



E-Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunsalının Vergi Mevzuatı Açısından Analizi

Analysis of E-Commerce Taxation in Terms of Tax Legislation

Saliha ÇINAR^{1*}

İbrahim ORGAN²

¹ Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, scinar102@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3843-822X>.

² Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, iorgan@pau.edu.tr , <https://orcid.org/0000-0003-4986-0805>.

* Yazışılan Yazar/Corresponding author

Makale Geliş/Received: 15.09.2022

Makale Kabul/Accepted: 26.10.2022

Araştırma Makalesi / Research Paper

DOI: 10.47097/piar.1175996

Öz

Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler, beraberinde birçok alanda yeni hizmet kollarını ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte ihtiyaçlar değişmiş ve “dijital çağ” olarak adlandırılan yeni döneme girilmiştir. Hızla değişen koşullara bağlı olarak ortaya çıkan, en önemli gelişmelerden biri de internet üzerinden, farklı yazılım araçları kullanılarak gerçekleştirilen elektronik ticarettir. Her yerden bir tıklama hareketiyle alışveriş yapabilmek imkânı yaratan bu teknolojik yapı, insanoğluna boş zaman yaratma fırsatı sağlamaktadır.

E-ticaret ile internet aracılığıyla gerçekleştirilen alışverişlerin vergilendirilme boyutunda, yürürlükte olan yasalar açısından bakıldığında, birtakım yasal eksiklerin olduğu ve bu eksiklerin önemli problemlere yol açtığı görülmektedir. Bu problemlerin bazıları; işyeri kavramı, mükellefiyetin belirlenmesi, elde edilen kazançların niteliği gibi konulardır. Bu çalışmanın amacı; e-ticaretin vergilendirme boyutunun yürürlükte bulunan vergi kanunları açısından değerlendirilmesidir. Yapılan vergisel düzenlemelerin dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetler açısından yetersiz kaldığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme, E-Ticaret, İnternette Satış, Vergileme, Vergi Kanunları.

Abstract

Technological developments in recent years have revealed new services in many fields. However, the needs have changed and the new era called “digital age” has started. One of the most important developments that appeared due to rapidly changing conditions is electronic commerce, which is carried out over the internet using different software tools. This technological structure, which creates the facility to shop from anywhere with a click, provides the opportunity to create leisure time for human beings.

In terms of taxation of e-commerce and online shopping, it is seen that there are some legal deficiencies and these deficiencies cause significant problems. The main of these problems are; the concept of workplace, determination of the obligation, the nature of the earnings obtained. The aim of this study is the evaluation of the taxation dimension of e-commerce in terms of tax laws in force. It has been observed that the tax regulations are insufficient in terms of activities carried out in the digital environment.

Keywords: Digitalization, E-Commerce, Online Sales, Taxation, Tax Laws.

Jel Kodlar: H20, H21, F10, L81, K34.

Jel Codes: H20, H21, F10, L81, K34.

1. GİRİŞ

İletişim ve teknolojiye meydana gelen dijitalleşme ile tüketicilerin günlük ihtiyaçları ve istekleri de aynı doğrultuda değişime uğramaktadır. Bireyler, yaşanan bu değişimle birlikte gün geçtikçe yaşam biçimlerini ve tüketim alışkanlıklarını değiştirerek, ihtiyaçlarını fiziksel ortamlardan ziyade sanal ortamlarda internet aracılığıyla gerçekleştirmeye başlamışlardır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler karşısında, devletler kurumlarını, ayrıca toplumlar da ekonomi sistemlerini bu teknolojiye uyumlu olarak yeniden yapılandırarak “dijital ekonomi” sürecini başlatmışlardır.

Dijital ekonomiye yön veren aktörler ise, ülkelerde yürürlükte bulunan vergi mevzuatındaki kanuni boşluklardan faydalanarak, aynı anda çeşitli ülkelerde faaliyetler yapma şansını yakalamış ve de sıfır veya minimum oranda vergi ödeme imkânı yaratan “vergi cennetlerinde” ticaret yapmaya başlamışlardır. Bu durumda ciddi oranda vergi gelirleri aşınan ülkelerde, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmıştır.

Böylelikle satışların internet aracılığıyla gerçekleştirilmesi, elektronik ticaretin hızla gelişimi beraberinde birçok sektöre yeni vizyonlar getirmekte, ayrıca vergilendirme konusunda da ciddi sorunlarla karşılaşılmasına sebep olmaktadır. Geleneksel ticaretteki denetim mekanizmaları yetersiz kalarak niteliğini kaybettiği durumlar için, küresel bazda çalışmalar yürütülmekte, oluşan vergi kaybı ve vergi kaçaklarının minimum düzeye indirilmesi ve ülkeler arasında vergilerin adaletli dağılımının gerçekleştirilmesi adına, uluslararası alanda çeşitli anlaşmalarla iş birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar hızla devam etmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, dijital ekonomi ile hayatımıza yerleşen e-ticaret kavramı ile internet aracılığıyla gerçekleştirilen alış-verişlerin, vergilendirilmesine yönelik mevzuatımızda yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde konunun analiz edilmesidir.

2. DİJİTALLEŞME VE DİJİTAL EKONOMİ

Dijitalleşme kavramı, bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişmelerin etkisiyle ilgilenen dijital teknolojilerin tanıtma süreci olarak bilinir. Günümüzdeki dijital dönüşüm, toplumda ve özellikle iş dünyasında hızla gelişmektedir (Rield vd.,2017: 475).

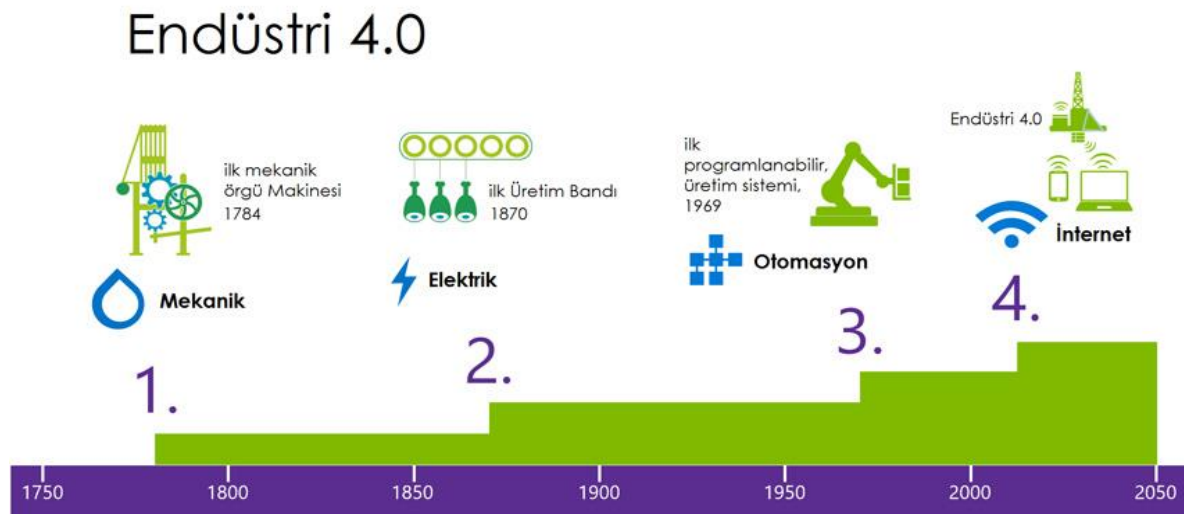
Dijitalleşme kavramı, analog bilginin dijital teknoloji ile işlenebilen dijital bilgiye dönüştürüldüğü teknik süreci ifade etmede kullanılır. Bilginin yapılandırılarak, dijital kanallar aracılığıyla erişilebilir boyuta gelmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca dijitalleşme olgusu, daha geniş olarak bireysel, toplumsal ve örgütsel bağlamlarda gerçekleşen bu yeni teknolojileri benimseyerek, kullanma süreçleriyle birlikte çok yönlü, sosyo-teknik olaylar olarak da görülmelidir (Eriksson ve Puetzold, 2019: 125).

Tapscott (1997) “The Digital Economy, Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence” adlı eserinde 1994 yılında dijital ekonomi kavramını; “uyumsuzluk, inovasyon, küreselleşme, dolaysızlık, yakınsama, varsayım, dijitalleşme, sanallaştırma, bilgi, aracısızlaştırma, entegrasyon ve molekülerizasyon” olmak üzere on iki tema kullanarak açıklamıştır (Tapscott, 1997: 1-7). Bu eser literatürde dijital ekonominin ilk defa kullanılması sebebiyle önemlidir. Kavram kullanıldığı yıldan günümüze kadar, sürekli evrim geçirerek değişmektedir (Heeks ve Bukht, 2017: 6). OECD ise dijital ekonomiyi: “Teknolojiyi daha ucuz, daha güçlü ve yaygın bir şekilde standart hale getiren, iş sürecini iyileştiren ve ekonominin tüm sektörlerinde yeniliği

destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüşüm sürecinin sonucunda oluşan ekonomi” olarak tanımlamaktadır (OECD, 2015: 11).

Dijitalleşme, bir araya gelme ihtimali bulunmayan potansiyel satıcı-alıcıların birbirleri ile diyalogunu sağlaması ve aralarında meydana gelen bilgi asimetrisinden doğabilecek problemlerin şeffaflık sağlayarak önlenmesini veya azaltılmasını, ayrıca yeni alanlarda pazarlar ve yeni iş kollarının oluşmasını sağlamaktadır (World Bank, 2016: 6). Dijital alandaki teknolojik ilerlemeler, ülkelerarası mal ve hizmetlerin ticaretine olanak sağlayarak, ülkelerde ihtiyaç duyulan malların ülke dışından karşılanmasını mümkün kılmış; üretilen bilgilerin bir ücret karşılığında küreleşme olgusu sayesinde coğrafi sınırların aşarak dünyanın herhangi bir noktasında bulunan birey ve kuruluşlar tarafından elde edilme imkanını vermiştir. Ayrıca evinin atıl bölümünün olduğunu düşünen ve bir odasını kiralamak isteyen ev sahipleri ile ülke dışındaki yabancı kiracıları; emek arzı ile mesleğini icra eden şoförler ile potansiyel müşterileri aynı platforma taşıyarak bir araya getirme olanağı sağlamıştır (World Bank, 2016:6).

Dijital dönüşüm; kurumları, ekonomileri ve toplumu yeniden sistem bazında yapılandırmak için kullanılan süreç olarak da tanımlanmaktadır (Rachinger vd.,2018:1144). Dijital dönüşüm sanayi odak noktalı üretimin aksine, iş birliği ve bilgi paylaşımına dayalı, merkezinin teknoloji olduğu, yüksek katma değer üretmeyi hedeflemektedir. Bilgi ve İletişim Teknolojileri (B.İ.T)’de meydana gelen gelişmeler sonucu oluşan dijital dönüşüm; “Endüstri 4.0” olarak adlandırılan 4. Sanayi Devrimine geçiş aşaması olarak karşımıza çıkar. Endüstri 4.0 kısaca; üç boyutlu yazıcı, yapay zekâ, robotik teknoloji ve bulut bilişim alanlarında yaşanan gelişmeler sonucu; ekonomik bir değeri olan tüm nesnelere B.İ.T ’ler aracılığıyla birbirleri arasında kurulan iletişime dayalı “akıllı bir üretim dönemi” olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2017:37; Şekelli ve Bakan, 2018:20). 2016 yılında başlayan robotlar, inovasyon ekosistemi, dijital toplum ve sanal alanların entegrasyonu beyin-makine ara yüzü gibi konularda, günümüze gelindiğinde ise Endüstri 4.0 döneminden Endüstri 5.0 dönemine geçiş sürecinin yaşanmaya başlandığı görülmektedir (Aslam vd., 2020:8; Yücebalkan, 2020:242).



Şekil 1: Endüstri 4.0 Süreci

Kaynak: <https://www.endustri40.com/endustri-4-0-uygulama-icin-yol-haritasi/> (Erişim Tarihi: 06.09.2022)

Tablo 1: Endüstri 1.0 Döneminden Endüstri 5.0 Dönemine İlerleyen Dönüşüm Süreci

Paradigma	Zaman Dilimi	Karakteristik	Açıklama
1.0	1780	Mekanizasyon	Buhar ve su gücüyle çalışan makinelere bağlı endüstriyel bazlı üretim
2.0	1870	Elektrifikasyon	Montaj hatları üzerine yürütülen seri üretim
3.0	1970	Otomasyon	Bilgisayar ve elektronik kullanımına bağlı otomasyon
3.5	1980	Küreselleşme	Düşük maliyet bazlı üretim- offshore üretimi
4.0	Bugün	Dijitalleşme	Yapay zekâ teknolojisi
5.0	Gelecek	Kişiselleştirme	İnsan/kullanıcı merkezli ürüne ulaşmak için makine ile insan arasındaki iş birliği

Kaynak: (Aslam vd., 2020:9; Yücebalkan, 2020:242).

Tablo 1’de Endüstri 1.0 Döneminden Endüstri 5.0 Dönemine İlerleyen Dönüşüm Süreci endüstriyel evrimler ve özellikleri kısaca yukarıda verilmiştir. 1780’ den Endüstri 1.0 ile başlayan süreç, günümüze kadar farklı endüstriyel paradigmlar geçirmiştir. Endüstri 4.0 Döneminden Endüstri 5.0 Dönemine geçiş süreci; dijital üretim döneminden dijitalleşen topluma dönüş sürecini ifade etmektedir ve süreç 2016’ dan başlayarak 2025’ e kadar gerçekleşmesi beklenmektedir. Ayrıca Endüstri 5.0’a tam geçiş tarihi bu dönemden sonra yaşanacağı tahmin edilmektedir. Bu dönemin başlıca özelliği; yapay zekanın insanlarla beraber ekonomik ve günlük hayata dahil edildiği, insan ve robot iş birliğine dayalı bir dönem olacağı düşünülmektedir (Aslam vd., 2020: 9).

Dijital ekonomideki faaliyetlerin esneklik, kısa vadeli uyum sağlama ve hareketlilik gibi birtakım özellikleri; kurumların değişen vergisel düzenlemeler ile uluslararası vergisel politikalara hızla adapte olmalarını sağlamasının yanı sıra, vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak ödeyecekleri vergileri yasal olarak minimuma indirmelerini mümkün kılan bir zemin hazırlamaktadır. Bu durum ise, ülkelerin vergi sistemlerini zayıflatmakla beraber potansiyel gelir hedeflerine ulaşmalarını engellemektedir. Aynı zamanda, vergi mükelleflerinin bazılarının vergi konusuna giren gelirlerini, geliri oluşturan faaliyetlerin meydana geldiği yargı alanından uzaklaştırabilme yetenekleri, diğer mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü artırarak onların da aynı tür işlemlere yönlenmesine neden olmaktadır (OECD, 2015:78).

3. DÜNYADA E-VERGİLENDİRME

Dijital Pazar, oluşan dijital ekonomide yeni sistemi teşvik etmek amacıyla, piyasada yer alan tüm oyuncuların dengeli ve adil koşullar altında, dijital ortama girmesine izin verme ve piyasada oluşabilecek bölünmelerle mücadele edebilmek için, modern altyapılı ve istikrarlı vergi çerçevesine sahip olmak zorundadır. Bu yüzden dijital tek pazarda meydana gelebilecek vergisel boşlukları, önceden önleyebilmek adına “vergi kesinliğini” sağlamak, oldukça önemli bir konudur. Ekonomide yaşanan dijital dönüşüm hızı arttıkça, efektif vergileme konusunda politika yapıcılar adil çözüm üretme konusunda mücadele vermek zorunda kalırlar. Günümüzde hali hazırda yürürlükte bulunan uluslararası vergi kurallarının, birçok konuda zayıflıkları bulunmaktadır. Bu yasal kurallar, dijitalleşme ile yeni teknolojik sisteme dayalı ticaret şeklini tam olarak kavrayamamaktadır. Yaşanan problemlerin çok boyutlu doğası nedeniyle, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu istenilen tam çözüme kavuşturulamamıştır. Küreselleşmeyle birlikte günlük yaşamın her alanında yer bulan dijital yaşam, durumun bu şekilde gitmeyeceğini göstermiştir. Çözüm yollarına ulaşmada yaşanan başarısızlıklar ise sosyal adaletsizliklere, vergiden kaçmaya/kaçınmaya, bütçe açıklarının artmasına ve yatırımların istikrarsızlaşmasına neden olmaktadır (European Commission, 2017: 2).

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda ilk yapılan çalışmalardan biri, 08.10.1998’de OECD Mali İşler Komitesi tarafından Ottawa Konferansı ile gerçekleştirildiği görülmektedir. Anılan konferansta e-ticaretin vergilendirilmesi tartışılarak, vergilendirilmede geleneksel ilkelerin e-ticaret kapsamında da uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu ilkelerden bazıları; “yeni vergilerin getirilmemesi, uluslararası yaklaşım sergilenmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusu, uygulanan vergi sisteminin basit, sade, uygulanabilir ve şeffaf olması, vergilemenin tarafsız bir anlayışa sahip olması ve verimlilik, etkinlik ayrıca adalet kavramlarını kapsayan bir sistemi taşıması, vergi sisteminin dinamik ve esnek yapıyı taşıması” olarak düzenlenmiştir (Öksüz ve Turgay, 2018: 145; Ortakarpuz, 2022: 22).

Dünya genelinde tüm ülkelerin, yaşadığı sıkıntılara çözüm bulabilmek adına yapılan en önemli çalışmalardan biri de Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) Eylem Planıdır. Anılan eylem planına göre ülkeler, kendilerince en uygun düzenlemelerle, kendi vergi mevzuatlarına yeni düzenlemeler getirerek, vergi matrahlarının aşınması problemini önlemeye çalışmaktadırlar. Çalışmanın bu bölümünde yaşanan bu gelişmelere yer verilecektir.

3.1. BEPS Eylem Planı

Dijitalleşme sebebiyle oluşan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek adına sorunları belirleyerek, bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunabilmek için, OECD tarafından yürütülen en önemli çalışmalardan bir tanesi BEPS olarak bilinen, uluslararası vergilemeden kaçınmanın önlenmesini amaçlayan projedir (Akkaya ve Gerçek, 2019:171; Artuç ve Canbay, 2022: 52; OECD, 2015: 1-16; OECD, 2013: 1-5). G20 ve OECD ülkeleri 2019 yılında bir araya gelerek 15 maddeden oluşan Eylem Planı hazırlamışlardır (Orkunoglu, 2019: 112; OECD, 2020: 1-30). Bu eylem planında, vergi erozyonu yaratarak kar aktarım yöntemi olan BEPS, “ekonomik faaliyeti vergi oranları çok az olan veya hiç olmayan vergisiz yerlere suni olarak karların kaydırılması gayesiyle, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileridir” olarak tanımlanmıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019:171).

Eylem planı, üç temel saç ayağının üzerinde kurulmuştur. Bunlar özün önceliği ilkesi, uyum ilkesi ve kesinlik/şeffaflık ilkeleridir (Karabulut, 2020: 272). BEPS ile Mücadele Paketinin oluşmasında bu temel ilkeler önemli rol oynamaktadır.

Tablo 2: BEPS ile Mücadele Paketinin Temel İlkeleri

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
* Hibrit Uyuşmazlıklar * Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi * Faiz indirimleri sınırlaması * Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele	* Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi *Yapay işyeri uygulamalarından kaçınma *Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	* BEPS ölçümünün takip edilmesi * Zorunlu beyan kuralları * Transfer fiyatlandırılması * Ülke bazında raporlama * Uyuşmazlıkların çözümü

Kaynak: (Akkaya ve Gerçek, 2019:171; Diclehan, 2016:153; OECD, 2020:1-30)

16 Mart 2018 tarihinde “Dijitalleştirmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları” (Interim Report: Tax Challenges Arising From Digitalisation) raporu OECD tarafından yayınlanmıştır. OECD üyesi 110 ülke tarafından kabul edilen rapor, 2019 yılında güncellenerek Temmuz 2020’de “BEPS’te OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve: İlerleme Raporu” (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2019-2020) olarak yayınlanmıştır (OECD, 2020: 2). Raporda, Temmuz 2019- Temmuz 2020 arası OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin amaç ve görevlerini yerine getirmek üzere katedilen ilerleme, BEPS uygulamasının ilk uygulandığı dönemden itibaren ne kadar ivme kaydedildiği yer verilmiştir (OECD: 2020:1). 08.10.2021 Tarihinde, “Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” BEPS ile ilgili olarak OECD/G20 kapsamında çözüm bildirisi yayınlanmıştır. 04.11.2021 tarihi itibarıyla 137 ülkede bildiri kabul edilmiştir. İlgili raporda; uluslararası alanda vergiden kaçınmaya son vermek, uluslararası vergilendirme kuralları boyutunda reforma gidilerek, çok uluslu şirketlerin faaliyette buldukları ülkeler nezdinde adil bir vergi politikası sağlamak amaçlanmıştır (OECD, 2021: 1).

3.2 Bazı Ülkelerde E-Vergilendirmeye İlişkin Çalışmalar

Çalışmanın bu bölümünde, internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemlerde, dünyadaki çeşitli ülkelere bazılarının uyguladığı vergilendirme politikaları, ana hatlarıyla değerlendirilecektir.

Amerika Birleşik Devletleri: Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD), KDV yerine çeşitli adlar altında ve oranlarda, eyaletlere göre değişen vergiler toplanmaktadır. Bu söz konusu vergilerden en yaygın olarak kullanılanı “satış vergileri” dir. Tüketim malları üzerinden tek bir oran olarak “genel satış vergileri” alınmaktadır. ABD’ de tahsil edilen satış vergileri, mahalli idareler ve eyaletler tarafından tahsil edilmektedir. ABD’ de tahsil edilen satış vergilerinin ikincisi olan “özel satış vergisi” ise belirli mal ve hizmetler üzerine uygulanmaktadır. Vergi; üreticiler, tüketiciler ve satıcıların hepsinden veya sadece birinden

tahsil edilmektedir. Vergi oranları %2 ila %100 arasında değişmekle birlikte vergi oranı genellikle %10-%12 arasında uygulanmaktadır (Arslan ve Biniş, 2014:160).

2011 Yılında ABD'de Federal İç Gelir Kanunu ile gerçekleştirilen düzenlemeyle, internet üzerinden yapılan e-ticaret işlemlerinde, gelir vergisi alınması sistemi getirilmiştir. Getirilen düzenleme ile; e-ticaret işlemlerinde kullanıcılar, bir takvim yılı içerisinde 200' den fazla satış gerçekleştirdiklerinde ve bu satışlardan en az 20.000 \$ gelir kazandıklarında, bu şartların her ikisini de aynı anda birlikte gerçekleştirdikleri zaman, elde edecekleri bu gelir vergilendirilecektir (Pekyörür vd., 2013:62).

2017 tarihinde ABD geniş kapsamlı vergi reform yasası olarak Vergide Matrah Aşındırması ve Suistimali Önleme Yasası (BEAT) (Leeds, 2019:1), ABD'nin hibrit bölgesel Kurumlar Vergisi Sistemine geçmesini sağlamıştır (Ber, 2018:1). Ayrıca yasa ile bireysel gelir vergisi ile uluslararası gelirin vergi muamele işlemleri de düzenlenmiştir (Grey, 2021:1). BEAT'ın temel amacı; çokuluslu şirketlerin gelirlerinin düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırmasını engellemektir (Grey, 2021:1). Şirketlerin BEAT kapsamında yer alması için; ABD'de faaliyet gösteren çokuluslu şirketin yıllık hesaplanan cirosunun 3 sene boyunca 500 milyon \$'dan fazla olması, diğer ülkelerde faaliyeti devam eden ve ortaklık türünden iş ilişkisi olan şirketle mal ve hizmet teslimi karşılığında oluşan ödemelerin, gider toplamının %3 veya fazlasının olması zorunludur (Artuç ve Canbay, 2022: 63).

İngiltere: İngiltere ekonomisine bakıldığında, internetin önemli bir yere sahip olduğu, ayrıca internet aracılığıyla kazanılan gelirlerin, İngiltere GSYH'nin %5,4' ünü oluşturduğu görülmektedir. OECD raporunda belirtilen, vergilendirme konusundaki idari işlemlerin gerçekleştirilmesini, İngiltere başarılı bir şekilde internet ortamına taşımayı başarmıştır. Ayrıca, ülkede KDV kayıt başvuruları da internet kanalıyla talep edilmekte ve vergi mükelleflerinin beyanları da internet aracılığıyla yapılabilmektedir. Çevrimiçi ortamlarda gerçekleştirilen e-ticaret iş modelleri aracılığıyla kazanılan gelirlerin, hangi şekilde vergilendirileceği ve vergi mükelleflerinin bu konularda uyması gereken kuralların neler olması gerektiği gibi hususlar, yayınlanan rehberlerde ayrıntılı şekillerde düzenlenmiştir. Vergi hukuku uygulaması açısından konu değerlendirildiğinde İngiltere'de, e-ticaret üzerinden kazanılan gelirlerden, yalnızca sermaye kazancı ve ticari kazancın vergilendirilmesi düzenlemesinin olduğu görülmektedir (Pekyörür vd., 2013:62).

İngiltere 01.04.2020 yılında %2 oranında dijital hizmet vergisini (Şahin, 2019: 114; Eyidoğan ve Demir, 2022: 8) uygulamaya başlamış, sosyal medya/çevrimiçi pazarlar, dijital arayüzler/arama motorları, aracılık hizmetleri verginin kapsamını oluşturmaktadır (Çelikkaya, 2021:178; Kim, 2020:22). Bu vergi, malların internet kanalıyla satışlarından değil, bu satışlar için aracılık ederken elde edilen gelirlerden alınacağı belirtilmiştir (Şahin, 2019: 114).

İtalya: İtalya Parlamentosu tarafından 2017 yılında "İnternet Vergisi (Web Tax)" olarak adlandırılan bir çalışma hazırlanmıştır. Bu çalışmada; e-ticaret ve dijital ekonomi üzerinde yeni bir verginin konulmasından ziyade, İtalya'da faaliyette bulunan Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) ülke içerisinde işyeri açma hususunda, İtalyan Vergi İdaresi (İTA) ile uzlaşma sağlanarak, ülke sınırları içerisinde kazanılan gelirlerden vergi ödenmesi üzerinde durulmuştur (Ernst&Young, 2017b). Düzenlemenin uygulamaya geçeceği tarih 01.01.2019 olarak belirlenmiştir. Mükellef ya kendiliğinden İtalya'da bir işyeri açtığını kabullenecek ya

da işyerinin oluşup-oluşmadığı konusunu açıklığa kavuşturması açısından, İTA' ya başvuruda bulunacaktır. İTA tarafından işyeri olduğu kanaatine varıldığı takdirde ise, vergi ceza kanunu hükümleri uygulanmadan ceza ve faiz indirimli bir şekilde hesaplanarak, mükellefin ödeyeceği vergi miktarı belirlenmiş olacaktır. Bu getirilen düzenlemenin, İtalya İTA' ları ile uzlaşan ÇUŞ' lar açısından ve işyeri varlığını gönüllü olarak kendiliğinden bildiren mükellefler adına (ödül mekanizması aracılığıyla vergiye gönüllü uyumu esasına dayalı e-ticarete geçiş kapsamında) önemli olduğu söylenilebilir (Ernst&Young, 2017a:1).

2019 bütçe yasası ile getirilen yalnız hiçbir zaman yürürlüğe girmeyen Dijital Hizmetler Vergisinin var olan düzenlemesi, İtalya'da yeniden revize edilerek 01.01.2020'den itibaren geçerli olmak üzere, gelirler üzerinden %3 oranında Dijital Hizmetler Vergisi uygulanmaya başlanılmıştır (Scampuddu and Niedda, 2020:1).

Japonya: Japonya, kendi ülke içinde fiziki olarak varlık göstermemesine rağmen, ülke içinde mallarını dağıtan ve depolayan uluslararası şirketleri ülkesinde daimî bir kuruluş olarak adlandırmaktadır. Ve bu durumdaki şirketlerden, Tüketim Vergisi ve benzeri dolaylı vergileri tahsil etmektedir (Ernst&Young,2015:1). 2015 tarihinden itibaren, ülke dışından şirketlerin Japonya'da yaşayan müşterilere gerçekleştirilen dijital hizmetler üzerinden, Japon Tüketim Vergisi alınmaktadır (Deloitte, 2015:1). Dijital ekonomiyi vergilendirilmesini amaçlayan Japon Tüketim Vergi Oranı %10 olarak düzenlenmiştir (Bunn and others., 2020: 12).

3.3. E-Ticaretin Ülkelerarası Karşılaştırılması

İnternetle birlikte günlük yaşantımıza giren E-ticaretin son yıllarda yaşadığı yükseliş ülkeler nezdinde farklı boyutlardadır. Farklılığın ülkelerin gelişmişlik seviyeleriyle yakından ilişkili olduğu düşünülmekle birlikte konu hakkında çeşitli araştırmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalardan biri olan, TÜBİSAD-Deloitte iş birliği ile 2019 yılı "Türkiye E-Ticaret Pazar Büyüklüğü Raporu" 2020 tarihinde hazırlanmıştır. Rapora istinaden, gelişmiş ve azgelişmiş ülkeler baz alınarak e-ticaret yapan ülkelere ait verileri içeren Tablo 3 aşağıda düzenlenmiştir.

Tablo 3: 2019 Yılı E-Ticaret Sektör Paylarının Karşılaştırması

	ÜLKELER	Online Perakende /Toplam Perakende	Online Alışveriş	Mobil Alışveriş	Kişi Başına Gelir	Nüfus
Gelişmiş Ülkeler Ortama %12,3*	İngiltere	18,3%	81%	50,0%	\$46,8	66,8
	ABD	15,2%	77%	49,0%	\$65,1	329,2
	Almanya	11,7%	82%	34,0%	\$53,5	82,9
	Fransa	9,8%	73%	31,0%	\$47,2	64,8
	Japonya	9,1%	69%	38,0%	\$45,5	126,1
	İspanya	5,4%	74%	45,0%	\$41,5	46,6

Gelişmekte Olan Ülkeler %6,7**	Çin	28,2%	83%	83,0%	\$19,5	1400,1
	Polonya	7,8%	82%	42,0%	\$33,8	37,9
	Hindistan	4,7%	74%	67,0%	\$8,3	1351,7
	Brezilya	7,6%	70%	50,0%	\$16,4	209,9
	Rusya	7,2%	60%	36,0%	\$29,6	146,7
	Türkiye 2018	5,3%	67%	50,0%	\$27,9	82
	Türkiye 2019	6,2%	68%	51,0%	\$28,2	83,1

Kaynak: TÜBİSAD-Deloitte Türkiye E-Ticaret 2019 Pazar Büyüklüğü Raporu. <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/turkiyede-e-ticaret-2019-pazar-buyuklugu.html> (Erişim Tarihi: 21.09.2021)

*Gelişmiş ülkelerin ortalaması ağırlık olarak Avrupa ülkelerinden oluşan 32 ülke verileri baz alınarak hesaplanmıştır.

** Gelişmekte olan ülkeleri, Çin dışındaki 47 ülke verileri oluşturmaktadır.

İlgili raporda gelişmiş ülkelere ait ortalamanın %12,3 olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde, Çin %28,2 oranı ile dikkat çekici olup, ayrıca bu ülkedeki e-ticaret kullanım oranının gelişmiş ülkelere göre yüksek olduğu görülmektedir. Çin hariç tutularak, hesaplanan gelişmekte olan 47 ülkeye ait ortalama ise %6,7 seviyesindedir.

Türkiye ile dünya e-ticaret kullanım verileri karşılaştırması yapıldığında ise; Türkiye'nin hem gelişmiş ve hem de gelişmekte olan ülke ortalamalarının altında kaldığı görülmektedir. 2019 yılı itibariyle; Türkiye online perakende/toplam perakende oranı ise %6,2'dir. Bu oranın dünya genelinde düşük olarak değerlendirilmesi ile ayrıca, yıllar itibariyle e-ticaretin hızla büyüdüğü görülmektedir.

4. TÜRKİYE'DE İNTERNET VE TİCARETİN E-DÖNÜŞÜMÜ

Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği (TUBİSAD) günümüzdeki dijitalleşme sürecini değerlendirerek Türkiye ekonomisi ve Türk toplumunun dijitalleşme konusundaki durumunu ortaya koymak amacıyla, Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi Raporunu hazırlamıştır. Türkiye'de yaşanan dijital dönüşümü belirlemek üzere, dijitalleşme konusunda 64 farklı gösterge belirlenerek, 2019 ve 2020 yılı için dönüşüm endeksi hazırlanmış ve 5 üzerinden puanlama yapılmıştır. Bu 64 göstergenin 30 tanesi, iş dünyasında yer alanlar arasında yapılan ankete verilen cevaplardan oluşturulmuştur. İlgili raporda 2019 yılı için 2,94, 2020 yılı için ise 3,06 olarak dönüşüm endeksi hesaplanmıştır. En küçük değer olarak 1, en yüksek değer olarak 5 alındığı dikkate alındığında, Türkiye'nin hesaplanan notunun ortalama olduğu söylenilebilir. 2019 yılından 2020'ye kadar % 4'lük bir ilerleme

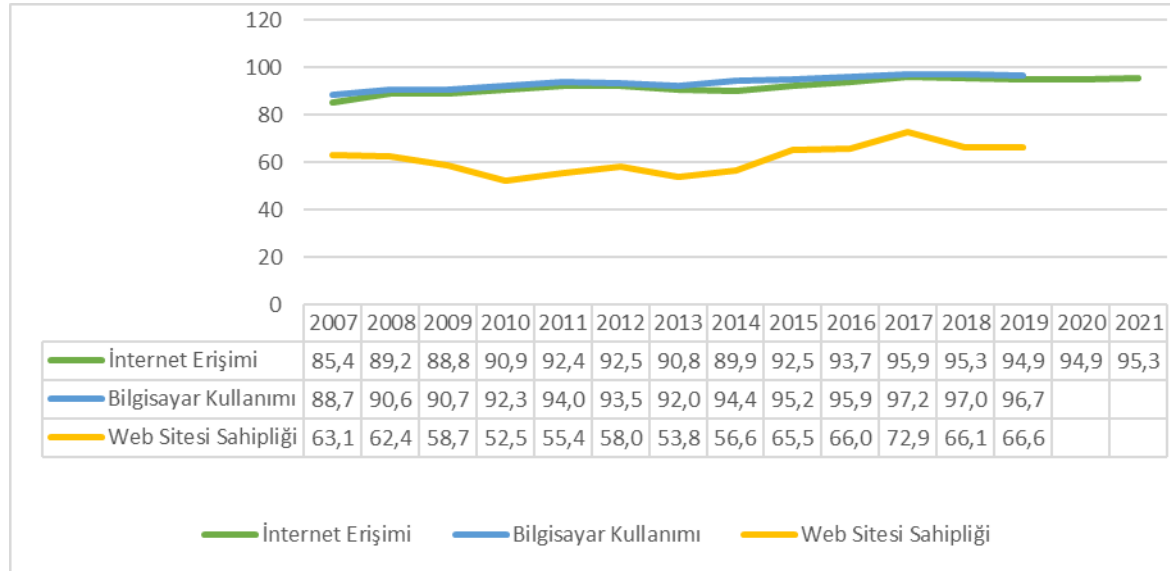
görülmüş olsa da, Türkiye'nin dijital dönüşüm sürecinin yavaş olduğu, daha kat edilecek önemli bir mesafesinin olduğu görülmektedir (İzmen vd., 2020: 7).

Ülkemizdeki internetle ilgili ilk çalışmalar, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ) tarafından 1991 yılında yapılmıştır. İnternet bağlantısı ise 1993 yılında gerçekleştirilmiştir. Yine ODTÜ interneti ilk kullanan kurum olmuş, Boğaziçi-Bilkent-İstanbul-Ege Üniversiteleri de zamanla kullanmaya başlamışlardır (Demirdöğmez vd., 2018: 2222). Günümüzde internet hayatımızın her alanına girmiş olduğu görülmektedir.

Bilgi ve iletişime dayalı teknolojilerdeki yaşanan gelişmeler sonucu, internetin ticari ve ekonomik amaçlarla kullanılması, beraberinde Türkiye'nin dijital dönüşümünü sağlamış ve e-ticaret kavramı ile tanışmasını sağlamıştır. E-ticaret; alışverişin temel saçı ayaklarından hem üretici-satıcı hem de tüketici tarafından hızla benimsenmiş ve günlük hayatın vazgeçilmez unsuru olmuştur. Ekonominin dayandığı en temel yapı durumuna gelmiştir (Coşkun, 2004:243). Türkiye'de e-ticaret alanında ilk uygulama, 1997'de Prizmanet aracılığıyla hazırlanan Remzi Kitapevi e-dükkanıdır (Çelik, 2019:29).

4.1. Türkiye'de İnternet Kullanım Oranları

2007-2021 yılları arasında Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Girişimlerde Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması sonuçlarına göre, Türkiye'de internet kullanımının gün geçtikçe düzenli olarak arttığı görülmektedir. Grafik 1' göre, Türkiye'de 2019 yılı itibariyle girişimlerin bilgisayar kullanım oranları %96,7 seviyelerine ulaşmıştır. Ayrıca bilgisayar kullanımı bulunan girişimcilerin, tamamına yakını da internet erişimine sahiptir. Diğer yandan girişimcilerin yaklaşık olarak %66,6' sının kendisine ait bir web sitesi bulunmaktadır. 2021 Yılı internet erişim oranı %95,3 olarak gerçekleşmiştir* (TÜİK, 2021: 1).

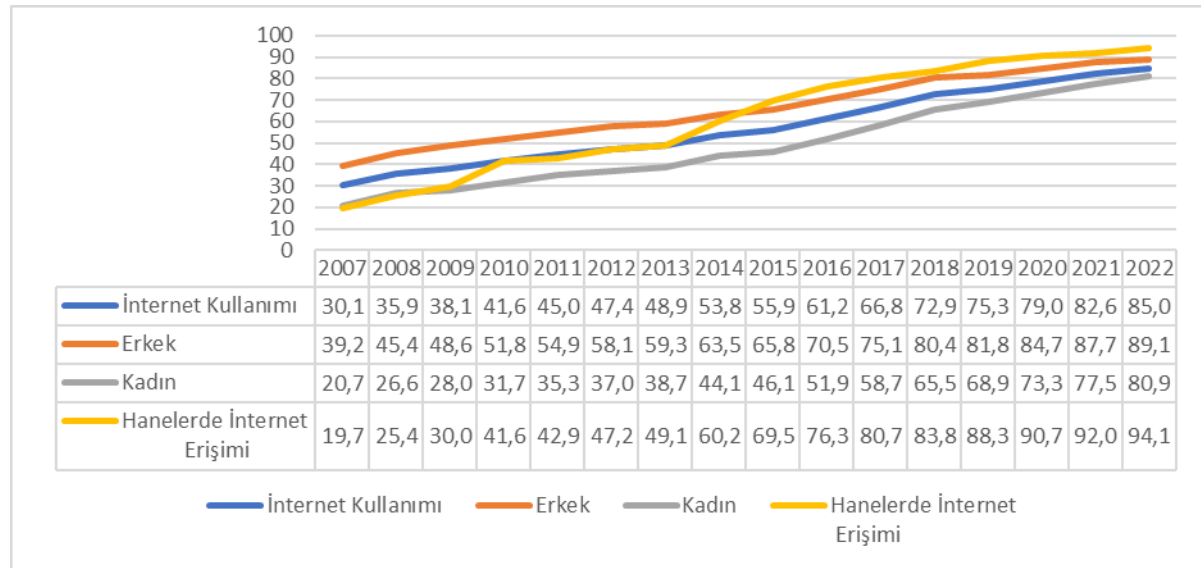


* TÜİK tarafından hazırlanan Girişimlerde Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması, girişimlerin bilgisayar, internet ve benzeri bilişim teknolojilerini kullanmaları hakkında; teknolojik entegrasyonları ve yeterlilik konularında bilgi vermek amacıyla yapılmaktadır. İlgili raporun açıklamalarında girişim ifadesi, hizmet veya mal üreten organizasyon biçimi olarak tanımlanmaktadır (<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisimlerde-Bilisim-Teknolojileri-Kullanim-Arastirmasi-2021-37435> Erişim Tarihi: 13.09.2022).

Grafik 1: 2007-2021 Yılları Girişimlerin İnternet Erişimi, Bilgisayar Kullanımı ve Web Sitesi Sahipliği

Kaynak: 2021 TÜİK, Girişimlerde Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması (2007-2021 Rakamları alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.)
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisimlerde-Bilisim-Teknolojileri-Kullanim-Arastirmasi-2021-37435> (Erişim Tarihi: 06.09.2022)

Türkiye İstatistik Kurumu Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması 2007-2022 yılları arasında yayınlanan raporlardan düzenlenen aşağıdaki Grafik 2'de Hanelerde Bilişim Teknolojileri Kullanım oranları yer almaktadır. İlgili araştırma sonuçlarına göre, 2022 yılı itibarıyla hanelerin %94,10 evden internet erişimi imkanına sahip olduğu görülmektedir. Bu oran, 2021 yılında %92 olarak gerçekleşmiştir. İnternet kullanım oranları 2021 yılında %82,60 iken 2022 yılına gelindiğinde %85 'e yükselmiştir (TÜİK, 2020: 1). 2019 yılında %75,3 olan internet kullanım oranının 2022 yılında %85 seviyelerine çıkmasının nedenlerinden birinin yaşanan Covid-19 pandemisinin olduğu söylenilebilir.



Grafik 2: 2007-2022 Hanelerde Bilişim Teknolojileri Kullanım Oranları

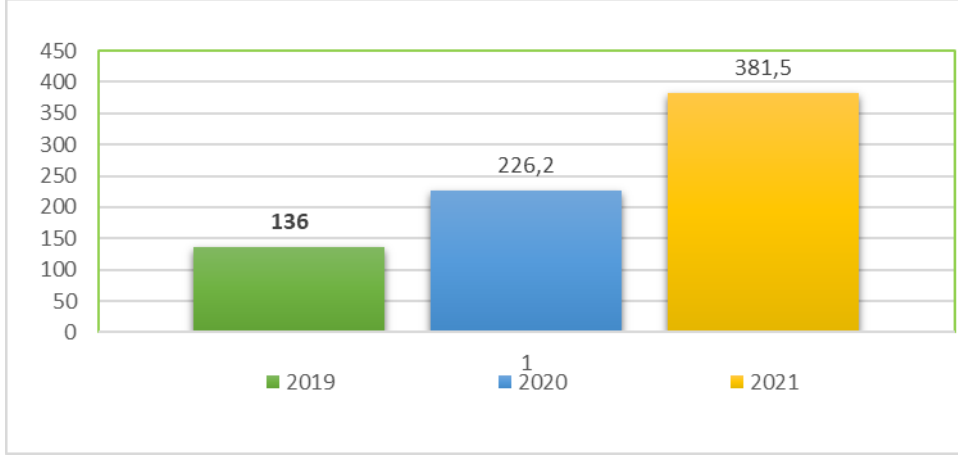
Kaynak: 2022 TÜİK, Hanelerde Bilişim Teknolojilerini Kullanım Araştırması (2007-2022 Rakamları alınarak tarafımızca oluşturulmuştur)
[https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2022-45587) (Erişim Tarihi: 06.09.2022)

4.2. Türkiye'nin E-Ticaret Hacmi

E-Ticaret pazar büyüklüğü, Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği (TÜBİSAD) ve Deloitte iş birliği tarafından, her yıl araştırılarak sonuçlar düzenli olarak 2019 yılına kadar raporlanmıştır. 2013 Yılı raporuna göre 2013 yılı Türkiye'nin E-Ticaret Pazar büyüklüğü 14 Milyar TL iken 2018 yılında ise 59,9 Milyar TL'lere ulaştığı görülmektedir (Deloitte& TÜBİSAD, 2020: 11).

20.11.2019 Tarihi itibarıyla Ticaret Bakanlığınca elektronik ticarete verilerin sağlıklı olarak toplanarak kamuoyuyla paylaşımını sağlamak amacıyla Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi

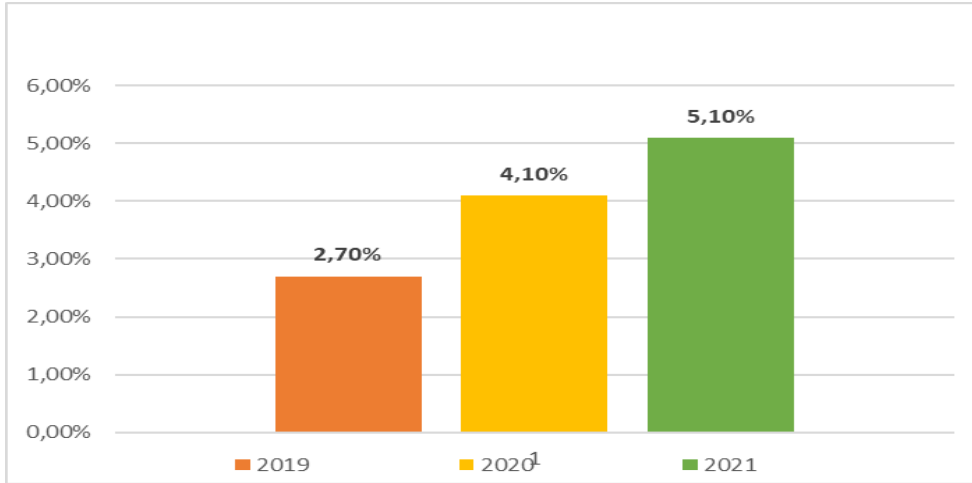
(ETBİS) hizmete açılmıştır. ETBİS sisteminden yer alan verilerden düzenlenen Grafik 3'te 2019-2021 yılları arasında Türkiye'nin E-Ticaret Hacmi yer almıştır. E-ticaret hacminin 2019 yılı itibariyle 136 milyar TL olduğu, 2020 yılına gelindiğinde 226,2 milyar TL 'ye yükseldiği, 2021 yılında ise 381,5 milyar TL'ye ulaştığı görülmektedir (Savrul ve Akın, 2021: 90; ETBİS, 2022:1). Dijitalleşme, ticaret hayatının dönüşüm geçirmesine sebep olmuş, internet böylelikle hayatımızın vazgeçilmezi haline gelmiştir.



Grafik 3: Türkiye 2019-2021 E-Ticaret Hacmi (Milyar TL)

Kaynak: Ticaret Bakanlığı ETBİS Raporları (2019-2021 rakamları alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.) <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022)

Grafik 4'te Ticaret Bakanlığı ETBİS sisteminde yer alan raporlara istinaden 2019-2021 yılları arası E-Ticaretin GSYİH içindeki payı yer almaktadır. 2019 yılında %2,7 olan payı, 2021 yılında %5,10 seviyelerine ulaşmıştır (ETBİS, 2022:1).

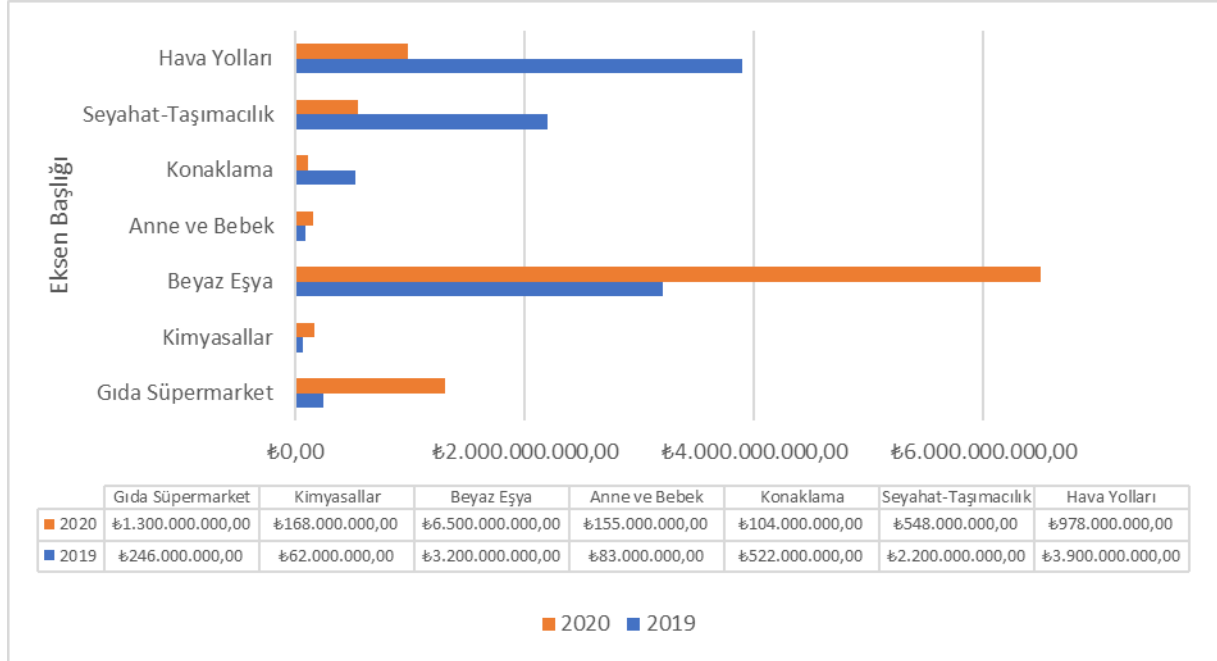


Grafik 4: Türkiye 2019-2021 Yılları E-Ticaretin GSYİH İçindeki Payı (%)

Kaynak: Ticaret Bakanlığı ETBİS Raporları (2019-2021 rakamları alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.) <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022)

2019 Aralık ayında başlayarak dünyaya yayılan Covid -19 pandemisi sonucunda evde kapanma dönemlerinin etkisiyle insanlar e-ticaret yöntemlerini daha fazla kullanmışlardır. Bunun sonucu olarak, insanların tüketim araçlarının değiştiği e-ticaretin, hayatımızın

vazgeçilmez bir ögesi haline geldiği görülmektedir (Savrul ve Akın, 2021: 90). Grafik 5'te Ticaret Bakanlığı ETBİS sisteminde yer alan raporlara istinaden Covid-19'un etkilerinin 2019 ile 2020 yıllarının Mart, Nisan, Mayıs Aylarının birbiri ile karşılaştırılması yer almaktadır. Grafikte görülmektedir ki, Covid-19 pandemisinin yaşandığı ilk aylarda eve kapanmaların etkisiyle seyahat -konaklama- hava yolları kalemlerinin 2019'a göre azaldığı; gıda ve kimyasal kalemlerinin arttığı görülmektedir.



Grafik 5: Covid -19'un Etkilerinin 2019 ile 2020 Yılları Mart, Nisan, Mayıs Aylarının Karşılaştırması

Kaynak: Ticaret Bakanlığı ETBİS Raporları <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022)

5. TÜRKİYE'DE E-TİCARETİN, VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Geleneksel ticaret, günümüzde artan dijitalleşme ve bilişim teknolojilerinde yaşanan ilerlemeler sonucu yerini e-ticarete bırakmıştır. Elektronik ticaretin bu geleneksel ticaretten farkı ise, coğrafi sınırlara tabii kalmamasıdır. Bu sebeple, internet üzerinden yapılan satışlar sonucu elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde bazı yasal sorunlar yaşanmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012:69). Çalışmanın bu bölümünde söz konusu yasal sorunlar, vergi türleri itibarıyla, konu hakkındaki yasal düzenlemelerle izah edilecektir.

5.1. İnternet Satışlarındaki İş Yeri Kavramı ve Ürünün Üreten Tarafından Açılmış Olan İnternet Sitesinden Yapılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 156. Maddesine göre işyeri kavramı; "ticari, sımai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane... gibi ticari, sımai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir" olarak tanımlanmıştır. Kanundaki yer alan tanım ile OECD Model Anlaşmasındaki tanımın uyumlu olduğu görülmektedir. İşyeri kavramının VUK'un 156. Maddesinde sayılan örneklerle sınırlı olmadığı, burada önemli olan hususun, faaliyetlerin gerçekleştirilmesine elverişli olması

konusu olduğu söylenilebilir. Bu konudan hareketle ticari faaliyetler için elverişli olan iş yerinin, fiziki olarak bir alan olabileceği gibi aynı zamanda sanal ortamda web sitesi şeklinde dijital alanda da olabileceği sonucu çıkarılabilir (Şenses, 2019:114).

Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 27.04.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı "evde yapılan pasta ve kurabiye gibi gıda ürünlerinin internet üzerinden satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi" ve bu faaliyetin esnaf muaflığı kapsamına girip girmediği konulu özelgesi yayınlanmıştır. Adı geçen özelgede; internet üzerinden gerçekleştirilen satış faaliyetinin evde iletişim amacıyla kullanılan internet ortamı üzerinden web sitesi aracılığıyla yapılması işyeri kapsamında nitelendirileceği nedeniyle, esnaf muaflığından yararlanılamayacağı ve vergilendirme kapsamında yer alacağı belirtilmektedir.

Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 06.09.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-120 (37-2012/271)-2728 sayılı evde tasarlanan giysi, toka ve çeşitli aksesuarların internet kanalıyla ve doğrudan satışı halinde vergilendirilmesi konulu özelgesi yayınlanmıştır. Adı geçen özelgede; "Evinizde tasarlayarak yapmış olduğunuz kıyafet, toka ve aksesuarların internet ortamında satışının, bu yerlerin işyeri tanımı kapsamına girmesi ve faaliyette bulunulan yerin büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde olması nedeniyle ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir." ibarelerine yer verilmektedir.

Konu vergi mevzuatı açısından değerlendirilecek olursa; yaratılan ürünlerin internet aracılığıyla sipariş alınarak satılması durumunda, bu söz konusu internet web sitelerinin kanunda yer alan işyeri kapsamına girdiği ve bu satışlar sonucu elde edilen kazançların gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiği ve vergi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerektiğine dair çeşitli verilmiş bulunan özelgelerin olduğu görülmektedir (Şenses, 2019: 115).

5.2. Vergi Usul Kanununun 11. Maddesinde Yapılan Değişiklik

20.08.2016 tarihli 6745 sayılı Kanununun 9. Maddesiyle, VUK' nun 11. Maddesinde değişiklik yapılarak Bakanlar Kuruluna, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik yetki verildiği görülmektedir[†] (Öksüz ve Turgay, 2018: 149, Ekinci ve Pala, 2020:118). İlgili değişiklikte yürütme organına, ödeme yapılacak kişilerin Türkiye'de vergi mükellefiyetinin bulunmadığı durumlarda bile, internet aracılığıyla e-ticaret işlemlerine ait ödemelerden, ödemeyi yapan kişi ve kurumlara vergi kesintisi yapılması yükümlülüğü getirebilecektir (Ekinci ve Pala, 2020:118).

5.3. İnternette Satışlarda Vergiden Muaf Esnaf Uygulaması

18.01.2019 tarih ve 7162 sayılı Kanun'un 1. Maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır. İlgili 6 numaralı bende "işyeri açmaksızın" ibaresinden sonra "veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri

[†] 09.07.2018 tarihinden itibaren "Bakanlar Kurulu" ibaresi, "Cumhurbaşkanı" şeklinde 700 sayılı KHK ile değiştirilmiştir.

elektronik ortamlar üzerinden” ibaresinin eklendiği görülmektedir (Ulukan, 2019: 1). Bu maddenin yürürlüğe girme tarihi 30.01.2019’ dur.

Gelir Vergisi Kanununun değişen 9. maddesiyle, evde imal ettikleri örtü, havlu, sepet, çarşaf, dantel, süpürge gibi ürünleri işyeri açmadan satan kişilerin esnaf muaflığından yararlanmakta oldukları belirtilmektedir. Fakat bu kişiler imal ettikleri bu ürünleri web siteleri üzerinden internet aracılığıyla sattıklarında, esnaf muaflığını kaybetmekte ve gerçek veya basit usulde ticari kazanç mükellefi olmaktadır. Getirilen değişiklikle web sitesi gibi internet üzerinden elektronik ortamlarda satış yapanların yıllık asgari ücret brüt tutarını aşmamak şartıyla muafiyetleri kaybolmamakta ve böylece esnafın desteklenmesi sağlanmaktadır (Fil, 2019:2).

30.04.2021 Tarih 31470 sayılı resmî gazetede evde üretimi yapılan malların internet kanalıyla satışında esnaf muaflığına dair 314 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır. İlgili tebliğde, 11.11.2020 tarihli 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. ve 9. Maddelerinde değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklik kapsamında; imalatı evde yapılan ürünlerin internet gibi elektronik ortamlar aracılığıyla satışı üzerinde esnaf muaflığı ile gelir vergisi tam mükellefiyeti bulunan gerçek kişilerin e-ticaret gümrük beyannamesi ile mal ihracatı sonucu elde edilecek kazançlara indirim uygulamasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

Vergi muafiyeti uygulaması ile ev ortamında üretim yapılarak satış gerçekleştiren kişilerin şirket açmaları teşvik edilerek e-ticaret kolaylaştırılmakta, kişiler Türkiye’de bulunan Pazar ortamlarına girerek daha fazla alıcıya hitap etme fırsatı yakalayabilmektedir.

5.4. İnternette Satışlarda Aracı Hizmetlerinin Vergisel Boyutu

Aracı şirketler, internet sitesi kurarak piyasadaki alıcı ve satıcıları sanal ortamda bir araya getirerek, üreticilerin ürettiği ürünlerin tüketicilere ulaşmasını; elde edilecek gelirlerin hesabına geçiş sürecini, tüketicilerin ihtiyaçlarının internet üzerinden alınarak yine sanal ortamda ödeme işlemlerinin tamamlanmasını sağlamaktadırlar. Bu yaptıkları hizmetler karşılığında “komisyon kazancı” elde ederler. Aracı şirketlerin bu elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisi açısından değerlendirildiğinde, “kurum kazancı” olarak vergilenmesi gerektiği görülmektedir. Gelir elde eden aracı şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. ve 32. maddesine göre vergiyi beyan edip ödemesi gerekmektedir (Özdemir, 2019: 2). İnternet kanalıyla satışa aracılık hizmeti veren gerçek kişilerin bu hizmetler karşılığında aldıkları komisyon bedelleri ise Gelir Vergisi Kanuna istinaden “ticari kazanç veya arazi kazanç” olarak vergilendirilir (Kükre, 2016: 587).

Aracı şirketlerin elde ettikleri komisyon gelirleri, 3065 sayılı KDV Kanununun madde 1’e istinaden, Türkiye’de gerçekleştirilen ticari faaliyet sonucu kazanılan gelir olarak verginin konusuna girdiği görülmektedir. Bu aracılık faaliyetlerinde teslim ülkemizde yapılarak, sunulan hizmetten yine ülkemizde yararlanılmaktadır. İnternet sitesi aracı şirketler ise, sanal ortamda üretici ve tüketici kesimi buluşturarak, kazandıkları komisyon kazancı karşılığında hizmet ifası veya ürün teslimine yönelik bu aracılık faaliyeti nedeniyle vergi mükellefidir. Buradaki vergiyi doğuran olay, hizmetin sunulması veya ürünün satılması aşamasında ortaya çıkmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununun 28. Maddesine istinaden, düzenlenen

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile KDV oranları yayınlanmış ve elektronik olarak verilen aracılık hizmetlerinde genel KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır (Özdemir, 2019:5).

Ülkemizde, e-ticaretin beyan ve kayıt dışı kalmasını engellemek için, 7061 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. Maddesine hüküm ilave edilmiştir. Anılan hüküm ile; ülkemizde işyeri ve ikametgâh adresi, iş ve kanuni merkezi olmayanlar tarafından, ülkemizde KDV mükellefi olmayanlara internet kanalıyla elektronik olarak sunulan hizmetlerin, bu hizmeti verenler tarafından ödenmesi sağlanarak, önemli bir vergi güvenlik müessesesi tesis edilmiştir (Özdemir, 2019:5; Ekinci ve Pala, 2020: 118). 01.01.2018 tarihi itibariyle yayınlanan "17 Seri Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile de oluşacak bu KDV'nin "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirilerek, 3 numaralı KDV beyannamesi ile internet kanalıyla elektronik ortamda beyanın yapılması gerektiği hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemelerin yürürlüğe girmesiyle birlikte; Türkiye'de fiziki iş yeri bulunmayan dijital şirketler tarafından KDV mükellefiyeti tesis ettirmemiş gerçek şahıslara elektronik platformlar üzerinden verdikleri hizmetler için, elektronik ortamda 3 numaralı KDV beyannamesini vermeye ve bu KDV tutarlarını ödemeye başlamışlardır (Ekinci ve Pala, 2020: 118).

Vergi Usul Kanununun 227, 229, 231 ve 232 maddeleri incelendiğinde; kanunun ilgili maddelerinde faturanın tanımı yapıldığı ve fatura kullanma mecburiyetleri konularına yer verildiği görülmektedir. 3100 Sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun ile tüccarlara VUK' a istinaden fatura kullanma zorunluluğunda bulunmadıkları satışlar için "ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu" getirildiği görülmektedir. Bu satışlar, 213 sayılı VUK' un 232. Maddesinin ilk fıkrasında yer alanlar dışında kalanlara yapılan ve bedeli 2022 yılı için 2.000,00 TL'nin altındaki mal ve hizmet satışlarıdır. Ayrıca şirketlerin, e-ticaret yapabilmesi amacıyla sanal satış mağazası, web sitesi kurarak vermekte olduğu aracılık hizmeti karşılığında almakta olduğu komisyon ücretleri için, hizmetin gerçekleştirildiği veya ürünün satışının gerçekleştiği tarihten başlayan azami olarak 7 gün içinde, hizmeti sunan veya ürünü satan adına, komisyon faturası düzenlemesi gerekmektedir. Hizmeti gerçekleştiren veya ürünü satan satıcının ise hizmetin gerçekleştiği veya ürünün satıldığı tarihten başlayarak, azami olarak 7 gün içinde hizmet sunulan veya ürünü alan adına satış faturasını yine aynı kanuni süreler içinde düzenlemesi gerekmektedir.

5.5 İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine Stopaj Yükümlülüğü Getirilmesi

19.12.2018 tarihli 30630 sayılı Resmî Gazete ile 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayınlanmıştır. Söz konusu Kararın 1. maddesinde; "Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. Maddesinde sayılanlar, internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden dolayı vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar kapsamına alınmıştır. Bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerekmektedir". Mezkûr kararın 2, 3 ve 4. maddelerine istinaden yapılacak olan vergi kesintilerinde oranlar, Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesine istinaden %15; Kurumlar Vergisi Kanununun 30. Maddesine istinaden %15; Kurumlar Vergisi Kanununun 15. Maddesine istinaden %0 olarak belirlenmiştir (Çelik, 2019: 5; Demirel ve Arslaner, 2021: 34).

Youtuber, Blogger ve Influencer benzeri sosyal medya üzerinde takipçisi bulunan kişilere Facebook, Instagram ve Google gibi şirketler tarafından yapılan ödemeler ve direk reklam hizmeti verilen firmalardan kazanılan gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilerek elden edilen gelirler üzerinden gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir (Demirel ve Arslaner, 2021: 34).

5.6. Dijital Hizmet Vergisi

7 Aralık 2019 tarihli 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile “Dijital Hizmet Vergisi” adında vergi yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisi, 2020 yılı mart ayından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Vergi matrahı hesaplandıktan sonra, bu matrah üzerinden uygulanacak %7,5 oranında vergi hesaplanmaktadır. 7194 sayılı Kanununun 3. Maddesinde de dijital hizmet vergilerinin mükellefleri, dijital hizmet sağlayıcıları olarak tanımlanmaktadır (Yavan, 2020: 82).

Bu verginin konusunu; “dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri, 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 birbiriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri ve söz konusu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri oluşturmaktadır”.

Kanununun 4. Maddesinde muafiyet ve istisnalar ile 5. Maddesinde verginin matrahı; *“İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon TL’den veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı TL’den az olanlar dijital hizmetler vergisinden muaftır.”* “Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Dijital hizmet vergisini kullanan ülkeler incelendiğinde, Türkiye’nin, dünya genelinde dijital hizmet vergisi oranını yüksek uygulayan ülkeler arasında olduğu görülmektedir. Bu vergi türünün, uluslararası ve yerel dijital hizmet şirketleri tarafından ülkede üretilen gelirlere, özellikle de ABD kökenli Facebook, Google, Instagram, Twitter gibi dijital devlerin kazançlarını vergilendirmeye yönelik olarak uygulandığı söylenilebilir. Bu kanun ile ülkemizde geniş kapsamlı hizmet vermekte olan, ayrıca yüksek miktarda kazanç sağlayan yerli ve yabancı dijital hizmet sağlayıcılarından vergi toplanılması ve böylece de Hazine için gelir elde edilmesi hedeflenmektedir (Uçar Law&Conculty, 2019:1; Çınar ve Öz, 2021:10).

5.7. Gümrük Vergisi Kanunu Açısından

E-ticaretin vergilendirilmesinde, Gümrük Vergisi Kanunu açısından yaşanan sorun; dijital ürün ile fiziksel ürün arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Kanunun kapsam alanına sadece fiziksel eşyalar girmekte, alıcının bilgisayarına indirebildiği dijital ürünler ve sanal hizmetler bu kapsama girmemektedir. Bu ürünler, gümrük mevzuatında tanımlanmadığından dolayı, yasal boşluklar oluşmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 71).

Türkiye, OECD’nin düşük değerli mallardaki “gümrük muafiyetinin sınırlanması” gerekli olduğu düşüncesi doğrultusunda, düşük değerli mallardaki gümrük muafiyetini sınırlamıştır. Böylece bir taraftan yurt içi üretici ve satıcılar aleyhine olan haksız rekabet

ortadan kaldırılmış, diğer taraftan ise gelir kayıplarının önüne geçilmiş olacaktır (Oktay, 2020: 115; Mert ve Bayar, 2020:31).

5.8. Damga Vergisi Kanunu Açısından

İnternet üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetlerde genellikle kâğıt kullanılmamakta ve sözleşmeler dijital ortamlarda, sanal olarak gerçekleştirilmektedir. Bundan dolayı gerçekleştirilen bu sözleşmeler Damga Vergi Kanunu konusuna giren bir işlem olarak nitelendirilmemektedir (Organ ve Çavdar, 2012:71). 31.07.2004 tarihi itibarıyla 5228 sayılı Kanunla getirilen değişiklikle, Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde damga vergisi konusuna “elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler” ilave edilmiştir. Böylece bu değişiklikle, elektronik imza kullanılarak düzenlenecek belgeler de damga vergisinin konusu kapsamına alınmaktadır (Gökçe, 2017: 84).

5.9. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası

31717 Sayılı Resmî Gazete ile 12.01.2022 tarihinde 318 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmış, “Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası” düzenlenmiştir. İlgili tebliğde; internette yer alan sosyal ağ sağlayıcıları kanalıyla görüntü, metin, video ve ses gibi içerikler yayınlayan sosyal içerik üreticilerinin yapmış oldukları faaliyetler üzerinden elde edecekleri kazançlar ve tablet, akıllı telefonlar için uygulama geliştirenlerin elektronik satış ve paylaşım platformları kanallarından elde edecekleri kazanç gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Elde edilen kazançların toplamı, Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde yer alan tarifenin dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar (2022 yılı için 880.000,00 TL) bu istisnadan faydalanamamaktadır.

31696 Sayılı Resmî Gazete ile 21.12.2021 tarihinde 38 Seri Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayınlanmış, “Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası” düzenlenmiştir. İlgili tebliğde; internette yer alan sosyal ağ sağlayıcıları kanalıyla görüntü, metin, video ve ses gibi içerikler yayınlayan sosyal içerik üreticilerinin yapmış oldukları faaliyetler üzerinden elde edecekleri kazançlar ve tablet, akıllı telefonlar için uygulama yazılımı geliştirenlerin elektronik ortamda web sitesi paylaşım platformları aracılığıyla elde edecekleri “Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında” yer alan vergilendirilecek kazançlara konu hizmet ve teslimler üzerinden Katma Değer Vergisinin hesaplanmayacağı düzenlenmiştir.

6. SONUÇ

Bilgi işlem teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda, hayatımız derinden etkilenerek, her alanda dijital dönüşüm başlamıştır. Bu süreç internet ve bilgisayar, tablet gibi nesnelerin erimişini de önemli boyuta taşımaktadır. Dijital ekonomi kapsamında e-ticaret, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim gibi faaliyetler gün geçtikçe artmakta ve platform işçiliği gibi yeni iş modelleri doğmaktadır. İnternet teknolojisi ise, günümüzde insan hayatının vazgeçilmezi haline gelmiştir. Bunun sonucunda internet, geleneksel ticaretin yapısını değiştirerek, sanal ortama taşımaktadır. Hem pazar çeşitliliği ve rekabet anlayışı artmış, hem de ticaretteki alıcı-satıcı arasındaki coğrafi sınırlar ortadan kalkmıştır. Elektronik ortamda gerçekleştirilen sanal ticaretin gelişebilmesinin temel koşulu ise; internetin zaman içerisinde yaygınlaşmasıdır.

Gelişmiş ülkelerdeki e-ticaret kullanıcı sayısının nüfus içindeki oranının gelişmekte olan ülkelere göre fazla olmasının sebeplerinden biri de internet altyapısının yaygın olmasıdır. 2007'den 2022'ye kadar e-ticaret yapan kişi sayısı incelendiğinde, artan bir seyir izlediği görülmektedir.

İnternet üzerinden yapılan ticaretin son yirmi yıl içerisinde hızla artması; coğrafi konumdan bağımsız bir şekilde alışveriş yapabilmeye olanağı sağlamasının yanı sıra, ticari alandaki rekabete yeni bir soluk getirmektedir. İşletmelere maliyet avantajı sağlayan bu yeni dönem ticaret anlayışı, müşterilere ise daha uygun fiyatlara erişimin önünü açmaktadır. Aynı zamanda bireylere, alışverişte harcayacakları zamandan tasarruf etme imkânı sağlamış olması, geleneksel ticaretin yerini alması sebeplerinden biridir.

Dijitalleşme; ülkelere, tüketicilere ve üreticilere birçok fayda sağlamakla birlikte, beraberinde önemli vergilendirme sorunları da getirmektedir. Uluslararası alanda sanal ortamda gerçekleştirilen hizmet veya ürün satışının, hangi devletlerce ve ne oranda vergilendirileceği, en temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda, vergi matrahının belirlenmesine ilişkin hizmetin veya ürünün tüketildiği yer baz alınarak, varış yeri ilkesine göre uygulamaların benimsendiği görülmektedir. Satışın gerçekleştirildiği ülkede ikamet eden kişi veya kurumların yaptığı alımlar için, meydana gelen KDV gibi vergilerin, satıcının bulunduğu ülke tarafından belirlenecek matraha göre hesaplanmasına yönelik düşünceler ağırlık kazandığı sonucuna ulaşılabilir.

OECD 2015 yılında BEPS Eylem Planını yayınlamıştır. Eylem Planınının 1. Maddesinde, dijital ürünlerin vergilendirilmesi konusuna yer verilmektedir. Dijital ürünlerin internet üzerinden indirilerek kullanılması, bu türdeki mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Bu tür dijital ürünlerin alımında ilgili vergi idarelerine gerekli bildirimlerin yapılmaması, vergi kayıplarına neden olmaktadır. BEPS Eylem Planı dahilinde, sadece dijital ortamda faaliyette bulunan şirketlerle ilgili, daimî işyeri kavramının belirlenmesinde kullanılacak ayrıntılar tespit edilmiştir. İnternette yapılan satışlarda etkin bir vergi denetimi sağlamak amacıyla, küresel anlamda adımlar atılarak bir yol izlenmelidir.

Günümüzde vergi idareleri, vergi gelirlerini artırmak için birçok çalışmada bulunmaktadır. İnternet sunucularının vergi cennetlerinde bulunan satıcının, Türkiye'deki kazancının vergilendirilmesi amacıyla, internette yapılan satışlara tevkifat müessesesi getirilmiştir. Bu amaçla ülkemizde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda birçok köklü değişikliklere gidilmiştir.

Çalışmada vergisel boyutta yer alan değişiklikler ana hatlarıyla ele alınmıştır. Ancak tüm düzenlemelere rağmen, dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin direk olarak kişilerin bilgisayarlarına aktarıldığı durumlarda, vergi otoritesinin kontrol mekanizması hala zayıf kalabilmektedir. Bu nedenle vergi denetimlerinde ve vergilemenin her aşamasında yer alan vergi idaresi çalışanları, ilerleyen teknolojik değişime göre donanım sahibi olmalıdır. Vergi kanunlarımızın dijital çağa entegre edilerek, yasal boşlukları en kısa sürede giderecek mevzuat değişikliklerinin yapılması, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasına da büyük fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmemiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Aksoy, S. (2017). Değişen Teknolojiler ve Endüstri 4.0: Endüstri 4.0'ı Anlamaya Dair Bir Giriş, *Sosyal Araştırmalar Vakfı Dergisi*, 4, 34-44.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). ABD'de Mahalli İdarelerin Mali Yapısı ve Merkezi İdare İlişkileri, *Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(1), 149-173.
- Artuç, T. ve Canbay, T. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ülke Deneyimleri, *Vergi Raporu*, 272, 47-69.
- Aslam, F., Amin, W., Li, M. & Rehman, K.U. (2020). Innovation in the Era of lot and Industry 5.0: Absolute Innovation Management (AIM) Framework, *Information*, 11(124), 1-24.
- Ber, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, <https://vergialgi.com/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis> (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- Bunn, D., Asen, E., & Enache C. (2020). Digital Taxation Around The World, 2020 Tax Foundation, Washington D.C. <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf> (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- Coşkun, N. (2004). Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 243-258.
- Çelik, T. (2019). Elektronik Ticaret Kavramı ve Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunsalı, *Vergi Raporu Dergisi*, 236, 1-8.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi, *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.
- Çınar, S. ve Öz, E. (2021). Vergi Cennetlerinin Küresel Vergi Kayıp ve Kaçağı Boyutu ve Dijital Ekonomi İlişkisi, *Küresel Mali Sorunlar ve Muhtemel Çözümler*, 71-103.
- Deloitte & Tubisad Bilişim Sanayiciler Derneği (2014-2019). E-Ticaret Pazar Büyüklüğü Raporu1-22.http://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad_e-ticaret_2019_pazar_buyuklugu_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2020)
- Deloitte (2015). JCT on Digital Services, New Guidance Issued Japon: Inbound Tax Alert N.13. <https://www2.deloitte.com/jp/en/pages/tax/articles/int/japan-inbound-tax-alert-june-2015-no13.html> (Erişim Tarihi: 22.12.2020)
- Demirdöğmez, M., Gültekin, N., ve Taş, H.Y. (2018). Türkiye'de E-Ticaret Sektörünün Yıllara Göre Gelişimi, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 2216-2236.
- Demirel, Ş. ve Arslaner, H. (2021). Türkiye'de İnternet Reklamcılığının Vergisel Boyutu, *Maliye Çalışanları Dergisi*, 65, 25-48.

- Diclehan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları, 151-156 <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf> (Erişim Tarihi: 21.11.2020)
- Ekinci, E. ve Pala, O. (2020). Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları Yurt Dışında Mukim Dijital Şirketler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerini Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 462, 113-130.
- Enst&Young (2015). Japan Releases 2016 Tax Reform Outline, <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/japan-releases-2017-tax-reform-outline.aspx> (Erişim Tarihi: 22.11.2020)
- Eriksson, Y. & Puetzold, K. (2019). Human Behaviour in Design Proceeding of the 2nd SIG Conference, 130-174.
- Ernst&Young (2017a). Italy Issues Draft Law to Encourage Foreign Companies Engaged in Digital Economy to Disclose or Agree to Existence of a Permanent Establishment, <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-issues-draft-law-to-encourage-foreign-companies.aspx> (Erişim Tarihi: 22.11.2020)
- Ernst&Young (2017b). Italy Signs the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-signs-the-multilateral-convention-to-implement-tax.aspx> (Erişim Tarihi: 22.11.2020)
- European Commission (2017). A Fair and Efficient Tax System in the European Union For the Digital Single Market, Communication From the Commission to the European Parliament and the Council, 1-547.
- Eyidoğan, E. ve Demir, O. (2022). Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi; Dünya'dan ve Türkiye'den Örnekler, *Working Paper Series*, 9/2, 1-15.
- Fil, M. (2019). Ev Hanımlarına ve Küçük Esnafa Elektronik Ticarete Vergi Muafiyeti, *Yaklaşım Dergisi*, 315.1-3.
- Gökçe, Ö. (2017). Sosyal Elektronik Ticaretin Hukuki Boyutu, *Vergi Dünyası Dergisi*, 433, 82-85.
- Gray, G. (2021). Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)-A Primer, *International Tax Review*, <https://www.americanactionforum.org/insight/base-erosion-and-anti-abuse-tax-beat-a-primer/> (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- Heeks, R. & Bukht, R. (2017). Defining Conceptualising and Measuring The Dijital Economy, *Development Informatics Working Paper Series*, Centre for Development Informatics Global Development Instiyutes SEED University of Menschester, 1-21.
- Rield, R., Benlian, A., Hess, T., Stelzer, D. & Sikora, H. (2017). On The Relationship Between Information Management and Digitalization, *Business & Information Systems Engineering*, 475-482.
- <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1605361943&id=id&accname=guest&checksum=3B990F4562E2DC789C8FFF73A7D0D9A1> (Erişim Tarihi: 14.11.2020)

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK9-1477 Sayılı Özelgesi-Gelir İdaresi Başkanlığı.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120(37-2012/271)-2728 Sayılı Özelgesi- Gelir İdaresi Başkanlığı
- İzmen, Ü., Gürel, Y.Ü. ve Kılıçaslan, Y. (2020). Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi, TUBİSAD, A4 Ofset Matbaacılık Sn. Tic. A.Ş. Yayını, 1-116.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi, Maliye Dergisi, 178, 263-288.
- Kim, R.Y. (2020). Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate, 1-58, <https://dc.law.utah.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1211&context=scholarship> (Erişim Tarihi: 13.09.2022).
- Kükreler, C. (2016). İnternet Ortamında Bazı Faaliyetlerin Kavramsal Tanımları ve Türk Vergi Sistemi Karşısındaki Durumlarının Değerlendirilmesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, 14(27), 583-604.
- Leeds, M.H. (2019). United States: Beaten Up (Again): The IRS Issues Proposed Regulations Under The Base Erosion Anti-Abuse Tax, International Tax Review, <https://www.mondaq.com/unitedstates/tax-authorities/775088/beaten-up-aga-in-the-irs-issues-proposed-regulations-under-the-base-erosion-anti-abuse-tax?> (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- Mert, H. ve Bayar, E. (2020). Digital Economy, Taxation and Problems Encountered, Press Academia Procedia Global Business Research Congress, 11(6), 28-33.
- OECD (2013). Executive Summary in Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2013, Responsible Business Conduct in Action, OECD Publishing, <http://mneguidelines.oecd.org/MNE-Annual-Report-2013-Summary.pdf> (Erişim Tarihi: 23.10.2022).
- OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. 9789264241046-en.pdf (oecd-ilibrary.org) (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- OECD (2020). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf> (Erişim Tarihi: 21.11.2020)
- OECD (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (Erişim Tarihi: 23.10.2022).

- 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.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, *İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi*, 3(1), 64-84.
- Orkunoğlu, Ş. (2019). Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Etkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 372, 109-121.
- Ortakarpuz, M. (2022). Sınır Ötesi Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Sorunların Çözümüne Yönelik Uygulamalar, *Vergi Raporu*, 274, 11-32.
- Öksüz, M. ve Turgay, T. (2018). Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi, *Yönetim Bilimler Dergisi*, Cilt: 16, 32, 135-156.
- Özdemir, M. (2019). Elektronik Ticarete Aracılık Hizmetlerinin Vergisel Açından Değerlendirilmesi, *E-Yaklaşım Dergisi*, 313, 1-6.
- Pekyörür, Ç., Erdem, N., Uğur, S., Sevim, T. ve Beceni, Y. (2013). Elektronik Ticaret İş Modelleri ve Vergilendirme, *Vergi Sorunları Dergisi*, 293, 53-69.
- Raghinder, M., Rauter, R., Müller, C., Vorraber, W. & Eva, S. (2018). Digitalisation and Influence on Business Model Innovation, *Journal of Manufacturing Technology Management*, 1143-1160.
- Savrul, B.K. ve Akın, F. (2021). Koronavirüs Salgınının Türkiye’de E-Ticaret Sektörlerine Etkileri, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 87-97.
- Scampuddu, B. & Niedda, G.L. (2020). Italy’s Digital Services Tax Still Needs Practical Guidance, *International Tax Review*, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6xqsdyvp89x33qio0/italys-digital-services-tax-still-needs-practical-guidance> (Erişim Tarihi: 08.09.2022).
- Şahin, I. F. O. (2019). Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Etkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 372, 109-121.
- Şekkeli, H. ve Bakan, İ. (2018). Endüstri 4.0’ın Etkisiyle Lojistik 4.0, *Journal of Life Economics*, 5, 17-36.
- Şenses, N. (2019). Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, 450, 113-119.
- Tapscott, D. (1997). *Strategy in the New Economy*, Emerald Publishing, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb054601/full/html> (Erişim Tarihi: 24.10.2022).
- T.C Ticaret Bakanlığı, (2020). Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi E-Bülteni, <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022).
- T.C Ticaret Bakanlığı, (2021). Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi E-Bülteni, <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022).

- T.C Ticaret Bakanlığı, (2022). Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi E-Bülteni, <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim Tarihi: 07.09.2022).
- Türkiye İstatistik Kurumu (2020). Haber Bülteni 2020, Ankara. [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanim-Arastirmasi-2020-33679) (Erişim Tarihi: 15.11.2020)
- Uçar Law & Consultancy (2019). Digital Service Tax. (Blog) Digital Service Tax - Uçar Law & Consultancy (ucar-ucar.av.tr) (Erişim Tarihi: 27.11.2020)
- Ulukan, G. (2019). İşyeri Açmadan İnternet Üzerinden Satış Yapanlara Gelir Vergisi İstisnası Getirildi, <https://webrazzi.com/2019/03/15/is-yeri-acmadan-internet-uzerinden-satis-yapanlara-gelir-vergisi-istisnasi-getirildi/> (Erişim Tarihi: 08.11.2020)
- World Bank (2016), World Development Report 2016: Dijital Dividends, 1-136. <http://www.worldbank.org/en/publication/wdr2016> (Erişim Tarihi: 14.11.2020)
- Yavan, S. (2020). Türkiye’de ve Dünyada Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Dijital Hizmet Vergisi, Vergi Dünyası Dergisi, 471, 74-89.
- Yücebalkan, B. (2020). Endüstri 4.0’dan Endüstri 5.0’a Geçiş Sürecine Genel Bakış, Personel Journal of Social Sciences & Humanities, 9 (5), 241-250.