

Ubay, B. (2020).Dijital ekonominin dijital vergi cennetlerinin gelişimine etkisi. *KOCATEPEİİBF Dergisi*, Haziran 2020, 22(1), 28- 44.

## DİJİTAL EKONOMİNİN DİJİTAL VERGİ CENNETLERİNİN GELİŞİMİNE ETKİSİ

BİROL UBAY<sup>1</sup>

### ÖZ

Dijitalleşme, küresel ticaretin evrim geçirmesine yol açarken uluslararası vergilendirmede de önemli sorunlara neden olmuştur. Klasik ticareti vergilendirmeye programlı ulusal vergi sistemleri bu ilerlemeleri birkaç adım geriden takip etmektedir. İnternet ve bilgi-iletişim teknolojileri altyapısını kullanan dijital ekonomi, küresel ticaret hacmi içindeki payını artırırken aynı zamanda vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yöntemlerinin de gelişmesine yol açmıştır. Aynı dijital altyapıyı kullanan vergi cennetleri kendilerini dönüştürerek dijital vergi cennetleri haline gelmiştir. Bu şekilde hizmet sundukları alanları ve müşteri profillerini genişletmişlerdir. Bu nedenle dijital vergi cennetlerinin neden olduğu matrah aşınması ve kâr aktarması sorununun çözümü uluslararası koordinasyon ve işbirliğini daha gerekli hale getirmiştir

**Anahtar Kelimeler:** Vergi cenneti, Matrah aşınması, Dijital ekonomi, Uluslararası vergilendirme

**JEL Kodları:** H21, H24, H26, H27

## THE EFFECTS OF DIGITAL ECONOMY ON DEVELOPMENT OF DIGITAL TAX HAVENS

### ABSTRACT

While digitalization causes evolving of global commerce, it also emerges important problems for international taxation. National tax systems are tailored for taxing traditional commerce follows these improvements a few steps behind. The digital economy that uses internet and IT infrastructures rises its share in global economy however it also causes development of new tax evasion or tax avoidance methods. Tax heavens using the same digital infrastructure transform themselves into digital tax heavens. Thus they extend their service fields and customer profiles. Therefore the solution of base erosion and profit shifting problem arising from digital tax heavens requires better international coordination and cooperation.

**Keywords:** Tax haven, Base Erosion, Digital Economy, International Taxation

**JEL Codes:** H21, H24, H26, H27

<sup>1</sup> Dr., Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, bir.ubay@gmail.com - ORCID: 0000-0001-8855-3897

## GİRİŞ

Vergileme yetkisi ulusal egemenliğin doğal bir sonucudur. Her ülke kendi topraklarında gerçekleşen ekonomik faaliyetleri ya da gelir unsurlarını vergileme hakkına sahiptir. Ancak küresel bir ekonomide, uluslararası ekonomik ilişkiler arttıkça farklı vergi sistemlerinin birbiriyle çatışması kaçınılmaz hale gelmektedir. Agresif vergi planlamasının önemli bir aracı olan vergi cennetleri, bu çatışmayı fırsata çevirmek ve diğer ülkelerin vergi matrahlarını kendine çekmeyi amaçlayan yapılarıdır.

Dijital çağ öncesi çoğunlukla çok uluslu şirketler tarafından vergi yükünü düşürmek için tercih edilen vergi cennetleri, dijital evrim ile birlikte faydalanmak isteyen herkesin kapsama alanına girmiştir. Dijitalleşme, uluslararası ekonomik faaliyetlerin küresel bir yapıya bürünmesine yol açmıştır. Dünya üzerinde internet erişimi olan her noktadan sadece tuşlara basarak ticaret yapma olanağı şirketlere, bireylere ve hatta ülkelere küresel ekonominin bir parçası olma imkânı sağlamıştır.

Gerçekleşen bu dijital evrim aynı zamanda vergi cennetlerine erişim sağlamanın ve bunların sundukları hizmetlerden yararlanmanın maliyetini herkes bakımından asgari düzeye indirmiştir. Dijital altyapısını yeni gereksinimlere göre düzenleyen vergi cennetleri hizmetlerini de dijitalleştirmiştir. Bu hizmetler, bankacılık yoluyla sağlanan finansal hizmetlerden, internet hizmet sunucuları vasıtasıyla yapılan ticari işlemlere kadar çeşitlendirilmektedir. Vergi cennetlerinin çok uluslu şirketler için sunduğu gizlilik ve düşük vergileme olanakları, bu dijital vergi cennetleri tarafından, faydalanmak isteyen herkese sunulur hale gelmiştir.

Vergi cennetlerinin uluslararası vergilemede neden olduğu matrah aşınması sorunu, dijital vergi cennetleri bakımından daha önemli bir sorun olarak görülebilir. Konu sadece OECD çatısı altında değil, Avrupa Birliği (AB) ve bireysel olarak ülkelerce ele alınmaktadır. Vergi cennetleri ve dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili sorunlar, OECD tarafından matrah aşınması ve kar aktarmaları (İngilizce kısaca BEPS) programı kapsamında ele alınmakta, ayrıca AB ve Türkiye'nin de dâhil olduğu diğer OECD üye ülkeleriyle ortak çalışmalar yürütülmektedir.

Çalışma, vergi cenneti olarak kabul edilme ile offshore finans merkezi olarak kabul edilme arasında bir ayrım getirirken vergi cennetleri ve dijital ekonominin uluslararası vergilendirme, vergilendirme yetkisi ve daimi işyeri kavramı üzerindeki olumsuz etkilerini değerlendirecektir. Çalışma, ayrıca dar kapsamda dijital ekonomi-vergi cennetleri etkileşimi ile vergi cennetlerinin dijital ekonominin altyapısını kendi çıkarına nasıl kullandığı üzerine bir değerlendirme sağlayacaktır.

Çalışmada öncelikle vergi cennetleri ve offshore finans merkezleri arasındaki ayrım anlatılarak vergi cennetlerinin özellikleri ve uluslararası vergilendirmeye olan olumsuz etkileri tespit edilecektir. Daha sonra, dijital ekonominin yükselişindeki dinamikler ve bu dinamiklerin uluslararası vergilendirmede iki önemli konu olan vergilendirme yetkisi ve daimi işyeri kavramı bakımından yarattığı sorunlar incelenecektir. Akabinde ise dijital ekonominin dijital vergi cennetlerinin yaygınlaşması ve daha kolay ulaşılabilir olmasındaki etkisi incelenecektir.

### 1. OFFSHORE FİNANS ve VERGİ CENNETLERİ AYRIMI

2008 küresel ekonomik krizi, dünya ekonomisinin yeniden yapılandırılması sonucunu doğurmuştur. Dünya üzerindeki piyasalar değişen ekonomik gerçekliklere göre kendi sistemlerini ve stratejilerini yeniden tasarlarken finans dünyası ise kendi içinde mutlak bir değişim geçirmiştir (KPMG, 2009:5). Bu değişim neticesinde küresel sermayenin değerlendirildiği off-shore finans merkezlerinin bazı durumlarda finans merkezi olmanın yanında uluslararası sermayeye vergisel avantajlar ve gizlilik imkanları sunan vergi cennetleri olma yönünde evrimleştiği görülmektedir.

Offshore finans, öncelikle bir ülkede mukim olmayan ve yerel otorite tarafından basılan parayı kullanmayan kreditor ve mevduat sahiplerinin finansal hareketlerini içeren bir finansal aracılık sistemidir. Buna karşılık offshore finans merkezleri ise mukim olmayanların gerçekleştirmiş oldukları orantısız finansal faaliyetleri denetleyen bir rejim olarak tanımlanmaktadır (Sun, 2008:4).

Başka bir tanımla offshore finans merkezi, sermaye piyasalarında önemli bir rol oynayan ve önemli ölçüde uluslararası finansal kuruluşu içinde barındıran küresel bir şehirdir. Bu tür finans merkezleri genellikle özel ekonomik bölgelere veya serbest bölgelere konuşlandırılarak, özellikle finansal sektördeki ticari faaliyetleri cezbetmeyi amaçlar (Halfon ve Rustom, 2014:70).

Offshore finans merkezleri özellikle kendi bölgelerine yabancı yatırımcıları çekmek için onlara;

- Düzenli ticari hizmet,
- Döviz ticareti,

- Spot ve forward piyasalarının her ikisinde birden spekülasyon,
- Elektronik fon transferi hizmetine erişim,
- Bankalar tarafından gizliliği ve belirsizliği garanti edilen varlık koruma hizmeti,
- Yatırım danışmanlığı,
- Uluslararası vergi planlaması ve
- İhracat finansmanı avantajlarını sunmaktadır (Halfon ve Rustom, 2014:70).

Offshore finans merkezlerinin oluşturulmasında özellikle seçilen coğrafi konum önemli bir rol oynamaktadır. Bu tür uluslararası finans merkezlerinin bulunduğu konum, onların uluslararası sermaye akışına olan etkileri bakımından altı çizilmesi gereken bir noktadır. Offshore merkezleri oluşturulurken dikkat edilen husus, bunların gelişmiş ekonomilerin kontrolü dışındaki bölgelerde, ancak bunların yakınlarında bulunan bölgelerde konuşlandırılmasıdır (Halfon ve Rustom, 2014:70). Bunun başlıca nedeni, gelişmiş ekonomilerden kaçması muhtemel sermaye için en yakın ve en uygun sığınak konumunda olabilmenin getireceği avantajdır. Örneğin önemli bir offshore merkezi olan Karayipler hem ABD hem de Latin Amerika ülkelerine en yakın konumdadır. Bu şekilde hem ABD'ye bir uçuş yakınlığında ve hem de ABD yetki alanı dışında kalarak bu ülkedeki finansal sermayenin en önemli kaçış rotası haline gelmektedir. Aynı şekilde Asya ülkeleri için Hong Kong, Avrupa için İsviçre ve Ortadoğu için ise Dubai bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Davis, 2008:4).

Bununla birlikte her offshore finans merkezini vergi cenneti olarak sınıflandırmak doğru değildir. Genel olarak her ikisi de sunulan hizmetler yönünden benzer özelliklere sahip olsa da sadece az sayıda offshore finans merkezi tam anlamıyla vergi cenneti olarak sınıflandırılmaktadır (OECD, 2001).

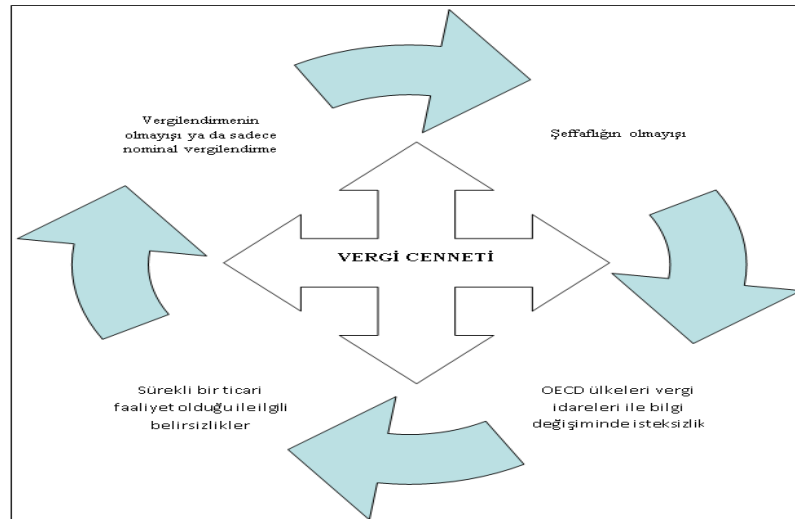
Bu sınıflandırmada uluslararası vergilendirme ile ilgili kaygılar ön plana çıkmaktadır. Çünkü vergi cenneti olarak kabul edilmenin merkezinde, diğer ülkelerin vergi kanunlarından ve düzenlemelerinden kurtularak, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eylemine neden olma durumu bulunmaktadır (OECD, 2004). Bu durum, vergi yükümlülüğünün asgari düzeye indirilmesi ile sağlanmaktadır. Genel olarak böyle bir vergisel avantaj ise paravan şirketler, yatırım ortaklıkları ve diğer yasal kuruluşlar aracılığıyla ya da finansal akımlar yönlendirilerek ve yönetilerek sağlanmaktadır (Hines Jr, 2007:3-4). Bundan dolayı bu rejimlerde, vergilendirme ve finansal yönetim birbiriyle oldukça kuvvetli bir ilişki içindedir.

Offshore finans merkezi ile vergi cenneti arasında ayrım noktasının bilhassa vergilendirme ile alakalı olduğu göz önüne alınırsa, bu durumda vergi cenneti yabancı yatırımcılara avantajlı vergi uygulamaları sunan ülke ya da bölge (Tobin ve Walsh, 2013:401-424) olarak tanımlanabilir.

### 1.1. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

Vergi cennetinin tanımı üzerinde kesin olarak uzlaşa olmamakla birlikte vergi cenneti sayılmanın göstergeleri OECD tarafından ortaya konmuştur (OECD, 1998).

Şekil 1: Vergi Cennetlerinin Özellikleri



**Kaynak:** (OECD, 1998)'in verilerinden faydalanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Vergi cennetleri, Şekil 1’de ortaya konulan kriterleri sağlayan yerlerdir. OECD, bu kriterleri sağlamayan diğer finans merkezlerini vergi cenneti olarak sınıflandırmamaktadır. OECD’ye göre vergi cennetlerini tanımlamak için bir dizi faktörün ortaya çıkmış olması gereklidir. Şekil 1’de yer verilen en önemli dört faktör (OECD, 1998):

- 1) Vergilendirmenin olmayışı ya da sadece düşük oranlı vergilendirme,
- 2) Etkin bilgi değişiminin olmayışı,
- 3) Şeffaflığın olmayışı ve
- 4) Sürekli bir ticari faaliyetin olduğu yönündeki belirsizliklerdir. Çıkarıldığı belirtilmiş

Vergilendirmenin olmayışı ya da düşük vergileme tek başına bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek için yeterli değildir. Ayrıca, dördüncü kriter olan sürekli bir ticari faaliyetin olup olmadığı ile ilgili belirsizlik, bu ülke ya da bölgenin işbirlikçi bir tavrı olması halinde yetersiz hale gelecektir. Bundan dolayı bu ülke ya da bölgelerin işbirliği yapmayan vergi cenneti olarak nitelendirilmemek için vergisel konularda bilgi değişimi ve şeffaflık ilkelerine olan bağlılıklarını göstermeleri gerekmektedir (OECD, 1998).

Vergi cennetlerinin sağladığı avantajlarla ilgili diğer özellikler yukarıda sayılan kriterlerle bağlantılıdır. Bu türden bir ülke ya da bölge yabancı vergi mükelleflerini kendi bölgesine çekmek için sık sık cazip koşullar sağlar. Bu amaç için sağlanan özel avantajlar şu şekilde çeşitlendirilebilir (Owens ve Saint-Amans, 2009:12):

- Çok geniş kapsamlı gizlilik, bankacılık sırrı vb., sağlanır.
- Mukim olmayanlar için off-shore hizmetler (ör. yabancılar için sıfır vergi oranı) sunar. Bu sağlanan koşullar mali piyasa düzenlemelerine karşı koruma sağlayacak şekilde genişletilebilir.
- Yerel ekonomiye kıyasla orantısız bir finansal sektör bulunur.
- Bu ülkelerin polikaları şirketlerin ticari faaliyetlerine gerçek anlamda müdahalede bulunmaz. Bu durum vergi mükelleflerinin kendi ülkelerinin vergi kanunları ve düzenlemelerinden kaçmasını kolaylaştırır.
- Bu ülkelerde siyasi istikrar önemlidir.
- Bu ülkelerde profesyonel danışmanlık şirketleri hizmet sağlar.

Söz konusu kriterler ışığında, bir vergi cennetinin sadece finansal hizmetleri değil, tüm hizmet sektörünü de kapsayan geniş etkileri olduğu görülmektedir. Vergi cennetlerinin yatırım ve ticaret yapıları diğer ülkelerde vergi matrahı aşınmasına neden olurken aynı zamanda makro düzeyde bozulmalara da yol açmaktadır. Bireysel düzeye indirildiğinde bu durum, vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerinin vergi sistemine olan güveni azaltan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (OECD, 1998).

OECD tarafından belirlenen kriterler ışığında Haziran 2000’de 40’ı aşan sayıda ülke vergi cenneti olarak belirlenmiştir. 2007 yılına gelindiğinde bu ülkelerin büyük çoğunluğu şeffaflık ve etkin bilgi değişimi ilkelerini sağlama taahhüdünü verdiği için işbirlikçi olmayan vergi cennetleri listesinden çıkarılmıştır. Son olarak 2009 yılında listede kalan Andorra, Monako ve Lihtenştayn’da gerekli taahhütleri sağladığı için listeden çıkarılmıştır (Owens ve Saint-Amans, 2009:12). Buna karşın Avrupa Birliği (AB) Konseyi’nin 2018’de yayınladığı (Council of The European Union, 2018) ve 14 Haziran 2019’de güncellediği AB’nin vergi amaçları bakımından işbirlikçi olmayan ülkeler listesinde Amerikan Samoası, Guam, Samoa ve Trinidad and Tobago, US Virgin Adaları, Fiji, Marshall Adaları, Umman, Birleşik Arap Emirlikleri ve Vanuatu etkin bilgi değişimi yapmayan ve şeffaflık ilkesine uymayan yetki alanları olarak kabul edilmektedir (EU Commission, 2019).

## 1.2. Vergi Cennetlerinin Vergi Sistemleri Üzerine Olumsuz Etkileri

Vergi cennetleri uluslararası finansal piyasalardaki risk primini artırmaktadır. 2008 küresel ekonomi ve finans krizi birçok finansal kurumun, bir kısmı vergi cennetlerinde kayıtlı olan ve bu şekilde gizlenen bilanço dışı yükümlülüklerle sahip olduğunu ortaya koymuştur. Buna örnek olarak, yapılandırılmış yatırım araçları ve yapılandırılmış yatırım ürünlerinin sigortalıması sayılabilir (Commission on Capital Flight From Developing Countries, 2009:12).

Vergi cennetleri uluslararası piyasalardaki faaliyet gösteren farklı oyuncular arasındaki karşı taraf riskini ve bilgi asimetrisini artırmaktadır. Bu durum, uluslararası finans piyasasının düzgün çalışmasını zora sokarken tüm ülkeler için borçlanma maliyetlerini ve risk primlerini yükseltecek bir etkiye bulunmaktadır (Commission on Capital Flight From Developing Countries, 2009:12).

Vergi cennetleri, vergi sisteminin ve kamu maliyesinin çalışmasını da olumsuz yönde etkilemektedir. Bunlar, diğer ülkelerde vergilendirilmesi gereken sermaye ve gelirleri kendi bölgelerine çekmek için “sıfır vergi” oranlarıyla birlikte gizlilik kuralları ve kurgusal ikametgâh imkânı sunarlar. Bu durum uluslararası piyasada hareketli sermaye üzerindeki rekabeti artırmaktadır (Zorome, 2007:4-7). Ancak bu normal bir vergi rekabeti değildir; çünkü vergi cennetleri diğer ülkelerin egemenlik hakkından kaynaklanan vergileme yetkisini olumsuz şekilde etkileyen zararlı yasal yapılar sunmaktadır. Böylece diğer ülkeler açısından sermaye üzerinden alınan vergileri uygulamak zorlaşmakta ve sermaye üzerinde daha düşük bir vergilemeye neden olmaktadır (Zorome, 2007:4-7).

Gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelere kıyasla daha dar kapsamlı bir vergi tabanına sahiptir. Bu ülkelerin çoğunluğunun vergi gelirleri büyük oranda sermaye üzerinden alınan vergilere dayanmaktadır. Bu durumda vergi cennetlerinin körüklediği sermaye üzerinden alınan vergilerin hasılatındaki azalış daha düşük vergi geliri anlamına gelecektir (European Parliament, 2013:46). Vergi tabanını genişleterek vergi oranlarını azaltmak bazı unsurlar üzerinden alınacak yüksek vergiye göre daha tercih edilebilir bir durumdur; çünkü vergi etkinliği, vergi oranına göre nispeten daha fazla azalmaktadır. Bu nedenle vergi cennetlerinin, vergilendirmenin sosyo-ekonomik maliyetini artırırken gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümeyi zayıflattığı yargısına varılabilir (Remeur, 2018:5). Bununla birlikte gelişmiş ülkelerdeki finansal sermaye bakımından vergi cennetlerinin cazipliği ile kıyaslandığında gelişmekte olan ülkeler bakımından bu yargıyı destekleyecek kesin veriler yoktur (Crivelli vd, 2015; 2-26).

Vergi cennetleri, vergi geliri dağılımındaki adaletsizliği artırmaktadır. Bunlar, sermaye üzerinden alınacak vergilerde vergileme hakkının hangi ülkede olduğunun tespitini zorlaştırırken vergi gelirinin de adaletsiz bir şekilde dağıtılmasına neden olur (Commission on Capital Flight From Developing Countries, 2009:71). Bu durum, özellikle vergi cennetlerinde kurulu şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgilidir. Uluslararası gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu genel olarak ikili anlaşmalarla tespit edilir. Burada olağan yaklaşım ikamet prensibidir. Diğer bir ifadeyle vergileme hakkı öncelikle, kaynak ülkeden ziyade ikametgâhın bulunduğu ya da kayıtlı olunan ülkeye ait olacaktır (Arnold, 2015:4-5). Vergileme hakkının tespitinde genel olarak ikamet edilen ülke ile vergi mükellefi arasındaki güçlü bağa atıfta bulunmaktadır. Ancak bu vergilendirme prensibinin gerekçesi, tüzel kişilerin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı ülke ya da bölgede kayıtlı olması durumunda ortadan kalkar (OECD, 2014a:33-34). Vergi cennetlerinin en önemli özelliği, verginin konusu ile egemenlik bölgesi arasındaki bağlantının sadece resmi düzeyde var olmasıdır. Vergilemede adalet açısından duruma bakıldığında vergileme yetkisinin kaynak ülkede olması daha doğru görünmektedir (Picciotto, 2012:1-17).

Vergi cennetleri gelişmekte olan ülkelerde kaynakların dağıtımındaki etkinliği azaltmaktadır. Bunlar, vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması araçlarını kullanarak diğer ülke egemenlik alanları içindeki vergi gelirlerini aşındırmayı teşvik etmektedir (Galica, 2015:1-19). Vergi cennetleri genel olarak toplum için bir artı değer yaratmaz ve vergi sonrası yatırım kararlarını etkiler. Bu şekilde özel sektör ve kamu yatırımları arasındaki boşluğun artmasına yol açar (Chu ve Diğerleri, 2014:8). Diğer bir ifadeyle, özel sektörün vergi öncesi ve vergi sonrası yatırım kararlarını ve özel sektörün kaynakların yeniden dağıtım kararlarını etkiler. Bu şekilde, genel değer yaratma oranlarında bir azalmaya neden olur (Chu ve Diğerleri, 2014:20).

Vergi cennetleri ekonomik suçları daha kârlı hale getirmektedir. Gelişmekte olan birçok ülkenin ortak özelliği verimli ve etkin bir bürokrasiyi kurma ve geliştirme konusunda kaynak, uzmanlık ve kapasite eksikliklerinin yanı sıra vergi tahsilat sistemlerinin gelişmiş ülkelere göre daha az gelişmiş olmasıdır (European Parliament, 2019). Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik suçların tespit oranı daha düşüktür. Ayrıca, vergi cennetlerinin sağladığı işlem gizliliği, ekonomik suç neticesinde elde edilen geliri gizlemek isteyen vergi mükellefleri için önemli bir sığınaktır. Sağlanan gizlilik bu türden suç davranışlarının gerçekleşme eşliğini aşağı çekmektedir (Saxunova ve Szalai (Szarkova), 2018:4).

Vergi cennetleri, gelişmekte olan ülkelerde rant kollamayı teşvik ederken şahsi gelirlerin azalmasına neden olur (NOU, 2009:119). Rant kollama toplum kaynaklarını üretken değer yaratmadan uzaklaştırmaktadır. Rant kollama faaliyetlerindeki artış toplum içinde kendi yeteneklerini kullanan bireysel girişimcileri daha kârlı ve az vergi ödeyecekleri vergi cennetlerine yönlendirmektedir. Bu şekilde daha fazla kazanmak için daha fazla çalışmak gerekmeyecektir (Schjelderup, 2011:1-32). Ayrıca, vergi cennetleri bu girişimcileri daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek için vergiden kaçınma yöntemlerini kullanmaya teşvik etmektedir. Bu şekilde, vergi cennetlerine yönelen özel sermaye, devlet vergi gelirlerinde önemli bir düşüşe neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi cennetleri rant kollayıcı olmanın kârlılığını arttırırken daha fazla insanın rant kollama faaliyetlerine yönelmesine ve üretim faaliyetlerinin azalmasına neden olur (Kudrle, 2016: 1153-1182).

2008 küresel mali krizine kadar, Karayip Adaları ve Alplerin finansal kaleleri gibi vergi cennetleri genellikle ünlüler, mafya çeteleri ve varlıklı aristokratlar tarafından vergilendirilmeden kaçınmak için



tercih edilen egzotik kaçış alanları olarak görülmüştür. Ancak, küresel kriz vergi cennetleri ile ilgili olan bu inanışın aslında görüldüğünden daha ciddi ve derin sonuçlarının olduğunu ortaya çıkarmıştır (Shaxson.2019: 7) İlk olarak, vergi cennetleri küresel ekonomi içinde daha büyük ve merkezi bir yere sahiptir ve ikinci olarak da tahminlere göre yıllık 500 ila 600 milyar Dolar civarında bir vergi kaybına neden olmaktadır (Shaxson.2019: 7) . Bu durum, GSYH rakamları ile oranlandığında düşük gelirli ülkeler için gelişmiş ülkelere göre daha yüksek bir gelir kaybına neden olmaktadır. Üstelik gelişmekte olan ekonomilerin yabancı yatırım kaynaklarına olan yüksek bağımlılığı göz önüne alındığında, bu gelir kayıpları daha da önemli hale gelmektedir.

Diğer yandan vergi cennetleri sadece şirketlerin değil daha az vergi ödemek isteyen ya da vergi ödemek istemeyen bireysel yatırımcılarında tercih nedenidir. ABD yıllık kurumlar vergisi gelirlerinin %20'sine tekabül eden 20 milyar Dolar her yıl vergi cennetlerine doğru kayarken, bu rakam ultra zengin bireyler bakımından tüm dünya GSYH miktarının yaklaşık %11,5'ine yani 8,7 trilyon Dolara tekabül etmektedir (Zucman, 2017).

## 2. DİJİTAL EKONOMİNİN YÜKSELİŞİ

Dijital ekonomi, temelinde dijital teknolojinin yer aldığı, elektronik ticaret (e-ticaret) yoluyla mal ve hizmet ticaretini kolaylaştıran sanal pazarlardan oluşmaktadır. Son yıllarda, ekonomik büyümede dijital sektör genişlemesi anahtar bir role sahiptir. Bunun yanında dijital dünyaya geçiş, dijital teknoloji kavramının çok ötesine uzanarak toplum üzerinde de etkili olmuştur (OECD, 2012:5-6).

Dijital ekonomi, dijital teknolojileri temel alan pazarları tanımlamak için kullanılan şemsiye bir kavramdır. Bu kavram genel olarak malların ve hizmetlerin ve bilginin e-ticaret yoluyla ticaretini içerir. Veri taşımacılığı ve uygulamalar için ayrı segmentler halinde katmanlı bir yapıda çalışır (OECD, 2012:5-6). Veri taşımacılığı ilk başlarda doğal bir tekel kabul edilmekle birlikte teknolojik ilerlemelere bağlı olarak bilgiye ulaşmanın maliyetinin azalması, bu tekel durumunun ortadan kalkmasına yol açmıştır. Uygulamalar ise başından beri rekabetçiliğin olduğu bir alan olarak kabul edilmektedir (OECD, 2012:5-6).

Dijital ekonomi son yıllarda önemli ölçüde büyüme sağlayan hayati bir sektör haline gelmiştir. Ayrıca, dijital ekonomi bilgi, mal ve hizmet ticaretine olan etkisinin ötesinde genel olarak toplumun yaşam tarzına da etki etmektedir (OECD, 2014b:127). Özellikle son 10 yılda mobil iletişim cihazlarında yaşanan olağanüstü gelişme, toplum içinde internet erişimi düzeyini büyük ölçüde yükseltmiştir. Dijital ekonominin bu hızlı gelişimi, nihayetinde rekabet ve vergilendirme sorunlarına yol açmıştır (OECD, 2014b:127).

Dijital pazarlarda gerçekleşen rekabetin ayırt edici özellikleri mevcuttur. Bu ayırt edici özellikler arasında öne çıkanlar "kazanan her şeyi alır" eğilimi, ağ etkisi, iki yönlü pazarlar, hızlı yenilikler ve yüksek oranlı yatırımdır (OECD, 2014b:127). Rekabetin döngüsel doğası gereği başarılı dijital platformlar önemli ancak geçici piyasa gücü kazanma eğilimindedir. Sürekli yenilik, gelişme ve bozulma döngülerine dayanan dinamik rekabet, dijital ekonomi için çok önemlidir (OECD, 2014b:127).

Dijital ekonomi dört önemli özellik ile karakterize edilir. Bunlar (OECD, 2014b:127):

(i) Gerçekleşen faaliyetlerin vergi egemenlik alanları tarafından belirlenmesini daha karmaşık hale getiren belirsiz coğrafi sınırlar,

(ii) Koordinasyon sorunları nedeniyle internet platformlarına monopol gücü sağlayan büyük ağ dışsallıkları,

(iii) Farklı aktörlerin birbirinden farklı fiyatlandırma stratejilerinin bir araya gelmesine olanak sağlayan çok yönlü pazarlar ve

(iv) Kullanıcılar tarafından yüklenen ve internet platformlarının kâr elde etmek için girdi olarak kullandıkları verilerdir.

Dijital teknolojideki gelişmeler işletmelerin kâr elde etmek için kullandıkları iş modelinin bir parçası olan temel faaliyetleri değiştirmemiştir. Firmaların halen gelir elde etmek için girdi sağlaması, bir ürün yaratması ya da katma değer eklemesi ve bu ürünleri müşterilere satması gerekmektedir (OECD, 2013:1-4). Diğer yandan, satış faaliyetlerini desteklemek için işletmelerin pazar araştırması, pazarlama ve reklamcılık ve müşteri desteği gibi yan faaliyetleri yürütmeleri de her zaman gerekli olmuştur. Bununla birlikte, dijital teknoloji bu yan faaliyetlerin gerçekleştiriliş şekilleri üzerinde önemli değişiklikler sağlamıştır. Böylelikle faaliyetlerin uzaktan yürütülebilmesi sağlanırken bilgi işleme ve analiz ve kullanım hızı artırılarak potansiyel müşteri sayısı ve bu kitleye erişim oranı yükseltilmiştir (OECD, 2013:1-4).

Dijital ekonomi içinde faaliyet gösteren işletmeler dijital altyapı ve onu destekleyen yatırımları daha fazla müşteriye ulaşmak için kullanmaktadır. Bu durum, dijital öncesi dönemde sınır ötesindeki pazar ülkede ya

da bölgede yerel işgücü ile sağlanan belli hizmetlerin artık otomatik ekipmanlarla çevrimiçi gerçekleştirilmesini sağlamıştır. Böylece işletmeler sınır ötesi ticaretlerinde artık her zaman yerel altyapı ve personel kullanma ihtiyacı duymaz hale gelmiştir (Alina, 2016:103-107).

Dijital ekonomi işletmelerin karar verme esnekliklerini önemli ölçüde arttırmıştır. Buna göre, önemli ticari faaliyetlerin nerede yapılacağına karar verilmesi, mevcut şirket işlevlerini nihai pazarın ya da diğer ilgili şirket faaliyetlerinin bulunduğu yerden başka lokasyona taşıma olanaklarının artırılması bu esneklikler içindedir (UNCTAD, 2017:1-37). Dijital ekonomi, sağladığı bu esneklikler sayesinde işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırmalarına olanak sağlamaktadır. Sonuç olarak bir işletme, personelini, bilgi işlem altyapısını (örn. sunucular) ve müşterilerini her biri farklı vergi egemenlik alanlarında olacak şekilde yapılandırabilir. Ayrıca bilgi işlem teknolojilerinin desteklediği karmaşık yazılımlar ve algoritmalar sayesinde satış sözleşmeleri artık pazar ülkedeki personelin müdahalesine gerek kalmadan otomatik olarak onaylanmaktadır (UNCTAD, 2017:1-37).

### 2.1. Dijital Ekonominin Uluslararası Vergilendirme Üzerine Etkisi

İnternet, dijital bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler özellikle son yirmi yılda ticaret, bilgi ve iletişimde devrim niteliğinde yeniliklere yol açmıştır (CIFS, 2018:8). Bununla birlikte klasik ticaretin gereklerine göre tasarlanan vergi sistemleri halen dijital ekonominin çıktılarını kapsamaktan uzaktır (Grand Thornton, 2018:2). Dijital ekonominin en önemli unsuru olan e-ticaret sayesinde artık tek bir tuşa tıklayarak dünyanın her hangi bir yerinden istenilen ürün sipariş edilebilmektedir. Bu durum geleneksel ürün ve hizmet tanımlarını zorlamaktadır. Çünkü ürünler ve hizmetler giderek dijital hale gelirken fiziksel teslim yerini elektronik teslim bırakmaktadır (Grand Thornton, 2018:2).

Dijital ekonominin yükselişiyle birlikte veri analizi ile müşteri profil analizi, hedeflenmiş reklamlar ve özelleştirilmiş ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi gibi birçok alanda "değerin" tanımlanması, yaratılması ve farklılaştırılması yolları değişmiştir. Böylece dijital ekonomi içinde yer alan bir işletme, belirli bir vergi egemenlik alanında fiziksel bir varlığa sahip olmadan internet siteleri veya e-ticaret işlemleri sayesinde pazar payına sahip olabilir ve önemli miktarda kazanç elde edebilir hale gelmiştir (Grand Thornton, 2018:2).

Dijital ekonomi içinde yer alan işletmelerin sayısındaki hızlı artışa rağmen mevcut vergi kanunları dijital işletmeleri tam olarak vergilemeden uzaktır; çünkü bunlar genel olarak fiziksel mevcudiyet esasına göre işlemektedir ve klasik ticaret şartlarına göre tasarlanmıştır. Dijital ekonomi ayrıca maddi varlıkların yanı sıra fikri mülkiyet haklarının ve diğer gayri maddi varlıkların ticareti ile ilgili önemli vergisel sorunları da açığa çıkarmaktadır (Grand Thornton, 2018:2).

Dijital ekonominin vergilendirme ile ilgili ortaya çıkardığı sorunların başında daimî işyeri kavramını belirsiz hale getirmesi gelmektedir. Dijital işletmeler dünya üzerinde her ülkeye mal ve hizmet satışı yapabilirken artık tüketicilere ulaşmak için bu ülkelerde fabrika, satış mağazası ya da sabit işyerine ihtiyaç duymamaktadır (Biyen ve Yılmaz, 2018:11-42). Mevcut uluslararası vergi kuralları ise vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunu tespit edebilmek için daimî işyeri kavramını kullanmaktadır. Bu durum ise daimî işyeri kavramını ortadan kaldıran dijital ekonomi içinde gerçekleşen sınır ötesi ticaretin neredeyse vergisiz olarak gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktadır (Biyen ve Yılmaz, 2018:11-42).

Vergilendirme ile ilgili diğer bir sorun, yazılım ve dijital içeriklerin patent ve telif haklarını kapsayan gayri maddi varlıklarla ilgilidir. Şirketler, bu tür gayri maddi varlıklar üzerinden ödemek zorunda kalacakları vergiden kaçınmak ya da vergi matrahlarını düşürmek için bu varlıkları vergi cennetlerine aktarmaktadır (Grand Thornton, 2018:2).

Dijital ekonomi mevcut iş yapma modellerini dönüştürmekle kalmamış aynı zamanda kullanıcı bilgilerinden ekonomik değer yaratan platformların ve diğer iş modellerinin oluşturulmasını da sağlamıştır (Purdy, 2018:1). Tüketicilerin duruma göre artıp azalabilen değer yaratma konusundaki katkıları mevcut uluslararası vergilendirme kuralları bakımından diğer bir vergilendirme sorunu olarak görünmektedir (Purdy, 2018:1).

Vergi sistemleri bakımından yapılması gereken, bu aşamada "bağlantı" kurallarını dijital ekonomi ile uyumlu olarak yenilemektir. Basitçe ifade etmek gerekirse, daimî işyeri kavramının tanımı, dijital ekonomi içinde çevrimiçi hizmet sağlayıcıları tarafından belirlenen "dijital varlığı" kapsayacak şekilde genişletilmelidir (Morinobu, 2018). Daimî işyeri kavramının yeniden tanımlanmasından sonra yapılacak diğer bir adım ise çevrimiçi hizmet kullanıcı bilgilerinin gelir yaratmaya olan etkileri de göz önüne alınarak vergilendirilebilir matrah için yeniden formüle edilmesidir. Bunu yaparken kullanıcı katkılarının ülkeden ülkeye tüketim harcamalarındaki payları dikkate alınmalıdır (Morinobu, 2018).

Yukarıda bahsi geçen sorunlardan ayrı olarak ticaret ya da reklamcılık gibi sektörler güçlü internet platformları sayesinde önemli bir dönüşüm sergilemiştir. Dijitalleşen sektörler ulusal otoritelerin ticari işlemleri ve şirket kârlarını vergileme yeteneklerini etkilemiştir. Ulusal vergi egemenlik alanı dışında yerleşen dijital ekonominin ana aktörleri, kurumlar vergisi miktarlarını düşürmek için transfer fiyatlandırması gibi vergi planlaması araçlarını kullanmakta ve böylece ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerinde net kayıplar meydana gelmektedir (France Strategie, 2015:15). Buna ek olarak, klasik ticaret türlerinden uzaklaşmak vergi idarelerinin satış ve mali işlemler üzerinden vergi tahsil etme yeteneklerini de etkilemiş ve başka mali kayıplara neden olmuştur. Bunun yanında, büyük internet platformlarının vergi matrahları ise hem faaliyetlerin özel coğrafi bölgelerde yürütülmesi hem de kullanıcıların kişisel verileri gibi gelir yaratma zincirinin önemli unsurlarının finansal işlemlerinde gösterilmemesi gibi nedenlerle aşınmaktadır (France Strategie, 2015:15).

Yukarıda bahsi geçen vergi sorunları ile karşılaşan ulusal vergi idareleri, dijital ekonominin ortaya çıkardığı yeni koşulları dikkate alarak vergilendirme araçlarını iyileştirmeli ve yeni koşullara göre uyarlamalıdır.

## 2.2. Dijital Ekonominin Vergileme Yetkisinin Tespitine Etkileri

E-ticaret sürekli kendini geliştiren dinamik yapısıyla 21'inci yüzyılın en büyük ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahiptir. Yeni iş yapma fırsatlarının altında yatan bilgi ve iletişim teknolojileri küresel hayat kalitesini ve ekonomik refahı artırma fırsatları sunmuştur. E-ticaret aynı şekilde sanayileşmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde büyüme ve istihdam olanaklarını canlandırmıştır (Kerimov, 2002:14).

E-ticaretin bu hızlı gelişimi birçok ülke bakımından ekonomi içinde giderek payı artan bu ticaret şeklinin hem dolaylı hem de dolaysız vergiler bakımından nasıl vergilendirileceği sorunu öncelikli hale getirmiştir. Sınır aşan e-ticaret hacminde son yıllarda meydana gelen olağanüstü artış ülkelerin katma değer vergisi (KDV) gibi dolaylı vergi gelirlerini de tehdit etmeye başlamıştır (Kerimov, 2002:14). Ülke vergi idareleri kendilerini çok hızlı bir şekilde hareket eden ve büyüyen e-ticaretin ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarına çözüm ararken bulmuştur. Birçok durumda mevcut yasal düzenlemeler e-ticaret faaliyetlerinin yeni türlerine karşı yetersiz kalmaktadır. İnternetin sağladığı büyük avantajlar sayesinde birçok uluslararası şirket, tüketicinin bulunduğu ülkede ya da yerde hiçbir insan ve tesis ihtiyacı duymadan faaliyetini sürdürebilme olanağına kavuşmuştur. Dijitalleşme ve elektronik teslim, gayri maddi mallar bakımından normal gümrük prosedürlerine takılmadan sınır ötesi hareket imkânı sağlayan yeni bir ortam yaratmıştır (Ciuriak ve Ptashkina, 2018:3-6). İnternet faaliyetlerinin belirsizliği, elektronik ödemenin gelişmesi, sanal ticaretin yüksek hareketliliği ve vergi cennetlerinin cezbediciliği birleşerek ülkelerin dolaylı vergi matrahı aşınması ile ilgili kaygılarını arttırmıştır (Kerimov, 2002:14).

İnternetin merkezi olmayan küresel yapısı ile e-ticaretin merkezi olmayan sınır ötesi ticari işlemlere olanak sağlayan yapısı bu işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili iki temel sorunun kaynağını oluşturmaktadır. Bu iki temel sorun e-ticaret işlemlerine KDV'nin ne şekilde ve kim tarafından uygulanacağıdır (Kerimov, 2002:14). Uluslararası ticaretin vergilendirilmesi ile alakalı genel kabul görmüş kurallar ve vergilendirme yetkisi ile alakalı geleneksel kavramlar (emlâkın bulunduğu yer, mutat ikametgâh, asıl işletme, malların yükleme yeri... vb.) genel olarak karasal egemenliğe dayanmaktadır (Rodríguez, 2010:2). Yeni bir alan olarak internetin kendine has karakteristik yapısı bu genel kabul görmüş kavramların e-ticaretin ortaya çıkardığı küresel ticaret hacmini vergilemede kullanılmasını zorlaştırmaktadır (Rodríguez, 2010:2).

Bir ülkenin vergilendirme yetkisi mali egemenliğin en önemli unsurlarından biridir. Vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisi kullanılarak vergi toplamada bir devletin sahip olduğu en önemli hukuki ve fiili güçtür (Erkin, 2015:8-9). Ancak internet, mobil ağlar veya iletişim uyduları aracılığı ile gerçekleşen e-ticaretin kullandığı hizmet sunucusu ticari işlemin gerçekleştiği ülkeden farklı bir ülke ya da kıtada bulunabilmektedir. Sadece dolaylı vergiler açısından değil, gelir ya da kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler açısından da vergilendirme yetkisinin tespitinde aynı zorluklar söz konusudur (Ubay ve Ünsal, 2017:15).

Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye'de bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan az ikamet eden bir gerçek kişinin veya 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kanuni merkezi ve iş merkezi ya da Türkiye'de daimî temsilcisi olmayan bir tüzel kişinin sadece Türkiye'de elde ettiği gelirler üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilmesi geçerli kural ise de bu hüküm internet erişimleri bakımından anlamsız hale gelmektedir; çünkü bilgi otobanı, sınır kontrollerine tabi olmadan diğer ülkelere ülke içine sayısız giriş olanağı sağlamaktadır (Ubay ve Ünsal, 2017:15).



Vergilendirme yetkisinin tespitinde genel kural hem dolaylı hem de dolaysız vergiler bakımından işlem tarafının milliyetine bakmaksızın ilk önce ikametgâhına bakılmasıdır. E-ticaret işlemine taraf olanların buldukları yerler alışverişin uluslararası nitelikte olup olmadığını belirlerken, bu ticari işleme uygulanacak vergi kurallarını da etkilemektedir (Ubay ve Ünsal, 2017:15). Bununla birlikte hem dolaylı hem de dolaysız vergiler bakımından daimî işyeri kavramı ticari işlemlerde elektronik kaynakların kullanılması ile birlikte değişikliğe uğramaya başlamıştır. İnternetin e-ticaret işlemlerinde kullanımının giderek yaygınlaşması ve gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkileri e-ticaret işlemleri bakımından daimî işyeri kavramını soyutlaştırmıştır. Sınır aşan e-ticaret işlemleri ve işlemlere uygulanacak ülke vergi hukukunun belirlenmesinde işyeri kavramı, geleneksel sözleşmelere kıyasla belirleyici özelliğini kaybetmeye başlamıştır (Rodríguez, 2010:5).

### 2.3. Dijital Ekonominin Daimî İşyeri Kavramına Olan Etkileri

Birbirleri ile ticari ilişkisi olan ülkeler dolaysız vergiler bakımından uluslararası ticaretten kaynaklanan vergisel problemleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözmeyi amaçlamaktadır. Bu ikili anlaşmalarla hedeflenen, her ülkenin kendi topraklarında daimî işyeri bulunan ticari işletmelerin kârlarını vergilendirmesidir. Bu anlaşmalarda vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tespitinde, daimî işyeri ve süreklilik kavramları ön plana çıkmaktadır (OECD, 2014c:26).

Uluslararası e-ticaret işlemlerinde vergi uygulaması bakımından ortaya çıkan ana problem ise işlemlerin sanal ağlar üzerinden gerçekleşmesi nedeniyle herhangi bir işyerine ihtiyaç olmamasıdır. Uluslararası ticarete konu olan maddi mallar bakımından ülkelerin gümrük sınırlarındaki kontroller ve posta engelleri kaynak tespiti bakımından belirleyici olabilmektedir (OECD, 2014c:26). Ayrıca fiziki malların e-ticareti sözkonusu olduğunda bu malların çıkış ve varış yeri de bilinmektedir. Ancak hizmetlerin e-ticareti söz konusu olduğunda ülke topraklarında mukim olmayan bir e-ticaret işletmesinin ülke vergi mevzuatına uyumunu sağlamak zorlaşmaktadır. Bu gibi durumlarda doğal seçenek özellikle mukim olmayan şirkete ulaşamadığında ülkede mukim olan alıcıyı vergilendirmektir (OECD, 2014c:26). Günümüzde mobil telefonları internet ile bütünleştiren kablosuz erişim uygulamalarının gelişimiyle birlikte e-ticaretin yerini m-ticaret (mobil ticaret) almaya başlamıştır. Bu durum ticari işlemlerin menşe yerini görünmez hale getirmekte ve böylece e-ticarette vergi uygulaması bakımından var olan olumsuzlukları arttırmaktadır (Ubay ve Ünsal, 2017:15).

36

Hem dolaylı hem de dolaysız vergi uygulamaları açısından mevcut "daimî işyeri" kavramı elektronik olarak yürütülen ticari işlemlerde yeterli açıklığı sağlayamamaktadır. Vergi uygulaması bakımından da vergilendirme yetkisinin tespitinde önemli bir unsur olan daimi işyeri kavramı, özellikle çevrimiçi sunucu üzerinden hizmet sunan web sitesi söz konusu olduğunda yerel e-ticaret işletmesinin daimi işyerinin ve vergi mükellefiyetinin tespit edilmesinde ilham verici bir konumda olacaktır (Inland Revenue, 2001:26)

OECD Model Vergi Anlaşmasına göre "Daimî İşyeri" kavramı bir ticari işin tamamen ya da kısmen yönetildiği sabit iş yerini ifade etmektedir. Daimî işyeri kavramı özellikle yönetim yerini, şubeyi, ofisi, fabrikayı, işyerini, maden, petrol ve gaz kuyusunu, taş ocağı ve diğer doğal kaynakların çıkarıldığı yerleri kapsamaktadır (OECD, 2014c:26).

Dijital çağın ortaya çıkışı ile birlikte vergi uygulaması daimî işyeri ile ilgili ilk önemli zorlukla karşılaşmıştır. İnternet şirketlerinin zirveye taşıdığı internet perakendeciliği (Business to Customers-B2C) yoluyla dijitalleştirilmiş ürünlerin satışının gerçekleşmesi, küresel çevrimiçi pazarın gelişimi ve düşük maliyetlerin desteklediği çevrimiçi ticaret daimî işyeri kavramını e-ticaret bakımından bulanıklaştırmıştır (Chetcuti, 2002:1).

Geleneksel ticarete çok uluslu şirketler yabancı marketlerde pazar payı elde edebilmek için hedefledikleri piyasalarda fiziki araçlar oluşturma yoluna giderler. Örneğin perakendeciler yabancı pazarlardaki pazarlama kampanyalarını orada faaliyet gösteren satış ofisleri aracılığı ile yürütürler. Bu fiziki araçlar vergi anlaşmaları kapsamında genellikle kaynağa dayalı vergilendirme için daimî işyeri olarak kabul görürler. Fiziki araçların varlığı dolaylı ve dolaysız vergi uygulamasının doğru bir şekilde işleyişinde önemli bir role sahiptir (Hoffart, 2007:106-110).

E-ticaretin ortaya çıkışı ile birlikte bu fiziki araçlar e-perakendeciler bakımından ortadan kalkmıştır. Çok uluslu şirketler yanında yerel firmalar da internetin sağladığı avantajları kullanarak başka bir ülkedeki potansiyel tüketiciye ulaşmaya başlamış ve ürünlerini pazar ülkede hiçbir fiziki aracı kullanmadan satma imkânına kavuşmuştur (Hoffart, 2007:106-110). Özellikle elektronik ödeme sistemlerinin gelişimi ile birlikte alıcı ve satıcı hiçbir şekilde karşı karşıya gelmeden ticari işlem neticelendirilmektedir. Dijitalleştirilmiş ürünlerin tesliminin direkt çevrimiçi olarak nihai tüketiciye yapılabilir olması ise satıcı bakımından daimî işyerinin tespitini oldukça zorlaştırmıştır (Hoffart, 2007:106-110).

Çok uluslu şirketler için araçların ortadan kalkması, fiziksel araçlar vasıtasıyla kaynak ülkede gerçekleştirdikleri ticari işlemlerin bir kısmını e-ticaret yoluyla kendi buldukları ülkeden gerçekleştirmelerini; böylece idari, satış, pazarlama ve satış sonrası faaliyetlerini merkezileştirmelerini sağlamıştır. E-ticaret işleminin fiziksel araçları ortadan kaldırması vergi uygulamasının işleyişini zora sokmuştur (Singh, 2014:325-333).

Bunu örneklemek gerekirse, bu tür işlemlerde ara safhalarda tahsil edilen KDV'nin indiriminin sağlanması ve vergi yükünün nihai tüketiciye yüklenmesi gerekirken ilk satıcı ya da üretici doğrudan nihai tüketici ile muhatap olacaktır. Bu durumda sınır aşan e-ticaret işlemlerinde her iki tarafın da KDV yükümlülüğü olmaması halinde ülkelerin vergi matrahlarında kayıplar meydana gelecektir (Singh, 2014:325-333).

Çevrimiçi e-ticaret satışları bakımından daimî işyerinin tanımlanabilmesi için öncelikle hizmet sunucusu ve web-sitesinin ayrımının açık bir şekilde yapılması gereklidir. Bir web-sitesi kendi başına bir işyeri değildir çünkü sanaldır. Aksine bir hizmet sunucusu ise fiziksel bir yere sahip bir donanım parçası olarak nitelendirilebilir. Ancak bir işletme internet hizmet sağlayıcısı kullanıyorsa veya sunucu üzerinde bulunan web-sitesi, işletmenin değil ise bu durum daimî işyerini oluşturmaz (Chetcuti, 2002:1).

Sonuç olarak bir hizmet sunucusunun daimî işyeri olarak kabul edilebilmesi için üç koşul karşılanmış olmalıdır. Buna göre (Ntoukaki, 2017:1-35):

- Web-sitesi yolu ile ticari faaliyet gösteren işletmenin hizmet sunucusunun sahibi olması ya da kiralamış olması,
- Hizmet sunucusunun bir ülke yetki alanı içinde yeterli bir süre bulunması,
- Hizmet sunucusu tarafından gerçekleştirilen fonksiyonun, web-sitesi aracılığı ile yapılan ticari faaliyetin önemli bir parçasını oluşturması hallerinde daimî işyeri şartı yerine gelmiş sayılır.

Yukarıda bahsi geçen daimî işyeri kriterleri, çevrimiçi şirketlerce coğrafi konumları ile bağlı olmaksızın internet üzerinden bir hizmet sağlayıcısı kullanılarak yapılan mal ve hizmet tanıtımı ve promosyonu için kullanılan bilgisayarlar bakımından uygulanmaz diğer bir ifade ile bu bilgisayarlar daimî işyeri kabul edilemez. Ancak çevrimiçi olarak teslim edilen dijital ürünlerin tanıtımında ve promosyonunda kullanılan bilgisayarın, sonrasında da kullanıcı ve kredi kartı detaylarını toplaması çevrimiçi şirket bakımından bilgisayarın bulunduğu ülkede daimî işyerini oluşturduğu kabul edilebilir (Low ve Diğerleri, 2016:16).

Konu ile ilgili Avrupa Birliği Konseyi en son 2018 yılında bir Direktif önerisi sunarak Birlik içinde dijital ekonomi kapsamındaki işlemlerde vergilendirme yerinin tespiti üzerinde açıklık sağlamaya çalışmıştır. Bu direktif önerisi üye ülkelerin şirketin fiziksel bir mevcudiyeti bulunmasa bile kendi egemenlik alanında üretilen değer üzerinden vergi almasını sağlamaya yöneliktir. Direktifle getirilecek yeni kurallar çevrimiçi işletmelerin geleneksel işletmeler ile aynı düzeyde kamu maliyesine katkıda bulunmasını sağlayacaktır (European Commission, 2018a).

Bir dijital platform eğer aşağıdaki kriterlerden birini yerine getirirse bir üye ülkede vergilendirilebilir bir "dijital mevcudiyete" veya "sanal daimî işyerine" sahip olduğu kabul edilecektir (European Commission, 2018b). Bunlar:

- Bir üye ülkede yıllık gelirinin 7 milyon Euro'luk eşiği aşması,
- Bir üye ülkede bir vergi yılı içinde 100.000'den fazla kullanıcısının olması ve
- Bir vergi yılı içerisinde şirketler ve ticari kullanıcılar arasında 3000'in üzerinde dijital hizmet sözleşmesi yapılmasıdır.

Yeni kurallar dijital işlem neticesinde açığa çıkan kârın nerede elde edildiği ve vergilendirileceği yerler arasında gerçek bir bağlantı kurulmasını sağlayacaktır.

### 3. DİJİTAL EKONOMİ – VERGİ CENNETİ İLİŞKİSİ

Dijital ekonomi küresel niteliği ve fiziki sınırlara bağlı olmaması nedeniyle uluslararası vergilendirmenin en önemli kavramlarının yeniden yorumlanmasını ve tanımlanmasını gerekli kılmaktadır (Prettie, 2001:3). Buna göre; e-ticaret bağlamında eğer tüm değer (X) ülkesinde yaratılmış ancak değer oluşumuna karar veren tüm müşteriler (C) ülkesinde ise gelir nerede ortaya çıkacaktır? E-ticaret ile uğraşan bir şirketin elde ettiği gelirin (X) ülkesinde vergiye tabi tutulabilmesi bu şirketin (X) ülkesiyle yeterli bir bağlantıya sahip olduğunun kanıtlanmasına bağlıdır. Vergi antlaşmalarının büyük çoğunluğunda bu bağlantı daimî işyeri olarak tanımlanmıştır (Prettie, 2001:3).

E-ticaret satışları, doğası gereği pazar ülkede sabit bir iş yerine sahip olunmasını gerektirmez; çünkü tüketiciler satıcının web sitesine internet ya da mobil ağlar vasıtasıyla girerek çevrimiçi mal ve hizmet siparişi yapmaktadır (Ubay, 2018:22-23). Örneklemek gerekirse e-ticaret yabancı bir şirketin Türk müşterileri ile Türkiye'ye girmeden kapsamlı işlemlerde bulunmasına izin vermektedir. Her ne kadar böyle bir şirketin açıkça ticaret veya işle meşgul olduğu belli olsa da Türkiye'de gerçekleştirdiği ticaret veya işle ilgili vergisel sorunlar ortaya çıkacaktır. Üstelik bu tür şirketlerin büyük bir kısmı dijital altyapının tüm olanaklarını kullanarak ticari işlem trafiğini vergilendirme açısından bulanık hale getirmektedir. Diğer bir ifadeyle e-ticaret şirketlerinin internet üzerinde satış yaptıkları web siteleri ve kullandıkları hizmet sunucuları farklı farklı ülkelerde kurulu iken kendileri de daha farklı bir ülkede yerleşik olabilmektedir.

Dijital ekonominin devasa bilgi-teknoloji şirketleri, farklı iş modelleri aracılığıyla küresel ekonomiye hakim olmaya başlamıştır. Bu şirketlerin, kendi karlarını korumak için merkezlerini düşük vergi oranları olan veya vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere taşınmaları tüketicinin bulunduğu ya da kazancın elde edildiği ülkede yeterli orandan vergi ödememeleri anlamına gelmektedir (Shigeki, 2019:1). Bugün küresel çapta B2B (İşletmeden işletmeye), B2C (İşletmeden tüketiciye) ve C2C (Tüketiciden tüketiciye) e-ticaret piyasasına hakim olan belli başlı dev şirketler uluslararası piyalarda elde ettikleri karlarını korumanın yollarını aramaktadırlar. Bu şirketlerden en önemlileri ve piyasa gelirleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Önde gelen e-ticaret şirketleri ve gelirleri

| Şirket  | Tahmini Gelir            | E-ticaret türü |
|---------|--------------------------|----------------|
| Alibaba | 768 milyar Dolar ve üstü | B2B, C2C       |
| Amazon  | 239 Milyar Dolar         | B2C, C2C       |
| JD.com  | 215 Milyar Dolar         | C2C, B2C       |
| eBay    | 93 Milyar Dolar          | C2C, C2B       |
| Shopify | 33 Milyar Dolar          | C2C            |
| Rakuten | 31 Milyar Dolar ve üstü  | B2C            |
| Walmart | 19 Milyar Dolar ve üstü  | B2C, C2C       |

**Kaynak:** Levy, 2019

E-ticaret her biri farklı şekillerde vergilendirmenin konusuna giren mal satışı, hizmet sunumu ve gayri maddi varlıkların lisanslandırılması arasındaki farklılıkları belirsiz hale getirir. Bilgi teknolojisindeki hızlı gelişmeler sadece verginin tarhi ve vergi borcunun tahsilâtı üzerinde değil, aynı zamanda devletin siber alanda artarak gerçekleşen vergilendirilebilir işlem sayısını belirleme kabiliyeti üzerinde de etkili olmuştur (Arya, 2019:1).

Dijitalleşme daimî işyeri kavramını belirsiz hale getirmenin yanında dijital ekonomi içinde yer almak isteyen tüm şirketlere önemli bir olanak daha sunmaktadır. Dijital öncesi dönemde maliyeti nedeniyle çok uluslu şirketlerin ve yüksek vergi yükünden kaçmak isteyen şirketlerin tercih ettiği vergi cennetlerinin kapısı maliyetlerin oldukça azalması ile birlikte küçük ve orta ölçekli şirketlere de açılmıştır (Devereux ve Vella, 2017:1). Ayrıca giderek gelişen telekomünikasyon altyapısı ve internet teknolojisini kullanan dijital vergi cennetleri yabancı yatırımcıya daha yüksek derecede hareket imkanı sunmaktadır. Bunun yanında maliyetlerdeki azalışın etkisi ve yüksek vergi yükünden kaçınma amacı birçok e-ticaret şirketinin kendi web-sitesini dijital vergi cennetlerindeki internet hizmet sunucuları üzerinde konumlandırmayı tercih etmesine yol açmaktadır (Saxunova ve Szalai, 2018:3). Örneğin, Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi bilgi teknolojisinin dev şirketleri, dijital ekonomi sayesinde sadece teknoloji ortamına değil, giderek tüm küresel ekonomiye hakim olmaya başlamıştır. Buna rağmen, OECD tahminlerine göre, bu şirketler yıllık 100 milyar ila 240 milyar dolar tutarındaki vergiden kaçınmaktadır ve bu rakam da küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4 ila %10'una karşılık gelmektedir (Shigeki, 2019:1).

E-ticaret şirketleri, internet üzerinden yapılan satışlardan elde edilen gelirlerin önemli bir kısmını kullandıkları internet hizmet sunucusunu bu altyapıyı sağlayan vergi cennetine taşıyarak vergi dışı bırakabilir (European Parliament, 2016:35). Çok uluslu ya da grup şirketler bu yöntem sayesinde vergi cennetlerinde yan şirketler kurmakta ve belli faaliyetleri bu şirketlere devretmektedir. Burada amaç, vergi cennetlerinde kurulu olan bağlı şirketin merkezin bulunduğu ülke vergilendirmesine tabi olmadan mümkün olduğunca fazla kâr elde etmesidir (European Parliament, 2016:35). Dijital işletmeler rakipleri konumundaki geleneksel işletmelere göre daha düşük bir vergilendirmeye maruz kalmaktadır. Bu, rekabet ortamını bozan bir etkidir. Şöyle ki, dijital işletmelerin katlandıkları vergi yükü geleneksel

işletmelerin vergi yükünün neredeyse yarısından daha az olabilmektedir. Bu durum, rekabet etme gücünü kaybeden geleneksel işletmelerin kapanmasına yol açmaktadır (Shigeki, 2019:1).

Bilgi çağında uluslararası ticaret önemli ölçüde büyümüştür. Ülkelerarası ticarete vergisel anlaşmazlıkları gidermeyi ve vergi kayıplarını önlemeyi amaçlayan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bir bakıma ulusal vergi matrahlarını aşındıran vergi cennetlerine yönelişe neden olmuştur (Cash, 1999:40). Ancak dijital öncesi dönemde vergi cennetleri buradaki hizmetlere erişim sağlayabilecek yeterlikte mali gücü bulunan çok uluslu şirketlere yöneliktir. Çünkü şirketini ya da şubesini bir vergi cennetine taşımanın maliyeti küçük ve orta ölçekli işletmeler için ülkede ödeyecekleri verginin maliyetinden daha yüksektir (Cash, 1999:40).

E-ticaret, mükelleflerin vergiye olan uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Dijital öncesi dönemde vergiden kaçınma yöntemlerinin başında gelen kayıt dışılık, e-ticaretin sağladığı avantajlarla daha da artmaktadır. Özellikle akıllı kartların, elektronik paraların, elektronik cüzdanların ve yabancı bankalarla yapılan internet bankacılığının kullanımı gelişip arttıkça vergiden kaçınma daha da kolaylaşmaktadır (Brox ve Fader, 2015:4). İnternet sayesinde önemli vergi avantajları sunan vergi cennetleri ve egemenlik bölgeleri dijitalleşerek daha çok sayıda insan için daha fazla erişilebilir hale gelmiştir. Ayrıca vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için gizlilik kurallarından yararlanmak isteyen herkes bu dijital vergi cennetlerinde faaliyet gösteren finansal kurumlara elektronik olarak kolayca erişilebilmektedir (Brox ve Fader, 2015:4).

Dijital ekonomi çok uluslu şirketlere (ÇUŞ) kârlarını daha düşük vergili egemenlik bölgelerine ya da dijital vergi cennetlerine aktarmak için transfer fiyatlandırması yöntemini daha aktif bir şekilde kullanma imkânı sunmaktadır (Jones ve Temouri, 2013:1). ÇUŞ'lar, dijital vergi cennetlerinde paravan şirket kurma maliyetini sıfıra indiren hizmet sunucuları sayesinde aslında fiili olarak var olmayan sanal alt şirketlerini açmakta zorlanmamaktadır. Üstelik ÇUŞ'lar bunu yaparken dijital vergi cennetlerinin sağladığı yüksek gizlilik ve düşük kurumlar vergisi oranlarından faydalanmaya devam etmektedir (Jones ve Temouri, 2013:1).

İnternet altyapısını kullanan dijital ekonomi, aracılık ettikleri işlemleri vergi makamlarına rapor eden bankacılar ve brokerler gibi klasik aracı kuruluşların rolünü de azaltmıştır. Bu araçların rolü özellikle vergi mükelleflerinin elde ettiği faiz gelirleri ile beyan ettikleri kazancın karşılaştırılması bakımından önemlidir (Cash, 1999:40). Ancak dijital ekonominin gelişimi ile vergi cennetlerinde faaliyet gösteren banka ve finans kuruluşlarına erişimin internet üzerinden kolayca sağlanmasının yanında sunulan, işlem gizliliği bu alanda geri bildirim sağlamayı zorlaştırmıştır (Cash, 1999:40).

Dijital ekonomi-vergi cenneti ilişkisi sadece dolaysız vergiler bakımından değil, aynı zamanda KDV gibi dolaylı vergiler bakımından da sorunlu alanlar yaratmaktadır. İnternet üzerinden düşük vergi oranları sunan ülkeler veya vergi cennetlerinden yapılan mal ithalatları önemli oranda vergi kaybına neden olmaktadır (Ubay, 2018:154). B2C (işletmeden tüketiciye) çevrimiçi olarak yapılan bu satışlar günümüz e-ticaret sisteminin en önemli ayağı haline gelmiştir (Ubay, 2018:154). Tüketici ülke içinde KDV ödememek için internet üzerinden özellikle düşük oranda vergi alan veya hiç vergi almayan vergi cenneti ülkelerden çevrimiçi mal sipariş etmektedir. Burada çevrimiçi olarak sipariş edilen ancak fiziki teslimi gereken mallar ile elektronik olarak teslim edilen dijitalleştirilmiş ürünleri arasında KDV uygulaması açısından bir fark vardır (Cash, 1999:38). Fiziki teslim kapsamındaki mallar genellikle ülke gümrük kontrollerine tabidir. Bunlarda meydana gelen vergi kaybı genel olarak düşük değerli mallara tanınan gümrük vergisi istisnalarından kaynaklanmaktadır. Ancak kargo veya posta yoluyla yapılan bu uluslararası mal teslimlerinde beyan edilen eder genel olarak pazar ülkenin kabul ettiği düşük değerli mal istisnası eşliğinin altında kalmaktadır (Ubay, 2018:154).

AB'de sınır aşan e-ticaretin fiziki mal teslimine yönelik kullandığı posta ve kargo teslimatları bakımından Birlik genelinde 22 Euro'luk bir ithalat istisnası eşiği geçerlidir (European Court of Auditors, 2019:9). Türkiye'de ise 2011 yılı öncesi 150 Euro olan bu istisna eşiği sırasıyla; 2011 itibarıyla 75 Euroya, 2017 yılında 30 Euroya ve 2018 yılı itibarıyla 22 Euroya düşürülmüş, 2019 Haziran ayından itibaren geçerli olmak üzere ise sıfırlanmıştır (Resmi Gazete, 2019:30775).

## SONUÇ

Dijitalleşen iletişim teknolojilerinin yanı sıra internetin sınırsız içeriği, uluslararası ticareti ciddi bir dönüşüme uğratmıştır. Dijital çağın kaçınılmaz bir sonucu olan küreselleşme ise uluslararası sermaye ve ticaret akımlarını birbirine bağlamıştır. Bu durum sadece küresel ticaret hacminin büyümesine neden olmamış aynı zamanda ekonomik ve finansal krizlerin yıkıcı etkisini de küresel hale getirmiştir.

Dijital ekonominin hızlı bir şekilde gelişmesi en çok uluslararası vergilendirmeyi olumsuz etkilemiştir. Uluslararası vergilendirme, klasik ticareti vergilendirecek şekilde tasarlanmış ulusal vergi sistemlerinin

birbiriyle olan çatışmasını önlemeyi amaçlar. Diğer yandan dijital ekonomi, ulusal vergi kanunlarının daha önce karşılaşmadığı ya da düzenlemediği alanları içermektedir. Kavramsal olarak dijital ekonominin ortaya koyduğu yeni bir şey olmasa da, daimi işyeri gibi uluslararası vergilendirme yetkisini tayin eden mevcut önemli kavramların yeniden tanımlanması zorunluluğu doğmuştur. Ancak ulusal vergi idareleri dijital ekonominin gelişimi ile aynı doğrultuda ve oranda kendi vergi kanunlarını yenilemede yetersiz kalmaktadır.

Vergi cennetleri-dijital ekonomi ilişkisi tam bu noktada önem kazanmaktadır. Dijital ekonominin bulanıklaştırdığı uluslararası vergilendirme kavramları vergi cennetlerine doğru yönelişi arttırmıştır. Herşeyden önce dijital ekonomi ve özellikle internet, kullanmak isteyen herkese vergi cennetlerinin kapısını açmıştır.

Dijital çağ öncesi vergi cennetleri, genellikle kurumlar vergisi matrahlarını azaltmak ve bu ülkelerin sağladığı finansal avantajlardan faydalanmak isteyen güçlü şirketlerin başvurduğu en önemli agresif vergi planlaması araçlarından biriydi. Bunun en önemli nedeni bu tür vergi cennetlerini kullanmanın maliyetinin küçük ve orta ölçekli şirketler bakımından ülke içinde katlanılan vergi yüküne göre daha yüksek olmasıydı. Ancak internet teknolojinin gelişimi ile birlikte internet servis hizmeti sağlayan dijital vergi cennetlerinin ortaya çıkışı bu maliyeti sıfırlamış ve vergi cennetlerini tüm faydalanmak isteyenler uygun hale getirmiştir.

Günümüzde dijital vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan faydalanmak için bu ülke ya da bölgelerde artık fiilen bulunmak gerekli değildir. Dünyanın her yerinden tek bir tuşa tıklayarak vergisel avantajlar sunan bu vergi cennetlerinden faydalanmak mümkün hale gelmiştir. Daha az vergi ödemek isteyen ya da hiç vergi ödemek istemeyen şirketler, kendi merkezlerini sanal hale getirme ve dijital vergi cennetlerindeki internet hizmet sağlayıcılarını kullanarak vergisel açıdan takip edilmesi zor hale getirme imkânına sahiptir. Aynı şekilde sermaye sahipleri ya da şirketler vergiden kaçınmak için dijital vergi cennetlerinin sağladığı internet bankacılığı hizmetleri ile her türlü gizlilik ve vergisel avantaja sahip olabilir.

Vergi cennetlerinin ülkelerin dolaysız vergi matrahları üzerindeki aşındırıcı etkisi dijital ekonomi ile birlikte daha küresel bir hale gelirken hem dolaylı hem de dolaysız vergi matrahlarını her ikisi için birden tehditkâr hale gelmiştir. Üstelik ulusal vergi sistemleri daimi işyeri kavramının dijital ekonomi işlemlerini kapsayacak şekilde yeniden tanımlanması ile ilgili tam bir uluslararası uzlaşmaya varmamıştır. Ancak tehditin kapsamı ve alınması gereken önlemler üzerinde çalışmalar uluslararası ve ulusal düzeylerde hız kazanmıştır. OECD'nin BEPS kapsamındaki çalışmaları ve AB'nin sınır aşan dijital ekonomi işlemlerinde vergilendirme yerinin tespitine yönelik direktifleri uluslararası çalışmaların en önemli örnekleridir.

Sonuç olarak vergi cennetleri dijital ekonominin ortaya çıkardığı bir olgu değildir. Bununla birlikte dijital ekonominin ortaya çıkışı ve yükselişi, vergi cennetlerinin gelişimine önemli bir katkı sağlamıştır. Bu nedenle ulusal vergi sistemlerinin kendi vergi kanunlarını ve denetim mekanizmalarını dijital ekonominin gereksinimlerine göre güncellemeleri ve ayrıca dijital vergi cennetlerinin gelişimini engelleyecek uluslararası işbirliğini ve koordinasyonu sağlamaları gereklidir.



## KAYNAKÇA

- 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulaması Hakkındaki Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar sayısı: 1111), RG: 15.04.2019/ 30775.
- Alina, N. (2016), "Trends and Dimensions of Digital Economy", *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, 4/2016, 103-107.
- Arnold, B.J. (2015), An Introduction to Tax Treaties, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT\\_Introduction\\_Eng.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf) adresinden alındı. (Erişim tarihi: 22.07.2019)
- Arya, M, Auditing E-taxation, IT, [http://intosaiitaudit.org/intoit\\_articles/18p36top41.pdf](http://intosaiitaudit.org/intoit_articles/18p36top41.pdf) adresinden alındı (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- Biyan, Ö., Güneş, Y. (2018), "A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment", (Ed.) Selçuk İpek ve Adnan Gerçek, *Current Perspectives in Public Finance* Berlin: CPI books GmbH.
- Brox, J., Fader, C. (2015), Forecasting Tax Implications of B2C E-Commerce, [https://www.researchgate.net/publication/267968572\\_Forecasting\\_Tax\\_Implications\\_of\\_B2C\\_E-Commerce\\_Forecasting\\_Tax\\_Implications\\_of\\_B2C\\_E-Commerce](https://www.researchgate.net/publication/267968572_Forecasting_Tax_Implications_of_B2C_E-Commerce_Forecasting_Tax_Implications_of_B2C_E-Commerce) adresinden alındı (Erişim tarihi: 25.03.2019).
- Cash, M. (1999), Electronic Commerce and Tax Base Erosion, European Parliament Directorate General for Research Economic Affairs Division, *Economic Affairs Series ECON 108 EN*, 01-1999.
- Chetcuti, J.P. (2002), The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response, Inter Lawyer Law Firms Directories, <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm> adresinden alındı. (Erişim Tarihi:01.08.2019).
- Chu, H., Lai, C.C., Cheng, C-C. (2013), Tax Havens, Growth, and Welfare, *MPRA Paper No. 52878*, posted 10. January 2014.
- Ciuriak, D., Ptashkina, M. (2018), The Digital Transformation and the Transformation of International Trade, RTA Exchange, International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD) ve Inter-American Development Bank (IDB).
- Commission on Capital Flight From Developing Countries, (2009), Tax havens and Development Status Analyses and Measures, Official Norwegian Reports 2009:19, [http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/norway\\_tax\\_report.pdf](http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/norway_tax_report.pdf).
- Copenhagen Institute for Futures Studies (CIFS), (2018), Communication Trends and The Role of Mail Report for The International Post Corporation, Copenhagen Institute for Futures Studies.
- Council of The European Union, (2018), The EU List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes, Brussels, 22 November 2018, 6237/4/18 REV 4, FISC 69 ECOFIN 122.
- Crivelli, E., De Mooij, R., Keen, M. (2015), Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, *IMF Working Paper*, WP/15/118, 1-26.
- Davis, M.B. (2008), Gray Areas of Offshore Financial Centers, University of Tennessee, Knoxville Trace: Tennessee Research and Creative Exchange, Chancellor's Honors Program Senior Project, [http://trace.tennessee.edu/utk\\_chanhonoproj/1167](http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/1167) adresinden alındı (İnternet erişim 02.11.2016).
- Devereux, M.P., Vella, J. (2017), Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, Working paper series | 2017, Oxford University Centre for Business Taxation.
- Erkin, G. (2015), *Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi*, Ankara: Legal Yayınevi.
- EU Commission, (2019), Common EU List of Third Country Jurisdictions for Tax Purposes, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en) adresinden alındı (Erişim Tarihi: 17.07.2019).
- European Commission, (2018a), Communication from The Commission to The European Parliament and The Council Time to Establish a Modern, Fair and Efficient Taxation Standard for the Digital Economy, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 146 final.
- European Commission, (2018b), Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from The Provision of Certain Digital Services, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS).

European Court of Auditors, (2019), E-commerce: Many of The Challenges of Collecting VAT and Customs Duties Remain to Be Resolved, Special Report No:12.

European Parliament, (2013), European Initiatives on Eliminating Tax Havens and Offshore Financial Transactions and The Impact of These Constructions on The Union's Own Resources and Budget, IP/D/CONT/IC/2012-071.

European Parliament, (2016), Tax Challenges in The Digital Economy, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic And Scientific Policy, IP/A/TAXE2/2016-04.

European Parliament, (2019), European Parliament Resolution of 26 March 2019 on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_EN.html](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EN.html) adresinden alındı. (Erişim tarihi:24.07.2019)

France Strategie, (2015), Taxation and The Digital Economy: A Survey of Theoretical Models Final Report, [www.strategie.gouv.fr](http://www.strategie.gouv.fr).

Galica, J. (2015), Corporate Tax Havens: Analysis of an Aggressive Tax Approach as a Strategic Necessity for Large Multinational Corporations, Honors Scholar Theses 436.

Grant Thornton, (2018), Taxing The Digital Economy, Grant Thornton International Ltd, <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/taxing-the-digital-economy.pdf>

Halfon, J., Rustom, M. (2014), Rise of The International Financial Center: Can Casablanca Emulate Dubai's Success?, The Lauder Global Business Insight Report 2014, <http://knowledge.wharton.upenn.edu/article/rise-international-financial-center-can-casablanca-emulate-dubais-success/> adresinden alındı (İnternet erişim; 01.11.2016).

Hines Jr., J. R. (2007), Tax Havens, Michigan University The Office of Tax Policy Research, Product Number WP 2007-3.

Hoffart, B. (2007), Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 6 (1), 106-121.

Inland Revenue, (2001), Tax Policy-Tax Challenges of E-commerce, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/news/2001-03-09-tax-challenges-e-commerce> adresinden alındı (Erişim tarihi: 09 Aralık 2016).

İnternet: Morinobu, S., (2018), Strategies for Taxing the Digital Economy, Tax & Social Security Reform, <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=24> adresinden alındı. (Erişim tarihi 20.03.2019).

Jones, C., Temouri, Y. (2013), FDI in Tax Havens: Do Corporate Tax Rates Matter?, <https://www.etsg.org/ETSG2013/Papers/105.pdf> adresinden alındı (Erişim tarihi 25.03.2019).

Kerimov, N.G. (2002), "Current Problems of International Taxation of Electronic Commerce", LLM Theses and Essays. Paper 23. [http://digitalcommons.law.uga.edu/stu\\_llm/23](http://digitalcommons.law.uga.edu/stu_llm/23).

KPGM, (2009), International Financial Centres Competitive Assessment, Dubai International Financial Centre.

Kudrle, R.T. (2016), Tax Havens and the Transparency Wave of International Tax Legalization, *Penn Law: Legal Scholarship Repository*, Vol. 37:4.

Levy, A. (2019), The 7 Largest E-Commerce Companies in the World, The Motley Fool, <https://www.fool.com/investing/the-7-largest-e-commerce-companies-in-the-world.aspx>, (Erişim Tarihi. 25.12.2019)

Low, M., Kabasunakatuba, L.L., Sharma, U. (2016), The Challenges to Taxing E-commerce: A Comparative Analysis for The Pacific, Department of Accounting Waikato Management School, New Zealand.

Ntoukaki, S. (2017), Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fifteenth session, Geneva, E/C.18/2017/CRP.22.

Official Norwegian Reports (NOU), (2009), Tax Havens and Development, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries.

- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2001), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Paris
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2004), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, Paris
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2012), The Digital Economy, Directorate For Financial and Enterprise Affairs Competition Committee, DAF/COMP(2012)22.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2013), Request for Input Regarding Work on Tax Challenges of The Digital Economy, OECD Publishing, Paris.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2014a), Addressing The Tax Challenges of The Digital Economy, Chapter2 Fundamental Principles of Taxation, OECD publishing.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2014b), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), (2014c), Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital, Model Tax Convention (Condensed Version), Paris, OECD Publishing.
- Owens, J., Saint-Amans, P. (2009), Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers, the OECD Centre for Tax Policy and Administration.
- Piccioletto, S., (2012), Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations, Tax Justice Network, [http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Towards\\_Unitary\\_Taxation-1-1.pdf](http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Towards_Unitary_Taxation-1-1.pdf) adresinden alındı. (Erişim tarihi: 23.07.2019).
- Prettie, M. L. (2001), "Are There Any Tax Havens in Electronic Commerce?", *North Carolina Journal Of Law & Technology*, 3 (1), 1-34.
- Purdy, E. (2018), Taxes & Value Creation in The Digital Economy, <https://www.expertguides.com/articles/taxes-and-value-creation-in-the-digital-economy/ARCLVTBM> adresinden alındı (Erişim Tarihi: 01.08.2019).
- Remeur, C. (2018), Listing of Tax Havens by The EU, EPRS | European Parliamentary Research Service, European Parliament.
- Rodríguez, T. (2010), Applicable Law and Jurisdiction in Electronic Contracts I, eMarket Services, <http://www.emarketservices.com>.
- Saxunova, D., Szalai (Szarkova), R. (2018), "Technology Progress: A Threat or Opportunity to Tax Havens?", *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics*, 2018 (2018), 1-23.
- Schjelderup, G. (2011), Secrecy Jurisdictions, Norwegian School of Economics and Business Administration and CESifo, 1-32, <https://www.sv.uio.no/esop/english/research/news-and-events/events/guest-lectures-seminars/esop-seminar/dokumenter/Schjelderup.pdf> adresinden alındı. (Erişim tarihi 24.07.2019)
- SELA, (2017), Trade and Competition in the Era of the Digital Economy-Economic and Technical Cooperation, VII Annual Meeting of the Working Group on Trade and Competition of Latin American and the Caribbean (WGTC), SP/VIIRAGTCCALC/DT N° 2-17.
- Shaxson. N, (2019), "Tackling Tax Havens", *Finance and Development*, September 2019, 7-10.
- Shigeki, M. (2019), How Should the Digital Economy Be Taxed?, nippon.com., <https://www.nippon.com/en/in-depth/d00511/how-should-the-digital-economy-be-taxed.html> (Erişim tarihi: 25.12.2019)
- Singh, M.N. (2014), "Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation", *Intertax*, 42 (5), 325- 333.
- Sun, Z. (2008), Offshore Financial Havens: Their Role in International Capital Flows, Singapore Management University Institutional Knowledge at Singapore Management University, [http://ink.library.smu.edu.sg/etd\\_coll/31](http://ink.library.smu.edu.sg/etd_coll/31) adresinden alındı (İnternet erişim 01.11.2016).

Tobin, G., Walsh, K. (2013), "What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven", *The Economic and Social Review*, 44 (3), 401-424.

Uby, B. (2018), E-hizmet Ticaretinde KDV Sorunları ve Çözüm Önerileri, Ankara: Gazi Yayınevi.

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), (2017), The 'New' Digital Economy and Development, Technical Note No 8 Unedited TN/UNCTAD/ICT4D/08.

Ünsal, H., Uby, B. (2017), "Katma Değer Vergisinde Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası E-Ticaret İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 211.

Zoromé, A. (2007), Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition, *IMF Working Paper*.

Zucman, G. (2017), How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them), *Newyork Times*, 10 November 2017, <https://www.nytimes.com/interactive/2017/11/10/opinion/gabriel-zucman-paradise-papers-tax-evasion.html>