birden fazla ülkede tam mükellef kabul edilirse, bu şirketin birden fazla ülkede vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Vergi anlaşmaları vasıtalarıyla, bu gibi durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunları çözülmeye çalışılmaktadır (Bal ve Gutierrez, 2015: 251). Fakat sorun, vergi anlaşmaları ile aşılabilecek kadar sığ değildir. Şirketler, ülkelerin vergi mevzuatlarındaki eksikliklerden faydalanarak vergi tabanlarını her iki ülke aleyhine de aşındırmaya devam etme imkânı bulabilmektedirler.

Uluslararası şirketler, her iki ülkedeki vergi kanunlarında yer alan kanuni merkez ve iş merkezi tanımlamalarındaki farklılıkları kullanarak her iki ülkede de dar mükellef konumu elde edebilmekte ve vergiden kaçınma amacına ulaşabilmektedir. Örneğin; İrlanda, tam mükellefiyeti iş merkezine göre belirlerken, ABD “şirketin yasal kuruluş yerine” yani kanuni merkeze göre belirlemektedir. Böyle bir durumda ABD’de iş merkezi olan, etkin bir şekilde yönetilen ve İrlanda’da kurulmuş yani iş merkezi İrlanda’da bir şirket her iki ülkede de vergi mukimi sayılmayacaktır (Bal ve Gutierrez, 2015: 252).

Öte yandan dijital işletmeler, geleneksel işletmelere kıyasla daha uygun Ar-Ge kredileri ve amortisman oranları gibi teşviklerden yararlanabilmektedirler. Bu durum iş ve işlemlerini geleneksel fiziki yollarla gerçekleştiren işletmelere kıyasla dijital işletmelerin efektif vergi oranlarını düşürmektedir. Dolayısıyla dijital ekonominin büyümesi mevcut olan agresif vergi planlamaları ile birleştiğinde vergisel kayıpların daha da ciddi boyutlara ulaşmasına sebebiyet vermektedir (Devereux ve Vella, 2017: 97).

Dijital şirketlerin dijital olmayan geleneksel yollarla ticaret yapan şirketlere kıyasla daha az vergi ödemeleri, daha fazla vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimallerinin bulunması hem ülke içerisinde hem de uluslararası çapta rekabet edebilirliği azaltmakta ve adaletsizlik makasının açılmasına sebebiyet vermektedir. AB-28'de dijital şirketler için ortalama vergi oranının, dijital olmayan geleneksel şirketlere göre çok daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu hususta Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Merkezi tarafından yapılan bir çalışmaya göre Birleşik Krallık'ta, dijital bir işletme olan Amazon, aynı yerdeki geleneksel kitapçılardan 11 kat daha az kurumlar vergisi ödemektedir (Jakurti, 2017). Brookings Enstitüsü tarafından yapılan AB içindeki dijital teknoloji şirketleri ile geleneksel şirketler arasındaki efektif oranlardaki farklılıklar çalışması aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmektedir.

**Şekil 1:** AB-28'de İş Modeline Göre Efektif Ortalama KV Oranı (%)<sup>3</sup>



Kaynak: Statista, 2021.

Şekil 1'den görüleceği üzere, aynı işi dijital ortamda yapan teknoloji şirketlerinin vergi yükü geleneksel iş modelinde iş yapan şirketlere göre 10-13 puan kadar daha az olabilmektedir. Her geçen yıl sayıca ve hacimce büyüyen dijital ekonomideki şirketler, geleneksel rakiplerine göre oldukça fazla alanda ve oranlarda avantajlara sahip olabilmektedirler. Ancak gelir idareleri, çok uluslu şirket şeklinde yapılan küresel dev teknoloji şirketlerinin ülkeler aleyhine yarattığı vergi kayıpları ve agresif vergi planlamaları ile mücadele etmeye çalışmaktadırlar.

#### 4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Çözüm Arayışları

Ülkeler için vergi kaybı doğuran, şirketler arasında haksız rekabete yol açan dijital ekonomiler için başta OECD olmak üzere, World Bank, IMF gibi uluslararası kuruluşlar ve AB gibi bölgesel kurumlar çözüm odaklı çalışmalar yürütmektedir. Bu tür uluslararası çalışmaların bağlayıcı olmaması bazı ülkelerin ulusal bazlı çözüm arayışı içine girmelerine, bu durum da dijital ekonomilerin vergilendirilme meselesinin daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Ülkelerin, tek başlarına hareket etmeleri uluslararası hukuk düzeni bakımından sorun yaratmakta ve dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergileme sorunlarını çözümden daha da uzaklaştırmaktadır. Sorunun kavranması amacıyla bu başlık altında uluslararası ve seçilmiş bazı ülkelerdeki ulusal çözüm arayışları incelenmiştir.

##### 4.1. Uluslararası Çözüm Önerileri: OECD ve AB Planları

Dijital ekonomi gün geçtikçe geleneksel ekonomilerin bizzat kendisi haline gelecektir ve bu sebeptendir ki dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayrı tutmamak gerekecektir (OECD, 2014b: 84). Günümüzün mevcut koşullarında geleneksel olarak yapılmakta olan birçok ekonomik olay ve faaliyet dijital ekonominin kapsama alanına dâhil olabilecektir. Sınırlarının her geçen yıl ilerleyeceği öngörülen dijital

<sup>3</sup> Dijital Uluslararası İşletmeler\*: İşletmeden İşletmeye Gerçekleştirilenler  
Dijital Uluslararası İşletmeler\*\*: İşletmeden Tüketicieye Gerçekleştirilenler

ekonominin nihayetinde yarattığı veya yaratacağı vergilendirme problemlerinin çözülmesi gerekecek ve bu durum yıldıan yıla önemini artıracaktır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki temel amaç; malların veya hizmetlerin online olarak satışını gerçekleştiren büyük pazarlardaki etkinlikleri ve arama motorlarında denk gelinen arama temelli reklamcılığa ilişkin pazarları vergi tabanına dahil edebilmektedir. Bir diğer amacı; bütün aktiviteleri online servisler ile ilgili olan elektronik ticareti (E-ticareti) vergilendirmektir (Boccia, 2016: 3). Başka bir amacı ise; internet üzerinden sağlanan kazançların amaçlarına uygun olarak vergilendirilmesinin sağlanmasıdır ki bu durum başta iş gücü olmak üzere, üretici faktörler üzerindeki vergi baskısını da azaltabilecektir (Uricchio, 2016: 92).

Dijital ekonominin vergilendirilmesinin yukarıda sayılan amaçlarından yola çıkılarak ulusal ve uluslararası boyutlarda çeşitli birtakım önlemler alınmış ve alınmaya devam etmektedir. Uluslararası boyutta alınan en önemli ve kapsamlı önlemlerden birisi “günümüzde ekonomik konularda uzmanlaşmış uluslararası bir istişare kuruluşu görünümüne sahip” (Vega, 2012: 10) olan OECD tarafından alınmıştır.

Dünyada birçok yerde çok uluslu şirketler, sahibi oldukları şirketleri veya işyerleri aracılığı ile faaliyetlerini yürütmekte ve uluslararası ticaretin önemli bir kısmını yönlendirmektedirler (Kara ve Öz, 2016: 173). Bu çok uluslu şirketler daha fazla kâr elde etmek ve daha az vergi ödemek için uzmanlaşmış oldukları uluslararası vergisel düzenlemelerden yararlanabilmek adına kârlarını vergilemenin olmadığı veyahut çok düşük seviyelerde olduğu, özellikle de yabancı yatırımcılara uygulanan vergisel teşviklerin ve istisnaların yoğun olduğu ülkelere kaydırmaktadırlar (Kobetsky, 2011: 69).

Bahsi geçen çok uluslu şirketler, ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren ulusal vergi yasalarındaki boşlukları tespit ederek, daha az vergi yükü ile karşılaşabilmek amacı ile uluslararası mal, hizmet, para veya diğer mali araçlarını ve işlemlerini bilinçli bir şekilde koordine edecek davranış ve tasarımlarda bulunmaktadır. Ülkeler ise, uzun vadede oluşan vergilendirme yetkilerindeki boşlukları doldurabilmek için OECD aracılığı ile bağlayıcı olmayan hukuk normları üzerinde uzlaşmaya varabilmek adına büyük gayretler göstermektedirler. OECD'nin bu konuya yönelik girişimi ise BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı- Base Erosion and Profit Shifting) olarak adlandırılan ve vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik olarak yürüttüğü 15 eylem planından oluşan çalışmasıdır (Budak, 2018: 95).

Gerek ulusal gerekse uluslararası konulardaki uyumsuzluklar ile sorunlara çözüm arayışları neticesinde, G20 ülkeleri BEPS Eylem Planı'nı önemli önceliklerinden birisi olarak kabul etmiş ve tanıtmış, 2013 yılının Eylül ayında Saint-Petersburg'da düzenlenen zirve toplantısında OECD'nin geliştirdiği BEPS Eylem Planı onaylanmıştır (Kara ve Öz, 2016: 174).

2015 yılı BEPS Eylem Planı 1 Raporu, dijitalleşmenin ve bazı şirket modellerinin küresel boyutlardaki vergilendirme için önemli zorluklar ortaya çıkardığını göstermiştir. Söz konusu rapor, dijitalleşmenin giderek büyümesi ve yayılması nedeniyle dijital ekonomiyi, geleneksel ekonomiden vergi amacıyla korumanın imkânsız olmasa bile zor olacağını da nitelendirmiştir. Plan, dijitalleşmeyi bilgi iletişim teknolojisi alanındaki ilerlemelerin getirdiği tüm sektörleri etkileyen dönüştürücü bir zaman dilimi olarak görmektedir (OECD, 2015: 11).

2015 yılı BEPS Eylem Planı 1 Raporu'nda dijitalleşmenin, vergi perspektifi ile ilgili birçok önemli özelliği tespit edilmiştir. Bu özellikler; (i) mobilite, (ii) verilere olan güven, (iii) ağ etkileri, (iv) çok taraflı işletme modellerinin yayılması, (v) tekel veya oligopol eğilimi ve (vi) volatilitiyi (değişkenliği) içermektedir. Bahsi geçen bu raporda, daha öznel olarak, mevcut olan vergi kurallarına getirdiği zorlukları artırırken, verilerin toplanılması ve kullanılması, ağ etkileri ve çok taraflı platformlar gibi yeni işletme modellerinin ortaya çıkması şeklindeki yeni olgular gözlemlenmiştir (Altınbaş, 2019: 101). Raporda ayrıca kaynak ilkesinin uygulanması ve uluslararası dijital malların/hizmetlerin tedarikine ve arzına yönelik KDV'nin nasıl etkili bir şekilde belirleneceği, tahsilatının nasıl yapılacağı ve kurumlar vergisi uyumlaştırmasının küresel boyutta nasıl sağlanacağı konularına da önem verilmiştir (OECD, 2015: 114). Dijital ekonomiye



odaklanan bu raporda doğrudan dijital ekonominin vergilendirilme sorunsalı ile bağlantılı olan ve dijital ekonomi ile ilgili çözüm önerisi olarak sunulan eylem planlarına aşağıda değinilmiştir.

#### **Eylem 7: Daimî İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınılmasının Önlenmesi**

Çok uluslu şirketlerin ortaklaşa bir vergi planlama stratejisi haline getirdikleri hususlardan birisi; hemen hemen tüm çifte vergilendirme anlaşmalarının özü olan “OECD Model Anlaşma” metni içerisinde bulunan hâlihazırda mevcut “işyeri” tanımının, var olan teknolojik yapılar dâhilinde dar olan kapsamının çok uluslu küresel boyutlu şirketlerce suiistimale uğramasıdır (Turunç, 2017: 56). İşletmelerin bu suiistimalleri sonucunda daha az vergi ödemeleri nedeniyle adaletsiz vergileme ile karşılaşmakta ve gelirler ekonomik faaliyetin gerçekleştirildiği pazar ülke sınırlarının dışarısına aktarılmaktadır.

#### **Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Gözden Geçirilerek İyileştirilmesi**

Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK), temel olarak ana işletme veya ortakları tarafından kontrol edilen yabancı işletmeleri ifade etmektedir. KEYK mevzuatı; ilişkili yabancı ortak kurumlarla karşılıklı yapılan faaliyetlerin sağlıklı ve şeffaf bir şekilde olmasını amaçlaması yanında, karşılıklı ticari faaliyetler neticesinde vergi matrahının aşındırılmasının, bazı durumlarda kazancın KEYK’a örtülü olarak dağıtılmasının önüne geçilmesine ilişkin kuralları kapsamaktadır (Topal, 2016: 215).

#### **Eylem 8-10: Değer Yaratma Esası ile Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Uyumlu Hale Getirilmesi**

OECD’nin BEPS eylem planlarından 3 tanesinin kombinasyonu aracılığıyla değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlu hale getirilme amacı güdülmektedir. Bu hususla ilgili olarak; Eylem 8, gruba üye olanlar arasında maddi olmayan varlıkların aktarılması suretiyle yapılacak BEPS girişimlerinin önlenmesi için kuralların getirilmesine; Eylem 9, grup üyeleri arasında riskin transferi veya atıl sermayenin grup üyelerine tahsisi yoluyla yapılacak olan BEPS girişimlerinin önlenmesine yönelik kuralların getirilmesine; Eylem 10, üçüncü taraflar arasında normal şartlar altında hiç gerçekleşmeyecek veya nadiren gerçekleşecek işlemlere kalkışmak suretiyle yapılacak olan BEPS girişimlerinin önlenmesine yönelik kuralların getirilmesine yöneliktir (Budak, 2018: 120). Bahsi geçen eylem planları kapsamında OECD BEPS 2015 Raporu’nda çeşitli tavsiyeler verilen konular incelendiğinde; (i) emsallere uygunluk ilkesi, (ii) transfer fiyatlandırması yöntemleri, (iii) grup içi hizmetler, (iv) gayrimaddi varlıklar ve (v) maliyet katkı düzenlemeleri dikkat çekmektedir (Hadzhieva, 2016: 48).

#### **Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamalarının Ele Alınması**

Teknolojik yeniliklerin artmasıyla beraber ticari eylemlerin küreselleşebilmesinden ve sermayenin hareketliliğinden yararlanabilmek amacı güden ülkeler, sermayeyi ve dolayısıyla yatırımları kendi yurtlarına çekebilmek için müteşebbislere vergisel avantajlar sağlama yoluna gitmektedirler. Fakat sağlanan vergisel avantajlar sermaye ve yatırımların yer değiştirmesine sebep olmak suretiyle diğer ülkelerin ulusal vergi tabanlarında erozyona neden olabilmektedir. Zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılan ve ülkelerin hareketli sermayeyi kendi yurtlarına çekebilmek için uyguladıkları bu tür vergi teşvikleriyle, vergi istisnaları; uluslararası yatırım kararlarını etkileyebilecek ve diğer ülke vergi tabanlarının erimesine yol açabilecektir. Bu konu OECD’nin son zamanlarda gündeminde yerini almış ve BEPS Eylem Planı’nın 5. maddesini oluşturmuştur (Topal, 2016a: 206).

OECD dışında, aralarında AB’nin de yer aldığı birçok uluslararası kuruluş, dijital ekonomi alanının genişlemesiyle birlikte, küresel boyutlu dijital ekonomik faaliyetler adına oluşan engelleri ortadan kaldırmak amacıyla birtakım eylem planları hazırlamaktadır. Dünya bir bütün olarak dijital pazar haline dönüşmekteyken AB, ilk önce 2000 yılında Lizbon Stratejisi’ni ortaya koymuştur. Bu süreç, zaman içerisinde kamuoyuna açıklanmış olan 2020 Avrupa Stratejisi ile devam etmiş ve güncelliğini korumuştur. Bu stratejilerde, Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin ekonomik büyüme, istihdam ve yenilikçilik alanlarında sağladığı olanaklardan AB’nin en geniş biçimde istifade etmesi adına yol haritaları sunulmuş olmakla beraber 2020 Avrupa Stratejisi’nde, AB’nin bilgi toplumuna dönüştürülmesi ve bunun için de AB’de bir “Dijital Tek Pazar” oluşturulması gerekliliğinin altı çizilmiştir (Akses, 2015: 1).

AB'nin bilgi toplumuna evrilmesinde hala devam eden yasal ve teknik birçok engeller bulunmaktadır. Bu engeller; (i) dijital beceri oranının düşük olması sonucu dijital uçurumun artması, (ii) internet kullanımında güven problemi ve (iii) AB nezdinde dijital pazarların bölünmüş olmasıdır. Bahsi geçen bu engeller göz önünde bulundurulduğunda Avrupa Komisyonu'nun açıkladığı "Dijital Tek Pazar Stratejisi" ile AB'de kişilere ve kurumlara online özgürlük sağlanarak AB'nin tüm kesimleri ve bölgelerinin "Dijital Tek Pazar" dan yararlanmalarına olanak tanınması hedeflenmiştir (Akses, 2015: 2).

Avrupa Komisyonu tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi problemine ilişkin oluşturulan uzman komisyonun hazırladığı raporda; dijital ekonominin Avrupa için birçok fırsata öncülük ettiğinin altı çizilmektedir. Komisyon raporuna göre; "Dijital Tek Pazar" konsepti ile "Avrupa Tek Pazarı" konsepti arasındaki bağlantının anlaşılabilmesi Avrupa'nın büyümesine ve istihdamını artırmasına yönelik şansını tetikleyecektir. Komisyon ayrıca dijital ekonomilerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma ile mücadelede etkili olabilecek ve aynı zamanda idare maliyetlerini de düşürebilecek fırsatlar sunduğunu ileri sürmektedir. Dolayısıyla hem vergi gelirleri etkin bir şekilde toplanabilecek hem de girişimcilik ruhunu teşvik edecek vergileme sistemi mümkün olabilecektir (Gülhan ve Turunç, 2015: 172).

Yayımlandığı gün itibariyle uygulanmaya geçirilmiş olan "Dijital Gündem Tebliği" ile birlikte 7 temel eylem çevresinde organize edilen 101 alt eylemde önemli mesafeler alınmıştır. Aşağıda tabloda gösterilecek olan bu 7 ana eylem AB üyeleri nezdinde yapılması öngörülen faaliyetlere yönelik olsa bile, eylemlerin ulusal sınırları aşan dijital dünyaya ilişkin olması uluslararası boyutlarda iş birliği yapmayı zorunlu kılmaktadır. "Dijital Tek Pazar"ın AB tarafından hayata geçirilmesi; (i) birlikte çalışabilirliği ya da karşılıklı olarak iş birliğini, (ii) standardizasyonu ve (iii) çoğu durumda uluslararası mutabakatı gerektirmektedir (ABB, 2012: 12).

**Tablo 1:** AB Üyeleri Nezdinde Yapılması Öngörülen Faaliyetler

<b>Eylem 1</b>	Dijital Tek Pazarın Hayata Geçirilmesi
<b>Eylem 2</b>	Birlikte Çalışabilirlik ve Standartlar
<b>Eylem 3</b>	Güven ve Güvenlik
<b>Eylem 4</b>	Hızlı ve Ultra Hızlı İnternet Erişimi
<b>Eylem 5</b>	Araştırma ve Yenilik
<b>Eylem 6</b>	Dijital Okuryazarlığın, Yeteneklerin ve Kapsayıcılığın Artırılması
<b>Eylem 7</b>	BİT'in Toplumsal Sorunların Çözümü için Kullanımı

**Kaynak:** ABB, 2012: 12.

Yukarıda verilen ana eylemler temelinde, dijital tek pazarın sağlanabilmesi namına olumlu gelişmeler kaydedilmiş, internetin kullanımı ile haber hizmetleri, bankacılık ve e-posta gibi hizmetlerin kullanımında artış görülmüştür. Dijital tek pazarın yolundaki yasal engellerin kaldırılabilmesi adına AB çapında çalışmalar halen devam etmekte ve dijital yayıncılığa ilişkin önemli gelişmeler de kaydedilmiştir (European Commission, 2018).

Avrupa Komisyonu, Avrupa Tek Pazarı'nı güçlendirebilmek için "Dijital Tek Pazar" arayışını ilan etmiş, aslında vergilendirmenin AB içerisindeki üye ülkeler, işletmeler ve tüketiciler arasında önemli bir bağlantı noktası olduğunu, bu çerçevede de vergilendirme kurallarının çok daha fazla önemli rolü olduğunu kabul etmiştir (Centore ve Sutich, 2014: 784). Bu kapsamda AB'nin dijital pazara yönelik vergisel problemleri önleyebilmek adına bazı uygulamaları yürürlüğe geçirdiği görülmektedir. Bu uygulamalardan bazıları şu şekildedir;

- 2015 yılından beri AB’nde dijital mal/hizmetlerin son tüketicilere ulaştırılmasında varış ilkesi prensibi ile hareket edilmektedir (Gülhan ve Turunç, 2015: 173).
- Ocak 2015’ten itibaren varış ülkesi ilkesi ile ilgili yeni kurallarla birlikte gerek AB içerisinden gerekse AB dışından online olarak satın alınan fizikî mallara kadar genişletilmesi planlanmakta olan bir elektronik kayıt ve ödeme sistemi olan MOSS sistemi yürürlüğe girmiştir (Hadzhieva, 2016: 69).
- AB içerisinde fizikî ve online olan mallar arasındaki KDV uygulamaları açısından var olagelmış birtakım problemleri tespit edebilmek adına “KDV Eylem Planı” geliştirilmiştir (Hadzhieva, 2016: 70).

OECD ve AB’nin dijital ekonomiye ilişkin olan yaklaşımlarında; OECD, (i) dijital ekonominin bir bütün olduğunu ve bütün ekonomiyi kapsadığını, (ii) mali korumaya ilişkin çözümlerin uygun olmadığını ve (iii) BEPS eylemleri ile dijital ekonominin yarattığı risklerin ele alındığını ifade etmektedir. AB ise, dijital ekonomiye ilişkin herhangi bir özel eylemin gerekli olmadığını belirtmiş olmasına ek olarak mevcut vergiden kaçınmayı önleyici tedbirlerin yeterli olup olmadığını görebilmek adına durumu izlemenin daha uygun olduğunu benimsemektedir (European Commission, 2016).

#### 4.2. Ulusal Çözümler: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları

Öncülüğünü OECD ve AB’nin yürüttüğü dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda yapılan çalışmalarda, ülkelerin kendi vergi mevzuatlarının ve ÇVÖA’nın dijital ekonominin vergilendirilebilmesinde yetersiz kaldığı ve bu nedenle ülkelerin gerekli çalışmaları yaparak tedbir almak durumunda kaldıkları açıkça belirtilmiştir. Söz konusu bu çalışmalarda konunun küresel boyutlara tırmanması sebebiyle ülkelerin, uluslararası kuruluşlar tarafından alınan kararlara da uygun olacak şekilde mevzuatlarını düzenlemelerine olan ihtiyaç vurgulanmıştır. Aşağıda bu hususla ilgili olarak seçilen bazı ülkelerin dijital ekonomilerinin yarattığı sorunlara yönelik uygulamalara değinilmektedir.

Ülkelerin genel ekonomileri içerisinde dijital ekonominin yerini ve boyutunu bilebilmeleri geliştirecekleri politikalar açısından oldukça büyük önem arz etmektedir. Çünkü dijital ekonomi, ülkelerin vergi tahsilatlarında azalmaya, kayıt dışı iş ve işlemlerin artmasına, vatansız ve vergisiz işlemlerin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Dijital ekonomide genellikle az gelişmiş ülkeler ve gelişmiş ülkelerin değerini kendi ülkelerinde yaratılmasına rağmen vergilendirmede kendi paylarına düşen hakları alamadıkları görülmektedir. Bu nedenle öncelikle uluslararası boyutta çözüm önerilerine ihtiyaç duyulduğu görünmekte ise de uluslararası çözüm önerilerinin geç kalıyor olması, tamamlanamamış olması ve bağlayıcılığının bulunmaması sebepleriyle ülkeler kendi kayıplarını kendi çözüm planları ile gidermeye çalışmaktadırlar.

Tablo 2: Dijital ekonomide vergisel önlemler

Vergilendirme Önlemi	Ülkeler	Vergi Oranı
Dijital Hizmet Vergisi	Türkiye	%7,5
	İtalya	%3
	Fransa	%3
	Birleşik Krallık	%2
	İspanya	%3
	Belçika	%3
	Yeni Zelanda	%2-3
	Kenya	%1,5
Dijital Reklam Vergisi	Türkiye	%15
	Fransa	%2
	Hindistan	%6
	Macaristan	%7,5
	Avusturya	%5
Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Denkleştirme Vergisi)	İngiltere	%25
	Hindistan	%6
Dijital Mal/Hizmet Üzerinden Alınan KDV	Avustralya	%10
	Brezilya	%5
	Rusya	%16,67
	İzlanda	%24
	Şili	%19
	Arjantin	%21

Kaynak: KPMG, 2022.

Ülkemizin de aralarında bulunduğu yukarıdaki Tablo 2’de yer alan diğer ülkeler de büyük dijital ekonomi pastasından kendi haklarını alabilmek adına tekil olarak çalışmalar yürütmüş ve vergi mevzuatlarını göz önünde bulundurarak dijital hizmetler vergisi adı altında yeni bir vergi türü ihdas edip paylarını alma çabasına girişmişlerdir. “Dijital Hizmet Vergisi” (Digital Service Tax- DST), kullanıcı değer oluşturmadan kaynaklanan ve belirli dijital hizmetlerin sunumundan doğan gelirler üzerinden alınması öngörülen bir tüketim vergisidir (Ber, 2018). Dijital hizmet vergisinin o ülkedeki mükellefleri, sanal düzenlemeler ile dijital hizmet sunan, dijital ürün ticareti yapanlardır.

Dijital hizmet vergisi, son yıllarda birçok ülke tarafından uygulanılmaya başlanmış ve diğer bazı ülkeler tarafından da uygulanması için çalışmaları başlatılmış durumdadır. Tablo 2’de özetlenmesi amaçlanmış olup KPMG tarafından 2022 yılında yayımlanan “Taxation of the Digitalized Economy” başlıklı raporda dijital hizmet vergisine Türkiye, Fransa, İtalya ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde 2019 yılından itibaren başvurulmaya başlandığı öte yandan İspanya, Belçika, Yeni Zelanda gibi ülkelerde ise kanun hazırlıkları tamamlanıp onaya sunulmuş olduğu vurgulanmıştır (KPMG, 2022). Dijital hizmet vergisi ile ilgili gözden kaçırılmaması gereken bir nokta da verginin uygulama şekli her ülkede birbirine benziyor olsa da vergi oranının her ulus tarafından farklı belirlendiğidir.

Dijital ekonomi alanının vergilendirilebilmesi, ülkelerin vergi kayıp ve kaçakçılığında kendilerini koruyabilmeleri için tek taraflı olarak alınan diğer bir önlem de dijital reklam hizmetleri üzerinden alınan vergilerdir. Dijital reklam, internet altyapısına sahip olan bilgisayar, tablet, telefon gibi cihazlarda her çeşit web sitesinde veya uygulamalarda karşılaşılan sesli, animasyonlu ve görüntülü olarak yayımlanan geleneksel reklamdan farklı olan düzenlemelerdir (Armağan, 2019: 164). Çok uluslu şirketler sahip oldukları internet altyapısı ile dijital reklamlar yayımlayabilmekte ve tıklanma oranına göre kâr elde

edebilmekte, satış artışlarına paralel olarak vergi matrahları da genişlemektedir. Ancak bu işletmeler dijital ekonominin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarını kendi lehine kullanabilmektedir. Dolayısıyla dijital ortamda yaratılan bu gelirlerin vergilendirilmesi geleneksel reklamlara göre daha zor olabilmekte hatta vergi dışı kalabilmektedir. Çünkü ülkelerin sahip oldukları vergi mevzuatları bu konuyu kapsamamakta, bu sebeple de hemen her ülke vergi kanunlarını değişen şartlara göre revize etmeye çalışmaktadır. Dijital reklamların vergilendirilebilmesi hem ülkelerin vergi gelirlerinin aşınmasının önüne geçebilecek hem de adil vergi rekabetinin korunmasını sağlayabilecektir. Dijital reklam vergisi uygulamalarında özellikle çok uluslu şirketlere ya da yabancı kurumlara yönelik vergi kanunları yürürlüğe konulmaktadır. Türkiye, Fransa, Macaristan, Hindistan ve Avusturya gibi ülkeler dijital reklam vergisi uygulamalarına kendi belirledikleri oranlarda başvurmuşlardır.

İngiltere de diğer Avrupa ülkeleri gibi aslında dijital ekonominin vergilemesi açısından özellikle iş yeri kavramı ve kârın atfedilmesi ilkelerinin gözden geçirilerek temel bazı reformların uluslararası düzeyde ele alınması gerekliliğini savunmakta ve bu kapsamda OECD BEPS Eylem Planı'nın hayata geçirilmesinin önemini vurgulayan ülkeler arasında yer almaktadır. Diğer ülkeler gibi İngiltere de hızla gelişen dijital ekonomiye hemen ayak uyduramamış olmakla birlikte, diğer ülkelerle ortak bir vergileme rejimi benimseninceye kadar kendi geçici vergileme rejimi üzerinde çalışmalarını sürdürmektedir. Nitekim ülkede çözüm arayışına paralel olarak ve ÇVÖA'nın içermediği hususları dâhil etmek adına "Kaydırılmış Kazanç Vergisi" (Diverted Profit Tax- DPT) 2015 yılında uygulamaya konulmuştur (Erdem, 2017: 27). İngiltere'de dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergi kayıplarını ortadan kaldırabilmek için önemli bir adım olan Kaydırılmış Kazanç Vergisi adıyla konulan vergi ile; sabit işyeri bulundurmaması sebebiyle kazançlarını transfer fiyatlandırması yoluyla yurtdışına çıkararak veya İngiltere'de elde ettiği kazancı İngiltere tarafından vergilendirilmeyen mükelleflerin bu kazançları üzerinden %25 vergi alınması öngörülmüştür.

Öte yandan Hindistan'da da bir iş yeri bulunmayanlar tarafından internet reklam alanları ve internet reklamları sunulması gibi belirli hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden %6 oranında kesilmesi öngörülen "Dengeleme Vergisi" (Equalization Levy) bu alanda değerlendirilebilecek tek taraflı bir uygulama örneğidir. Esasında, söz konusu vergi Hindistan Mali İdaresi'nin, ülkede herhangi bir fiziki varlığı olmaksızın dijital faaliyetler gerçekleştiren çok uluslu şirketleri vergileme yolunda attığı tek taraflı ve önemli bir adımdır. Bu vergi, belirlenen hizmetlerden elde edilen ya da elde edilecek ödemeler (brüt kazanç) üzerinden alınmaktadır (Akçura, 2019).

Ülkelerin, çok uluslu şirketler için dijital ekonomi ortamında sağladıkları gelirleri vergilendirebilmesi için tek taraflı olarak aldıkları önlemlerden bir diğeri de dijital ürün ve hizmetler üzerinden alınan KDV'dir. Böylelikle dijital hizmet vergisinde olduğu gibi mevzuatlarına yeni bir vergi dahil edilmeden, var olan KDV kanunlarının kapsamı genişletilmiş olacaktır. Bu bağlamda Avustralya, Brezilya, Rusya, İzlanda, Şili ve Arjantin gibi ülkeler, yabancı şirketlerin kendi ülke sınırları içerisinde sundukları veya sattıkları dijital ürün ve hizmetlerden belirli şartlar altında vergiler almaktadır.

Öte yandan Türk Vergi Sistemi'nin de dijital ekonominin bazı karakteristik özelliklerine hitap edemeyen yapıya sahip olması hem vergi kaybının telafi edilebilmesi hem de OECD ve AB ilişkileri nedeniyle bu konularda alınan önlemlere ve yapılmış ya da yapılacak olan düzenlemelere önem vermesini gerektirmektedir.

OECD'nin 7 No'lu eylem planı çerçevesinde işyerine ilişkin olarak sorunun çözümüne yönelik önerilerde bulunulmakta olduğuna değinilmiştir. Bu duruma Türkiye açısından bakıldığında sabit işyeri tanımı ile "dijital işyeri" tanımının da yapılması gerekliliği göze çarpmaktadır fakat "dijital ticari faaliyetlerin vergileme rejimi"ne yönelik düzenlemeler ile ilgili mevcut 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda söz konusu hususta bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan yasalaşması beklenen Vergi Usul Kanunu Tasarısı 129. maddesinde işyeri kavramının kapsamı "satış yeri, atölye, yük ve yolcu taşıma araçları, laboratuvar, tuz sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu ve özellikle de mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar" eklenmek sureti ile genişletilerek tanımlanmıştır (Kavak, 2016).

OECD eylem planları çerçevesinde hazırlanarak Türkiye’de uygulamaya konulan düzenlemelere bakıldığında, son dönemlerde iki düzenlemenin ön planda olduğu görülmektedir. Bunlar KDV ile ilgili düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisidir.

17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile; “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan, 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” hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de web tabanlı reklamların vergilendirilmesine yönelik olarak ise 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yürürlüğe girmiştir ve internet ortamında sunulan reklam hizmetleri üzerinden kazanılan iratların vergilendirilmesi konusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır. 476 sayılı Karar’ın yürürlüğe girme sebebi ise, internet ortamında üretilen veya verilen hizmet üzerinden elde edilen gelirler genel olarak vergilendirme kapsamında olmasına rağmen bunun nasıl ve hangi yöntemle yapılması gerektiğine yönelik tereddüt ve ihtiyaç bulunması olmuştur.

Öte yandan 24 Ekim 2019 tarihinde TBMM’ye sunulan “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulan her türlü reklam hizmetleri “Dijital Hizmet Vergisi” ne tabi sayılmaktadır. Dijital hizmet vergisinin mükellefleri 7194 sayılı Kanun’da dijital hizmet sağlayıcıları olarak belirlenmiştir. Dijital hizmet sağlayıcılarının GVK bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetini etkilememektedir.

7194 sayılı Kanun’un ikinci bölümü dijital hizmet vergisinin matrahı, oranı ve hesabı ile alakalıdır. Söz konusu kısımda dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olarak belirlenmiştir ve oranı ise %7,5 olarak tayin edilmiştir. Ancak, 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 olacaktır. Vergi, matraha oranın uygulanması suretiyle hesaplanmakta ve bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı bu oranı hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1’e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

Görüldüğü üzere vergilendirme oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber tüm ülkelerin dijital ekonomi ile ilgili uygulamaları aynı amaca hizmet etmektedir. Ülkelerin gerek yeni vergileri yürürlüğe koymasıyla gerekse de var olan vergilerin sınırlarını değiştirmesiyle güttükleri ortak amaçları dijital ekonominin sebebiyet verdiği alanlardaki vergi kayıp ve kaçaklarını azaltarak vergi gelirlerinin aşınmasının önüne geçebilmektir.

## 5. Sonuç

Dijital ekonominin yaygınlaşması ile birlikte çok uluslu şirketler başta olmak üzere birçok işletmenin hem üretim hem de pazarlama stratejileri değişmiştir. Dijitalleşen birçok işletmenin geleneksel anlayıştaki ticarete göre gelirleri daha fazla artmış ve yeni yatırım fırsatları gündeme gelmiştir. Dijital ekonomide ortaya çıkan fırsatlar işletmeler tarafından hızla içselleştirilmiş ve böylelikle yüksek miktarlarda gelir ve faydalar elde edilmeye başlanılmıştır. Şirketler dijitalleşen yeni ekonomik ve ticari düzende kendi işletme modellerini ve iş/işlem kapasitelerini yeniden inşa ederek işlem maliyetlerini oldukça azaltmış, verimlilik sağlamış ve küresel boyuttaki piyasalara kolaylıkla erişme ve vergi planlaması yoluyla daha az vergi ödeme imkânı bulmuşlardır.

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı bu değişim ülkeleri de etkilemiş bu sebeple devletler, dijital mahiyetteki ekonomik aktivitelerin vergilendirilmesi hususunda önemli zorluklarla karşılaşmıştır. Devletlerin dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaştıkları sorunların çoğu, işyerinin sanal olması,

dijital ürün satışlarında izlenebilir bir verinin olmaması ve çok uluslu sanal şirketlerin faaliyetlerinin takip edilememesi nedenleriyle oluşmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi hangi ülkeye ait olmalıdır, fiziki olarak teslim edilmeyen sanal ürünlerin denetimi nasıl yapılacaktır, KDV için dijital ürünün teslim zamanı nasıl belirlenecektir, bulut bilişim hizmetleri, dijital ödemeler, uygulama programları gelirleri nasıl vergilendirilecektir sorularının cevapsız kalması ulusal önlemlerin karmaşıklık yaratması ve yetersiz oluşu nedenleriyle uluslararası önlemler alınması gerekliliği doğurmuştur. Dijital ekonomideki faaliyetlerin vergilendirilmesi çalışmaları oldukça yeni olduğu için ortaya çıkan sorunların çözülebilmesinde küresel düzeyde ve ortaklaşa alınacak kararlara ihtiyaç duyulmaktadır.

Başta OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde özellikle çifte vergilendirmeyi önleyebilmek ve vergi matrahlarındaki aşınmaları giderebilmek konularında yaşanan güçlükleri çözebilmek amacıyla eylem planları çerçevesinde çalışmalar yürütmektedir. Fakat söz konusu eylem planlarının uygulamaya konulmasında ve kapsamının yeterliliği hususlarında problemler yaşanmaktadır. Bu eylem planlarının ülkeler için öneri niteliğinde kalıp bağlayıcılığı olmaması sorunun çözümünden uzaklaşılmasına sebebiyet vermektedir. Bu bakımdan ülkeler, kendi mevzuatlarını göz önüne alarak hali hazırda yönlendirilmiş kazanç vergisi, denkleştirme vergisi, dijital hizmet vergisi, dijital reklam vergisi ve dijital mal/hizmet üzerinden KDV alınması gibi tek taraflı önlemler alma çabaları içindedirler.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda, diğer ülkelerde olduğu gibi Türk vergi mevzuatı da yetersiz kalmaktadır. Türk Vergi Sistemi de geleneksel vergileme anlayışı çerçevesinde fiziki malların ticaretine, mükelleflerin tespit edilmesine dayanan ve dolayısıyla dijital ekonominin karakteristik birtakım özelliklerine hitap edemeyen bir yapıya sahiptir.

Türkiye’de kamu gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı oldukça yüksektir. Bu sebeple vergi gelirlerinin aşındırılmasını önlemek amacıyla çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesini etkileyebilecek her eylem planı Türkiye için oldukça önem arz etmektedir. Bu hususlar göz önüne alındığında, Türkiye’nin dünya ekonomileri büyüklük sıralamasında arzu ettiği yerde ve konumda bulunabilmesine, BEPS ile Mücadele Eylem Planları’na uygun vergi teşvikleri ve rekabeti sağlayacak vergi uygulamalarını hayata geçirebilmesi destek verebilecektir. Türkiye’nin vergi hukukunu BEPS ile Mücadele Eylem Planları ile uyumlu hale getirmesinin ve BEPS ile mücadelenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesinin vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadelesini etkinleştireceği ve kayıt dışı varlıkların azaltılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak bu eylem planlarının bağlayıcı olmaması, Türkiye açısından sorunun devam edeceği anlamına gelmektedir. Bu nedenle Türkiye’nin de ulusal bir önlem olarak dijital hizmet vergisi ve dijital reklam vergisini diğer ülkelerden yüksek oranda uygulamaya başladığı görülmüştür.

Öte yandan 2019 yılında Çin’de ortaya çıkan Covid-19 salgını dünya genelinde dijitalleşmeye olan eğilimi daha da artırmış, tüketicilerin ve ülkelerin dijital dönüşüme katılmalarını neredeyse zorunlu bırakmıştır. Ülkelerin son dönemde Covid-19 gibi büyük bir salgın neticesinde ekonomik daralmalarla baş başa kaldığı ve para politikalarını gevşettikleri gözlemlendiğinde salgın sonrasında vergi gelirlerini artırmak isteyecekleri düşünülmektedir. Dijital ekonominin boyutlarının gittikçe arttığı bu dönemde devletlerin de yeni ekonomik kaynaklara ihtiyacının artmasıyla beraber yeni vergilerin konulması mümkün olabilecektir. Bu bakımdan ülkelerin, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma riskinin yüksek olduğu dijital ekonomik faaliyetleri vergilendirme isteğinin artacağı düşünülmektedir. Bu husus, ülkelerin dijital ekonomiyi vergilendirmede OECD gibi uluslararası kuruluşların önerileri doğrultusunda hareket edebilmesi için fırsat oluşturmaktadır.

#### **Finansman/ Grant Support**

Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.  
The author(s) declared that this study has received no financial support.

#### **Çıkar Çatışması/ Conflict of Interest**

Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.  
The authors have no conflict of interest to declare.

#### **Yazarların Katkıları/Authors Contributions**

Çalışmanın Tasarlanması: Yazar-1 (%50), Yazar-2 (%50)  
Conceiving the Study: Author-1 (%50), Author-2 (%50)  
Veri Toplanması: Yazar-1 (%50), Yazar-2 (%50)  
Data Collection: Author-1 (%50), Author-2 (%50)  
Veri Analizi: Yazar-1 (%50), Yazar-2 (%50)  
Data Analysis: A Author-1 (%50), Author-2 (%50)  
Makale Gönderimi ve Revizyonu: Yazar-1 (%50), Yazar-2 (%50)  
Submission and Revision: Author-1 (%50), Author-2 (%50)

#### **Açık Erişim Lisansı/ Open Access License**

This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).  
Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır.

## **Kaynaklar**

- ABB. (2012), Avrupa için Dijital Gündem, <https://www.ab.gov.tr/47526.html>, (Erişim Tarihi: 12.04.2022).
- Akçura, A. (2019), Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu, [www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx), (Erişim Tarihi: 29 Nisan 2022).
- Akses, S. (2015), AB'de Dijital Tek Pazar'ın Oluşturulmasına Doğru, <https://www.ikv.org.tr/images/files/Dijital%20Tek%20Pazar%20Stratejisi%20%20Temmuz%202015.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.04.2022).
- Altınbaş, Ö. G. (2019), Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları-Ara Rapor 2018 Bölüm 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları Üzerine Ara Rapora Giriş, Vergi Dünyası Dergisi, 455, s.95-104.
- Armağan, O. (2019), Dijital Reklam Kavramı ve Vergisel Boyutları, Vergi Raporu Dergisi, 233, s.162-175.
- Bal, A. ve Gutierrez, C. (2015), Taxation of the Digital Economy, (Ed. M. Cotrut). International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, s.249-280, ABD: IBFD Tax Research Series.
- Ber, H. (2018), Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, <https://vergialgi.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalına-genel-bir-bakış/>, (Erişim Tarihi: 29 Nisan 2022).
- Boccia, F. (2016), Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce, (Ed. F. Boccia ve R. Leonardi) The Challenge of the Digital Economy, s.1-17, İsveç: Springer International Publishing.
- Budak, T. (2018), Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Centore, P. ve Sutich, M. T. (2014), Taxation and Digital Economy: Europe is Ready, İnterax, 42(12), s.784-787.
- De Wilde, M. (2015), Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down, İnterax, 12 (43), s.796-803.



- Devereux, M. P. ve Vella, J. (2017), Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper, 17/7, July, s.1-32.
- Erdem, T. (2016), Kaydırılmış Kazanç Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi, 330, s.111-119.
- Erdem, T. (2017), Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi, Mali Çözüm Dergisi, 143, s.13-41.
- European Commission. (2016), The Anti Tax Avoidance Package- Questions and Answers, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_16\\_160](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_160), (Erişim Tarihi: 3 Nisan 2022).
- European Commission. (2018), Latest News on the Digital Single Market, [http://ec.europa.eu/information\\_society/digital-agenda/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/information_society/digital-agenda/index_en.htm), (Erişim Tarihi: 18 Nisan 2022).
- Gerger, G. Ç. ve Gerçek, A. (2016), Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi, International Journal of Public Finance, 1(1), s.61-74.
- Gülhan, N. ve Turunç, S. (2015), Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alnında Yaşanan Gelişmeler, Vergi Dünyası Dergisi, 409, s.166-176.
- Hadzhieva, E. (2016), Tax Challenges in the Digital Economy, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL\\_STU%282016%2957902\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU%282016%2957902_EN.pdf), (Erişim Tarihi: 14.05.2022).
- Jakurti, E. (2017), Taxing the Digital Economy – It's Complicated, <https://www.brookings.edu/blog/future-development/2017/12/13/taxing-the-digital-economy-its-complicated/> (Erişim Tarihi: 19 Mayıs 2022).
- Kara, M. C. ve Öz, E. (2016), Bir Küresel Vergi Uyumunu Projesi: BEPS, Vergi Dünyası Dergisi, 414, s.172-181.
- Kavak, A. (2016), Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma, [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016\\_02\\_vuk\\_tasaricalismasi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf) (Erişim Tarihi: 17 Mayıs 2022).
- Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2021), Dijital Ekonomide Vergilendirme, Ankara: Seçkin.
- KMPG. (2022), Taxation of the Digitalized Economy-LATAM Focus, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/08/taxation-of-the-digitalized-economy-latam.pdf> (Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2022).
- Kobetsky, M. (2011), International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy, Cambridge: Cambridge University Press.
- Milner, C. ve Berg, B. (2020), Tax Analytics-Artificial Intelligence and Machine Learning-Level 5. PwC Advanced Tax Analytics & Innovation, <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/Digitalisering/artificial-intelligence-and-machine-learning-final1.pdf>. (Erişim Tarihi: 10 Nisan 2022).
- OECD. (2014a), Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Mevzuat\\_DisIliskiler/OECD\\_Model\\_Yorum\\_Kitabi\\_2014.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Yorum_Kitabi_2014.pdf), (Erişim Tarihi: 20 Nisan 2022).
- OECD. (2014b), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Base Erosion and Profit Shifting Project, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1), (Erişim Tarihi: 15 Nisan 2022).
- OECD. (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>, (Erişim Tarihi: 5 Haziran 2022).

- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012), Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3 (1), s.63-84.
- Öz, E. ve Kara, M. C. (2016), Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış, *Vergi Dünyası Dergisi*, 424, s.30-37.
- Schmidt-Næss, H. S., Ali, D. M., Arias, M. N., Denton, J. ve Vyncke, K. (2012), Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO\\_ET\(2012\)492432\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET(2012)492432_EN.pdf), (Erişim Tarihi: 10.04.2022).
- Statista. (2021), Digital Economy Compass 2021, <https://www.statista.com/study/105653/digital-economy-compass/> (Erişim Tarihi: 29 Mayıs 2022).
- Taraktaş, A. (2019), Avrupa Birliği Perspektifinden Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinin Adil ve Büyüme Dostu Yaklaşım Bağlamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 236, s.90-107.
- Topal, A. (2016a), BEPS 3 No.lu Eylem Planı: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlara Yönelik Etkin Mevzuat Oluşturulmasının Esasları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 417, s.214-221.
- Topal, A. (2016b), BEPS 5 No.lu Eylem Planı Kapsamında Zararlı Vergi Uygulamaları ve Nexus Yaklaşımı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 421, s.206-212.
- Turan, D. (2020), Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi, *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), s.55-70.
- Turunç, S. (2017), Dijital Ekonomide İş Yeri Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 431, s.50- 59.
- U.N. (2005), *Technology Transfer and Taxation: Key Issues*, United Nations: New York and Geneva.
- Ubay, B. (2019), Blockchain Teknolojisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Üzerine Olası Etkileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 371, s.89-100.
- Uricchio, A. (2016), A Few Ideas for Reforming Internet Taxation, (Ed. F. Boccia ve R. Leonardi) *The Challenge of the Digital Economy*, s.83-96, İsveç: Springer International Publishing.
- Vega, A. (2012), International Governance Through Soft Law: The Case Of The OECD Transfer Pricing Guidelines, *TranState Working Papers*, 163, s.1-34.
- Yaltı, B. (2003), *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, İstanbul: Der Yayınları.