

Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri *Potential Tax Revenues in the Digital Area*

Deniz TURAN

Polis Akademisi, Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, ahmetdenizturan@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 14 Ocak 2021

Düzeltilme Geliş 24 Şubat 2020

Kabul 25 Şubat 2020

Anahtar Kelimeler:

Dijital ekonomi, BEPS, Vergilendirme

© 2021 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Uluslararası vergi rekabeti nedeniyle sermaye gelirleri üzerinde ki vergilerin azaltılması, ülkelerin vergi gelirlerinin aşılmasına yol açmıştır. Son yıllarda uluslararası arenada yaşanan dijital dönüşüm ve ortaya çıkardığı yeni iş modellerinin ülkelerin vergi gelirlerinde artış yaratacağı beklentisi oluşturmuştur. Fakat dijital ekonominin vergilendirilmesinde fiziksel varlığın önemini kaybetmesi ve ülkelerin vergi sistemlerinin dijital alanda yaşanan hızlı dönüşüme ayak uyduramamaları, ülkelerin dijital dünyada potansiyel vergi gelirlerini kavrayamamalarına ve yüksek vergi kayıpları ile karşılaşmalarına yol açmıştır. Çalışmada, dijital ekonomi kavramı ve vergilendirmede ortaya çıkardığı sorunlar incelenmiştir. Bu kapsamda, dijital alanda potansiyel vergi gelirlerinin kavranmasına yönelik ulusal ve uluslararası çalışmalar ve alınması gereken önlemler ele alınmıştır.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 14 January 2021

Received in revised form 24

February 2021

Accepted 25 February 2021

Keywords:

Digital Economy, BEPS, Taxation

© 2021 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The reduction of taxes on capital revenues due to international tax competition led to the excess of countries' tax revenues. In recent years, the digital transformation in the international arena and the new business models it has created has created an expectation that countries will increase tax revenues. However, the loss of importance of physical assets in the taxation of the digital economy and the inability of countries' tax systems to keep up with the rapid transformation in the digital field have led countries to be unable to grasp the potential tax revenues in the digital world and to encounter high tax losses. In the study, the concept of digital economy and its problems in taxation are examined. In this context, national and international studies and measures to be taken for understanding potential tax revenues in the digital field were discussed.

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan dijital dönüşüm, bireylerden işletmelere ve devletlere kadar uzanan mikro ve makro düzeyde etkiye sahiptir. Dijital dünyada teknolojik gelişmelere bağlı olarak gün geçtikçe hızlanan ve çeşitlilik gösteren dijital dönüşüm süreci, bireylerin, işletmelerin ve devletlerin kendilerini yenilemeleri gereksinimi doğmuştur. 1980'lerin sonunda SSCB'nin yıkılmasıyla başlayan ekonomik küreselleşme döneminde artan uluslararası üretim hareketliliği, dijitalleşme ile boyut değiştirmiştir. Ekonomide yaşanan dijitalleşmenin sağladığı avantajlar, uluslararası pazarlara erişim, fiziki bir varlık gerektirmeden işlemlerin gerçekleştirilmesi, maliyetlerin düşmesi, rekabet avantajı ve yeni iş modelleri şeklinde sıralanmaktadır. Dolayısıyla ekonomide yaşanan bu dönüşüm her geçen gün yeni kavramların telaffuzuna neden olmaktadır.

Ekonomideki dijital dönüşüm ile birlikte yaşanan hızlı gelişmeler ve artan gelir sonrası vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin önemini artırmıştır. Bu artan önemi etkileyen temel sebep devletlerin vergi gelirlerinden sağlayacakları fayda beklentisidir. Nitekim dijitalleşme mevcut vergilendirme rejimlerini etkilemiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki temel sorunlardan biri, sabit iş yerinin olmamasıdır. Günümüzde dünyanın en yüksek kâr marjına sahip işletmelerinin dijital ortamda faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Bu şirketlerin kendi ülkeleri dışında birçok ülkeye ulaşarak kazanç sağlamaktadırlar. Bu kazanç sonucunda vergiye tabi olmaları gerekirken, sabit iş yerlerinin olmaması nedeniyle bu ülkelerin vergi uygulamaları kapsamı dışında kalmaktadırlar. Küresel vergi bir vergi rejimi uygulamasına geçilememesi nedeniyle OECD, Avrupa Birliği ve Türkiye'nin de içinde olduğu birçok ülkede dijital ekonominin etkin ve adil bir şekilde vergilendirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, dijital ekonominin kapsamı ve ortaya çıkardığı vergisel sorunları izah etmek ve dijitalleşmenin nedeniyle ekonomide ortaya çıkan potansiyel vergi gelirlerinin açığa çıkarılmasıdır. Bu kapsamda çalışmada öncelikle, dijital ekonomi kavramı ve dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ana sorunlar izah edilecektir. Bunu takiben dijital alanda potansiyel vergi gelirlerine ulaşılması amacıyla yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalara yer verilecektir.

1. Dijital Ekonomi Kavramı ve Kapsamı

Dijital alanda yaşanan teknolojik ilerlemeler, diğer bir ifade ile dijitalleşme, insanların yaşam biçimleri ve iş yapış şekilleri değişime uğratmaktadır. Yaşanan gelişmeler ile birlikte işletmeler ve bireyler açısından bilgiye erişimin kolaylaşması, mal ve hizmet satışından kaynaklı taşıma hizmetlerindeki maliyet azalışı gibi fırsatlar sunmanın yanında işletmeler ve politika yapıcılar açısından zorlukları da barındırmaktadır (Saraç, 2006: 39; World Economic Forum, 2018).

Sanal platformların ekonomi aracı olarak kullanımının başlamasıyla birlikte ilk önce telaffuz edilen e- ticaret kavramı, günümüzde sanal platformdaki gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin türünün artması ile birlikte yetersiz kalmaktadır. E-ticaret ile sadece dijital ortamda mal veya hizmet alım satım faaliyetleri mevcut iken, dijital ekonomi ile online reklamcılık hizmetleri, mal veya hizmet niteliği tartışmalı olan sanal ürün satışı, online eğitim, bulut bilişim ve online ödeme hizmetleri gibi birçok noktada sanal platformlar kullanılmaktadır. Tüm bu gelişmeler neticesinde e-ticaret kavramının yerini dijital ekonomi almıştır (Ertaş, 2017: 132). Dijital ekonomi kavramı, Tapscott tarafından (1996) literatüre kazandırılmış olmakla birlikte bu kavramın yerine günümüzde bilgi ekonomisi (knowledge economy), enformasyon ekonomisi (information economy), ağırlıksız ekonomi (weightless economy), ağ ekonomisi (network economy), ve yeni ekonomi (new economy) terimleri de kullanılmaktadır (Özcan, 2016: 73; Akkaya ve Gerçek, 2019: 168).

Dijital ekonomi, teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü hale getiren, iş süreçlerini değiştiren ve geleneksel endüstriler de dahil olmak üzere ekonominin tüm sektörlerinde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisindeki (BİT) gelişmelerin getirdiği dönüştürücü bir süreçtir. Günümüzde perakende, medya, imalat ve tarım gibi çok çeşitli sektörler dijitalleşmenin hızlı yayılmasından bir şekilde etkilenmektedir. Örneğin yayıncılık ve medya endüstrisinde, verilerin kullanıcı tarafından oluşturulan içerik ve sosyal ağ yoluyla genişleyen rolü, internet

reklamcılığının en büyük reklam aracı olarak televizyonu geri de kalmasına neden olmuştur (Saint-Amans, 2017: 1). Tapscott (1996: 44), dijital ekonomi kavramının ayırt edici özelliklerini şu şekilde sıralanmıştır;

- Bilgi (Knowledge)
- Dijitalleşme (Digitalization)
- Sanallaştırma (Virtualization)
- Küçük parçalara ayırma (Molecularization)
- Ağlar arası iletişim (Integration/Internetworking)
- Aracının olmaması (Disintermediation)
- Yakınsama (Convergence)
- Yenilikçilik (Innovation)
- Tüketerek üretme (Prosumption)
- Anlık/Hız (Immediacy)
- Küreselleşme (Globalization)
- Uyumsuzluk (Discordance)

Dijital ekonominin sunduğu fırsatlar ve giderek genişleyen yapısı sebebiyle klasik ekonomiden ayrı düşünülmalıdır. 1990'lı yıllara bakıldığında dünyanın ilk on işletmesinin yedisi (Apple, Microsoft, Amazon, Alphabet, Facebook, Alibaba ve Tencent Holdings) teknoloji şirketleridir. Covid-19 salgınının dünyayı etkisi altına almasının bir sonucu olarak mal ve hizmetlerin dijitalleşmesi, dijital ekonomi kavramının etkisinin önümüzdeki yıllarda daha yoğun bir şekilde görüleceği söylenebilir (Sağlı, 2020).

Sosyal medyanın da etkisiyle toplumda yaşanan dijital dönüşümün, hem insanların birbirleriyle etkileşime girme hem de internet çağında iş yapma şekilleri üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır (ICAEW, 2019: 2). İşletmeler internet tabanlı araçları kullanarak tedarikçiler, müşteriler ve çalışanlarla artık daha kolay iletişim kurabilmekte; bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler de yeni ve dönüştürülmüş iş modellerini ortaya çıkarmaktadır (OECD, 2018:12). Geçmişte en değerli ekonomik varlıklar olarak bilinen altın ve petrolün yerini günümüzde veriler almaya başladı. Dünyanın en büyük şirketlerinin çoğunluğunu, üreticiler, perakendeciler ya da toprak sahipleri değil, platform sağlayıcılar, veri toplayıcılar ve reklamın etkin güçleri oluşturmaktadır. Bu yeni iş modelleri hem uluslararası hem de onlinedır. Bu bağlamda on dokuzuncu ve yirminci yüzyıl iş modelleri göz önünde bulundurularak tasarlanmış olan vergi kuralları, gün geçtikçe artan değişikliklere uyum sağlamak zorlanmaktadır (ICAEW, 2019: 2).

2. Dijital Ekonomi ve İş Modelleri

Dijital ekonomi birçok iş modelinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. OECD tarafından yeni iş modelleri hakkında aşağıdaki gibi bir sıralama yapılmasına rağmen bu kapsam çerçevesinde sınırlandırma yapmak imkânsızdır. Bunun başlıca sebebi teknolojinin her geçen günün değişime uğramasıdır. Ayrıca aşağıda sıralanan modellerin bir kısmının birbirini tamamlayıcı özelliğe sahiptir. Örneğin, ödeme hizmetleri e-ticaret ve bulut bilişimle tamamlayıcı özelliğe sahiptir. Dijital ekonomi kapsamında yer alan başlıca iş modelleri aşağıda kısaca özetlenmiştir.

2.1. Elektronik Ticaret (E-ticaret)

OECD'ye (2015(b)) göre e-ticaret, "kişilerin ve kurumların katıldığı yazılı metin, ses, görüntü gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir". E-ticaret modelleri temel olarak; işletmeden işletmeye (Business to Business, B2B), işletmeden tüketiciye (Business to Consumer, B2C) ve tüketiciden tüketiciye (Consumer to Consumer, C2C) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bunların başında e-

ticaretin büyük bir oranını B2B olarak gerçekleştirilen işlemlerden oluşmaktadır. Ardından B2C ve C2C ticaret modeli yer almaktadır (OECD, 2015(b)).

Günümüzde küresel e- ticaret rakamlarının 2019 yılında 3.535 trilyon dolara ulaştığı ve 2023 yılında bu rakamın 6.542 trilyon dolara ulaşacağı beklenmektedir (e-ticaret Platformu, tarih yok).

Tablo 1: GSMH ve B2C (Business to Consumer) E-Ticaret Büyüklükleri ile Öne Çıkan Ülkeler (2018)

Ülke	GSMH (trilyon ABD Doları)	B2C E-ticaret Pazar büyüklüğü (milyar ABD Doları)
Çin	13,41	634
ABD	20,49	504
Birleşik Krallık	2,83	123
Japonya	4,97	103
Almanya	4,00	70
Türkiye	0,766	6,1

Kaynak: Göl ve diğ., 2019: 34

Tablo 1’de gösterildiği üzere 2018 yılında GSMH ve B2C (Business to Consumer) e-ticaret büyüklükleri ile öne çıkan ülkeler sıralanmıştır. E- ticaret sıralamasında ilk beşte Çin, ABD, Japonya, Birleşik Krallık ve Almanya gelmektedir (Göl ve diğ., 2019: 34).

2.2. Web Tabanlı Reklamcılık (İnternet Reklamcılığı)

Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı, internetin yaygınlaşmasıyla birlikte gelişim göstermiş olup, ilk defa 1994 yılında “Hotwired” sitesinde banner reklam olarak uygulanmıştır (İTO, 2010: 6). Bugün en güçlü medya aracı, web 3.0 teknolojisi olarak da bilinen internettir. Dolayısıyla reklam hizmeti veren ve reklam hizmeti alanlar için internet ayrıca önem taşımaktadır. İnternet reklamcılığı sayesinde tüketici, daha fazla bilgi için reklamı tıklayabilmekte ve istediği takdirde reklama konu ürünü satın alabilmektedir (Özcan, 2016: 75). Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı temel olarak; arama motoru reklamları, e-posta reklamları, içerik ağı reklamları, sosyal ağ reklamları, web site reklam alanları ve reklam siteleri olarak sınıflandırılmaktadır (Arik, 2017). Özellikle Blogger, Youtuber, Vlogger, ünlü isimlerle iş birliği veya Influencer gibi sosyal medya aktörleri internet reklamcılığında özellikle bugünün dijital dünyasında önemli bir yere sahiptir (Aslan, 2017: 232; Alan ve diğ., 2018: 536). Dijital izler; kullanıcıların ilgi alanları, tercihleri ve alışveriş faaliyetleri ile ilgili önemli bir veri kaynağıdır (Eurostat, 2020: 2). Dolayısıyla tüketici davranışlarını yakından takip ederek hızlı şekilde reklamın amacına ulaşmış olup olmadığını ölçülebilir. İnternet reklamcılığının ölçülebilir olmasının yanında interaktiflik, hedefleme olanakları, hızlı ve esnek sunum ve düşük maliyet şeklinde avantajları mevcuttur (Özen ve Sarı, 2008: 16; Aktaş, 2011).

2.3. Bulut Bilişim

Bulut bilişim, paylaşılan fiziksel ve sanal kaynakları (ağlar, sunucular ve uygulamalar dahil) kullanarak bilgi işlem, depolama, yazılım ve veri yönetimini içerebilen standartlaştırılmış, yapılandırılabilir, isteğe bağlı çevrimiçi bilgisayar hizmetlerinin sağlanmasıdır (OECD, 2015(b): 59). Bulut bilişimin sağladığı başlıca fayda, maliyet etkinliğidir. Bunun yanında ölçülebilirlik, esneklik, çeviklik, daha iyi BT kaynak yönetimi ve iş odağı, verimlilik, yüksek güvenilirlik ve kullanılabilirlik, hızlı gelişim, daha iyi performans, yüksek mobilite vb. faydaları da bulunmaktadır (Carroll ve diğ., 2011). Bulut bilişimde üç temel modele göre hizmet sunulmakta olup, bunlar SaaS (Software as a Service, Yazılım Hizmeti), PaaS (Platform as a Service, Platform Hizmeti), IaaS (Infrastructure as a Service, Altyapı Hizmeti) olarak isimlendirilmektedir. Ayrıca, bu modellerin dışında “Content as a Service” ve “Data as a Service” gibi X-as-a-Service (XaaS) olarak adlandırılan farklı modeller de bulunmaktadır (OECD, 2015(b): 60).

2.4. Elektronik Ödeme Hizmetleri

Elektronik ödeme hizmetleri, mal ve hizmet alışverişlerinin elektronik ortamda, kaydi ve gerçek zamanlı olarak yapılmasıdır. Elektronik kredi kartı, ATM, EFT için satış noktası terminalleri, dijital para, elektronik çek, akıllı kart, dijital cüzdan, mobil ödemeler ve benzerlerini içerisinde barındıran çevrimiçi nakit ödeme sistemleri, elektronik cüzdan veya siber cüzdan ile mobil ödeme sistemleri, elektronik ödeme hizmetleri arasında yer almaktadır. Elektronik ödeme sistemlerinin geleneksel ödeme sistemlerine göre, ödemenin daha hızlı gerçekleştirilmesi, hileye karşı koruma sağlanması ve birçok durumda birden çok para biriminde işlem yapma imkânı olması gibi birtakım avantajları bulunmaktadır (OECD, 2015(b): 57). Dijital ekonomi ile birlikte ödeme hizmetlerine alternatif oluşturacak sanal para ortaya çıkmıştır. Sanal para birimi, bir kurumun onayı olmadan değer alışverişi fikrine dayanmaktadır. (OECD, 2015(b): 57; MAFTEI, 2014: 55). En bilindik sanal para birimi “Bitcoin”dir. Bitcoin eşten-eşe ödeme sistemi ile çalışan yani herhangi bir finansal kuruluşa ihtiyaç duymadan para transferlerini gerçekleştirebilen, bununla beraber herhangi bir kuruluş tarafından arzı bulunmayan açık kaynak koda sahip alternatif bir sanal para birimi olarak ifade edilmektedir (Baur ve diğ., 2017).

2.5. Üç Boyutlu Yazıcı Teknolojisi

Üç boyutlu yazıcı teknolojisi, dijital bir modelden fiziksel nesnelere yaratma süreci şeklinde ifade edilmektedir (Karagöl, 2015: 2). 3D yazıcı kullanımı, üretici şirketlere diğer ülkelerde işyeri açmadan ve aracı kullanmadan ürünlerini doğrudan nihai tüketicilere yönlendirme fırsatı sunmaktadır. Sadece dizayn tedariki yoluyla satış yapılabilen, ilave pazarlama/destek personeli ve organizasyon gerektirmeyen iş modellerinde, gayrimaddi hakları pazarlayacak şirket sunucuları da online olarak vergi cenneti olan bir ülkede kurulursa, kazancın tamamen vergi dışı bırakılması mümkün olacaktır (Elele, 2016). Üç boyutlu yazıcı teknolojisi; üretim, nakliye, montaj ve dağıtımda etkinlik ve verimlilik sağlayarak maliyetleri düşürmektedir. Ekonomik açıdan ele alındığında üç boyutlu yazıcıların, 2025 yılına kadar yılda 230 milyar ila 550 milyar ABD doları arasında ekonomik etki yaratacağı tahmin edilmektedir (Manyika ve diğ., 2013: 109-110).

2.6. Uygulama Mağazaları

Akıllı telefonlar ve tabletler yoluyla internet erişiminin artması, çevrimiçi hizmetlerin kullanımının artmasına ve dolayısıyla uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur. Uygulama mağazaları, genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, tüketicinin bilgileri inceleyebileceği, uygulamayı cihaz üzerinden satın alarak otomatik olarak indirip yükleyebilen merkezi perakende platformlardır (OECD, 2015(b): 58). Birçok çevrimiçi site ve servis, internet adresini girerek ulaşmaktan daha kolay, daha hızlı ve daha etkin olan bağımsız uygulamaları kullanıcılarına sunmaktadır. Bazı uygulama mağazaları, yalnızca belirli bir cihaza sahip tüketiciler tarafından kullanılabilirken bazı uygulama mağazalarına belirli bir işletim sistemini kullanan herhangi bir cihazın tüketicileri erişebilmektedir (OECD, 2015(b): 58). Günümüzde en bilinen uygulama mağazaları Apple App Store ve Google Play Store’dur. Mobil uygulamalara örnek olarak WhatsApp, Instagram ya da Facebook’un mobil uygulamaları gösterilebilir (Artar ve Şen, 2020).

2.7. Yüksek Frekanslı İşlemler

Algoritmik alım – satım işlemlerinin bir alt sınıfı olan yüksek frekanslı işlemler, önceden programlanan yatırım stratejileri doğrultusunda saniyenin milyonda biri (mikro saniye) hızlara ulaşan otomatik alım – satım işlemleri olarak tanımlanır (Akkaya, 2018). Tipik olarak oldukça küçük boyutta olan çok sayıda sipariş piyasalara yüksek hızda gönderilir ve gidiş-dönüş yürütme süreleri mikrosaniye cinsinden ölçülür. Alım satım parametreleri, büyük hacimli piyasa verilerini analiz eden ve küçük fiyat hareketlerinden veya sadece milisaniyeler içinde oluşabilecek piyasa arbitrajı fırsatlarından yararlanan güçlü bilgisayarlarda çalıştırılan algoritmalarla belirlenir (OECD, 2015(b): 62).

2.8.Katılıma Dayalı Ağ Platformları

Katılıma dayalı ağ platformları, kullanıcıların iş birliği yapmasına ve kullanıcı tarafından oluşturulan içeriğin geliştirilmesi, genişletilmesi, derecelendirilmesi, yorumlanması ve dağıtılmasına katkıda bulunmasını sağlayan bir araçtır. Sosyal ağ uygulamaları, en iyi bilinen katılıma dayalı ağ platformları olmakla birlikte bu model az da olsa moda tasarımı, oyuncak tasarımı ve bilgisayar oyunları gibi farklı alanlarda da kullanılmaktadır (OECD, 2015(b): 62).

3. Dijital Alanda Vergilemede Karşılaşılan Ana Sorunlar

Geleneksel vergi düzenlemeleri, dijitalleşmenin artışı ile birlikte yeni düzen karşısında yetersiz kalmaktadır. Dijital ekonominin yapısı gereği hızlı değişimi ve gelişimi bu yetersizliğin başlıca sebebidir. Bunun temelinde dijital ekonominin esnek, değişken ve hızlı olma özelliği vergi politikalarını da hızlı bir değişime yönlendirmekte ve vergiden kaçınmak amacıyla yöntemlerin geliştirilmesine neden olmaktadır. Özellikle vergiden kaçınma kısmında dijitalleşme, kolaylıkla ulaşılan pazarlar, maddi olmayan varlıklar ve internet, işletmelerin yerel düzeyde herhangi bir hukuki veya fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan pazar paylarını artırmalarını ve vergi dışı kar elde etmelerini mümkün kılmaktadır.

Dijital ekonomideki gelişmelerin fiziksel varlığa sahip olma gerekliliğini azaltması, vergilendirmede fiziksel mevcudiyete dayalı geleneksel anlayışın yok oluşundan kaynaklı ciddi zorlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Dijital ekonomiye ilişkin başlıca sorunlar; vergi mükellefiyetinin tespiti, vergilendirilecek gelir türünün tespiti, vergiyi doğuran olayın yer bakımından tespiti, gelir miktarının ve vergi matrahının tespiti, uygulanacak vergilendirme yönteminin tespiti, dolaylı vergilerin ne şekilde uygulanacağı ve nereye ödeneceğinin tespiti ile ilgilidir (Yılmaz ve Değer, 2020).

OECD tarafından 2015 yılında yayınlanan BEPS Eylem Planı Final Raporunda, doğrudan vergiler açısından dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunlar, *nexus (sabit iş yeri)*, *veri (data)* ve *gelirin niteliği başlıkları altında toplanmıştır*.

• **Nexus (Sabit işyeri):** Dijital teknolojideki ilerlemeler, işletmelerin kâr elde etmek için yürüttükleri faaliyetlerin temel yapısını değiştirmemiştir. İşletmelerin girdiler için kaynak sağlamaları, değer yaratmaları veya değer katmaları ve bu değerleri müşterilerine satmaları gerekmektedir. Yine, satış faaliyetlerini desteklemek için işletmelerin her zaman pazar araştırması yapması, müşteri destek hizmeti gibi faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, dijital teknolojinin bu faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiği üzerinde önemli bir etkisi olmuştur. Örneğin, bilginin işlenebileceği, analiz edilebileceği ve kullanılabilirliği hızın artırılması ve mesafenin ticaretin önündeki bir engel olmaktan çıkması ile faaliyetler uzaktan gerçekleştirilebilmekte; böylece hedeflenen ve ulaşılabilen potansiyel müşteri sayısı genişlemektedir. Tüm bunlar neticesinde eskiye oranla dijital altyapı ve buna ilişkin yatırımlar çok daha fazla müşteriye erişmek için kullanılabilir. Sonuç olarak geçmişte yerel personel tarafından yürütülen bazı süreçler artık otomatik olarak sınır ötesi gerçekleştirilebilmekte, bu sebeple personel tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerin niteliği ve kapsamı değiştirilebilmektedir. Bu gelişmelerden dolayı, bir ülkedeki müşteri tabanının büyümesi, yerel altyapı ve personel seviyesi gibi unsurlara bağlı olmaktan çıkmaya başlamıştır (OECD, 2015(b): 100). Sonuç olarak; bir işletmenin personelinin, BİT altyapısını oluşturan, örneğin sunucu gibi, unsurların ve müşterilerin her birinin piyasa yargı yetki alanından uzaklaşacak şekilde birden çok yargı alanı içinde yayılması mümkün hale gelmektedir. Aynı zamanda hesaplama gücündeki ilerlemeler, karar verme de dâhil olmak üzere bazı işlevlerin giderek daha karmaşık yazılım programları ve algoritmalar tarafından gerçekleştirilmesini sağlayacak ve dolayısıyla personelin müdahalesi ortadan kalkacaktır (OECD, 2015(b): 100).

OECD ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında (ÇVÖA) işyeri kavramı genellikle sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. ÇVÖA'nın 5/1'inci maddesinde iş yeri, "*bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü, işe ilişkin sabit bir yer*" olarak tanımlanmıştır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ortaya çıkan ve aynı zamanda taraf ülkelerin vergilendirme yetkilerinin paylaşımını da esas alan bu anlaşmalar, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin sorunlar ortaya çıkmadan önce şekillendirildiğinden, sanal

dünyanın kavramlarını içermemektedir. Tam aksine bu anlaşmalarda gerek “iş yeri” gerek “sabit yer” unsurlarında fiziki varlık ve somut yer karakteri olan unsurlar esas alınmaktadır (Erdem, 2017: 20). Dolayısıyla bugün ünlü online alışveriş sitelerinin merkezi farklı ülkede olup birçok ülkede bulunan depoları üzerinden teslimat gerçekleştirmektedir. Bu satış esnasında gerçekleşen gelir, deponun bulunduğu ülkeye değil merkez ülkeye katkı sağlamaktadır. Bu gelir, ÇVÖA hükmü gereğince depolama ve teslimat yapıldığı ülkenin vergileme kapsamı dışında kalacaktır. Bunun başlıca gerekçesi olarak, alışveriş yapılan ülkede sabit bir iş yeri veya daimî bir temsilciye sahip olmamasından kaynaklı vergilendirme hakkının bulunmamasıdır. Bugüne baktığımızda bu alandaki düzenleme açığının fırsat bilinmesi, vergileme rejiminde ciddi aksaklıklara sebebiyet vermektedir (Artar, 2020: 25). Bu durumu en iyi açıklayacak örnek Amazon’dur. Amazon adlı online perakende şirketi, İngiltere’de sadece depo bulundurarak milyonlarla ifade edilen teslimatlar üzerinden kazanç elde etmiştir. Deponun sabit bir işyeri olarak kabul edilmemesi sebebiyle İngiltere’ye vergi ödememiştir (Durdu, 2019: 474).

• **Veri (Data):** Dijital teknoloji, mesafe gözetmeksizin verilerin toplanması, depolanması ve kullanılmasını mümkün kılmaktadır. Şirketler farklı yöntemlerle veri toplayabilirler. Veriler; doğrudan kullanıcıların veri toplaması veya veri analitiğini kullanmalarını talep etme yoluyla (proaktif şekilde) veya sosyal medya, bulut bilişim yoluyla kullanıcıların kontrolü dahilinde sağlanan bilgilerin sağlanması (reaktif şekilde) ile elde edilebilir. Çeşitli kaynaklardan toplanan bilgiler dijital ekonomide değer yaratma sürecinde birinci girdi olarak sayılmaktadır. Verilerden yararlanmak; işletmelerin tekliflerini uyarlamak, ürün ve hizmetlerin geliştirilmesini sağlamak gibi çeşitli şekillerde işletmeler için değer yaratabilmektedir.

Verilerin artan rolü ile birlikte geleneksel iş modelleri üzerindeki etkisi dikkate alınması gereken konular arasındadır. Mevcut “sabit işyeri” kurallarının uygun olmaya devam edip etmediği veya işletme tarafından verileri uzaktan toplanmasına atfedilebilecek herhangi bir karın, verilerin toplandığı devletten vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve verilerin uygun şekilde nitelendirilip nitelendirilmeyeceği sorularını gündeme getirmiştir.

Birçok işletmenin verileri toplamak, analiz etmek ve nihayetinde gelir elde etmek için yollar geliştirdiği açık olsa da bu verileri toplamak, analiz etmek ve kullanmak için kullanılan süreçler farklı olduğundan dolayı işlevlerin, varlıkların ve risklerin analizi amacıyla ham verinin kendisine nesnel bir değer atamak zor olabilir. Toplanan verilerin değeri, genellikle işletmenin bilançosunda yer almamaktadır ve bu nedenle kârın belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan, diğer işletmelerden satın alınan veriler işletmenin varlıkları arasında yer alabileceği gibi, verilerin değeri işletmenin kendisinin değerine yansıtılabileceğinden, işletmenin satılması halinde bu verilerden kazanç sağlayabilir. Verilerin kendisinin satıldığı durumlarda bile bu verilerin değeri, alıcının bu verileri analiz etme ve kullanma kapasitesine göre değişebilir. Verileri bir varlık olarak değerlendirme konusu, kişisel verilerin sahipliği hakkındaki mevcut yasal sorular ve kullanıcıların, dijital hizmetleri anonim olarak kullanarak veya yerelde depolanan verileri silerek işletmelerin kullanıcı verilerine erişip erişemeyeceğini ve kullanıp kullanamayacağını kontrol etme becerisi nedeniyle daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu sorunun önüne geçmek adına birçok ülkede tüketicilerin kişisel verilerinin yakından korunmasını sağlamak için veri koruma ve gizlilik yasaları kabul edilmiştir.

Ayrıca veriler, ikinci bir ülkede geliştirilen teknolojiyi kullanarak bir ülkedeki müşteriler veya cihazlardan toplanabilmekte, daha sonra ikinci ülkede işlenebilmekte ve ilk ülkede kullanılabilir. Kârın bu işlevlerin her birine atfedilebilir olup olmadığının belirlenmesi ve bu karın birinci ülke ile ikinci ülke arasında uygun şekilde dağıtılması vergi zorluklarını ortaya çıkarmaktadır. Bu zorluklar, pratikte işletmeler tarafından farklı kaynaklardan ve farklı amaçlarla bir dizi verinin toplanabilmesi ve değer yaratmak için çeşitli şekillerde birleştirilerek veri kaynağının izini sürmeyi zorlaştırmaktadır. Bu veriler bulut bilişim kullanılarak depolanabilir ve işlenebilir, bu da işlemenin gerçekleştiği yerin belirlenmesini benzer şekilde zorlaştırmaktadır.

İşletmelerin dijital ekonomideki kullanıcılarla değişen ilişkileri, başka zorlukları da beraberinde getirebilir. Aynı çok uluslu işletmelerin (ÇUI) farklı bölümleri arasında gelir tahsisine ilişkin mevcut vergi kuralları, gerçekleştirilen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin analizini gerektirmektedir. Dolayısıyla vergisel bağlamda kullanıcıların artan önemi, ekonomik faaliyetlerin nerede gerçekleştirildiğini belirlemede ve değer yaratmada ortaya çıkmaktadır

Diğer yünden, çok taraflı iş modellerinin dijital ekonomisinde birtakım ek zorluklar mevcuttur. Çok taraflı iş modellerinin önemli bir özelliği, bir işletmenin bir grup müşteriyi çekebilme yeteneğinin, genellikle işletmenin ikinci bir grup müşteriyi veya kullanıcıyı çekebilme yeteneğine bağlı olmasıdır. Örneğin bir işletme, bir kullanıcı tabanı oluşturmak ve bu kullanıcılardan veri toplamak amacıyla kullanıcılara, hizmet sunma maliyetinin altında bir bedel karşılığında veya ücretsiz olarak hizmet verebilmektedir. Bu veriler, daha sonra verilerin kendisiyle ilgilenen veya birinci gruba erişim sağlayan ikinci bir gruba hizmet satarak gelir elde etmek için kullanılabilir. İnternet reklamcılığı bu alanda örnek gösterilebilir. İki müşteri grubunun birden fazla ülkeye yayıldığı durumlarda, yukarıda bahsedilen müşteriyi ve kullanıcıyı çekebilme konusuna kapsamında, bu ülkeler arasında kârların uygun şekilde dağıtılması şeklinde zorluklar çıkmaktadır. Bir başka zorluk ise verilerin yer aldığı işlemlerin niteliğinin uygun şekilde belirlenmesi ile ilgilidir. Örneğin, veri ve işlemlerin takas işlemi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bunların vergi ve muhasebeleştirme konularında nasıl ele alınmaları gerektiği. OECD veri kapsamında son olarak işletmelerin dijital ekonomideki kullanıcılar/müşteriler ile değişen ilişkilerini göstermektedir. Aynı çok uluslu işletmelerin farklı bölümleri arasında gelir tahsisi için mevcut vergi kuralları, gerçekleştirilen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin analizini gerektirmektedir. Bu durum değer yaratmanın bir kısmının bir yargı alanındaki kullanıcıların/müşterilerin katkılarında uzanan bazı dijital ekonomi iş modelleriyle ilgili soruları gündeme getirmektedir. Dolayısıyla vergisel bağlamda kullanıcıların artan önemi, ekonomik faaliyetlerin nerede yürütüldüğü ve gelir vergisi amaçları için değer nasıl yaratıldığı ile ilgilidir (OECD, 2015(b): 103-104).

• **Gelirin Niteliği:** Yeni ve çok çeşitli dijital ürünlerin çıkması ve bunların teslimlerinin çok farklı dijital ortamlar kanalıyla yapılması sonucu elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ki zorlukları ifade eder (Yılmaz ve Değer, 2020). Özellikle bulut bilişimin gelişmesi ile birlikte, bu hizmetlerden kaynaklanan gelirin niteliğinin belirlenmesinde birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Tüketici ile bulut bilişim kullanan işletme arasında imzalanan ve çok sayıda sunucunun sunduğu alt hizmetleri de kapsayan sözleşmeler çerçevesinde ödenmesi gereken toplam tutar bulut bilişim kullanan işletmeye ödenmekte; sözleşmede yer alan bilgilere dayanarak alt hizmet sunan işletmelere makul bir paylaşım yoluyla hizmet bedeli ödenmektedir. Böylece her bir hizmet sunan asli ve alt hizmet sahipleri ile işletmelerin gelirleri tespit edilebilmektedir. Ancak, satış veya hizmet sunumu gibi bir unsur sözleşmenin asıl amacını oluşturduğu takdirde alt hizmetler gibi diğer unsurlar yardımcı veya önemsiz nitelikte sayılmaktadır. Bu durumda, asıl unsur karşılığında ödenen tutarın tamamı, sadece asıl unsurla ilişkili olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan teoride kompleks sözleşmeler için asıl ve yardımcı unsurlar ne kadar paya sahip iseler o ölçüde vergilendirmenin yapılması zora girmektedir. Bu noktada karşımıza çıkan sorun asıl ve yardımcı unsurların bölünüp bölünmeyeceği ve asıl unsurun stopaja tabi olması halinde diğer unsurların stopaja tabi tutulması gerekliliğidir. Bu durumda eğer sözleşme bölünürse sadece ilgili kısım stopaja tabi tutulacaktır. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği hakkında doğru karara varabilmek için işlemlerin ayrıntılı olarak analiz edilmesi ve imzalanan sözleşmelerde yer alan şartların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinin sağlanmasının yazılım ile mümkün olduğunu, bu sebeple sözleşmeye dayalı hizmetlerde ödemeleri sınıflandırabilmek için yazılım işlemlerinin vergilendirmeye tabi tutulması bir başlangıç noktasıdır (Artar, 2019: 74).

OECD Model Vergi Anlaşması'nda, yazılım işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazanç (m. 7), gayri maddi hak bedeli (m. 12) veya sermaye değer artış kazancı (m. 13) olarak nitelendirilebilmektedir (OECD, 2010: 222). Bu nedenle bu maddelerin her birinin

uygulanması, farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Gelecekte üç boyutlu yazıcıların geliştirilmesi ve artırılması da niteliğe ilişkin soruları (örneğin, elde edilen gelirin hangi şartlar altında ve hangi koşullar altında ticari kazançtan ziyade, telif hakkı veya ücret olarak sınıflandırılması gerektiği vb.) artırabilecektir (OECD, 2015(b): 105)

Çoğu vergi anlaşmasına göre, ticari kazançlar bir ülkede sadece bir daimi işyerine atfedilebilirse, vergiye tabi tutulabilmektedir. Buna karşılık telif hakkı gibi belirli diğer kazanç türleri, ilgili sözleşmenin koşullarına bağlı olarak, ödeyenin ülkesinde stopaj vergisine tabi olabilmektedir. Bu nedenle, bir işlemin ticari kazanç veya başka bir gelir türü olarak tanımlanıp tanımlanmaması önem arz etmekte olup, bu ve buna benzer sorunlardan dolayı mevcut kuralların uygulanmasının bazı yeni iş modellerinde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (OECD, 2015(b): 105).

4. Dijital Alanda Vergi Uygulamalarına Yönelik Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler

4.1. OECD Tarafından Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Dijital ekonominin günlük hayatta gün geçtikçe hızla büyüdüğü görülmektedir. OECD raporunda (2015(a)) e-ticaret yapan bireylerin oranının 2007 yılında %31 iken, bu oranını 2014 yılında %50'ye yükseldiği ifade edilmiştir. 2022 yılı itibarıyla de internete bağlı olan cihaz sayısının dünya genelinde mevcut sayısının 14 katı olacağı vurgulanmıştır. Ayrıca OECD bu raporunda, ülkelere, dijital ekonomiden dolayı ortaya çıkan kayıplara karşı önlem almalarına yönelik uyarılarda bulunmuştur (OECD, 2015(a): 51).

OECD, dijital ekonomide yaşanan uluslararası sorunlar karşısında çözüm önerileri geliştirmek amacıyla birçok çalışma yürütmüştür. Dijital ekonominin ilk akla gelen modeli olan e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda 19-21 Kasım 1997 yılında Finlandiya'da "Küresel E-Ticarette Engellerin Kaldırılması" başlıklı "Turku Konferansı" gerçekleştirilmiştir. Ardından 7-9 Ekim 1998 yılında Kanada'da "Küresel E-Ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" konulu "Ottawa Konferansı" yapılmıştır. Bu çalışmaların ardından OECD'nin dijitalleşmeden kaynaklı vergi kayıp ve kaçakçılığı önlemek adına önemli Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS - Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı gerçekleştirilmiştir. BEPS Eylem Planı, dijital ekonomi ile ilgili ilk küresel uyumlaştırma çabası olması nedeni ile uluslararası vergilemedeki en temel ve kapsamlı değişiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. OECD tarafından hazırlanan eylem planında BEPS, "*ekonomik faaliyeti vergi oranları çok az olan veya hiç olmayan vergisiz yerlere suni olarak kârların kaydırılması gayesiyle, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileridir*" şeklinde ifade edilmiştir (Akkaya ve Gerçek, 2019:171).

OECD tarafından yeni ekonomik düzende vergileme rejimi veya yeni kurallar belirlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır (OECD, 2015(b): 17):

- **Tarafsız Yaklaşım:** Gerek "Elektronik ticaret" in gerekse "elektronik olmayan ticaret" in vergilendirme kuralları uyumlu ve adil olmalıdır. Ana prensip, faaliyetlerle ilgili kararların vergiden kaçınmak amacıyla değil, iktisadi icaplar/nedenler sonucu alınmış olmasıdır.
- **Verimlilik:** Konulan kurallar, vergi mükelleflerinin mevzuata uyum maliyeti ile vergi idarelerinin idari maliyetlerini minimize edecek şekilde olmalıdır.
- **Kesinlik ve Basitlik:** Konulan kurallar açık, anlaşılır ve basit olmalıdır.
- **Etkinlik ve Adalet:** Doğru miktarda verginin doğru yerde ve zamanda alınması sağlanmalıdır. Vergi kaçırma eylemi minimum düzeye indirilmelidir.
- **Esneklik:** Vergi sistemi teknolojik ve ticari gelişmelere paralel ve çabuk cevap verebilecek şekilde esnek ve dinamik olmalıdır.

BEPS Eylem Planı; Temmuz 2013'te G20'in isteği üzerine vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi, karın düşük vergili ülkelere gitmesinin önlenmesi gibi gerekçelerle OECD tarafından yayımlanmış ve dijital ekonomiden kaynaklı vergisel problemlere yönelik

çözüm arayışları ise birinci eylem planı olarak tanımlanmıştır. Türkiye'nin de kabul ettiği bu eylem planı, Tablo 2'de gösterildiği üzere 15 maddeden oluşmaktadır. Türkiye'de bu eylem planını kabul etmiştir. Sistem karmaşıklığı, ülkelerin çekinceli davranacağı madde hükümleri ve değişken sayısı anlaşmaların yürütülmesini etkileyecek konular olarak sıralanmaktadır (OECD, 2015(b): 14).

Tablo 2: OECD BEPS Eylem Planları

Eylem Planı 1	Dijital ekonominin neden olduğu vergi sorunlarının tespiti ve bunların çözümüne yönelik öneriler,
Eylem Planı 2	Farklı ülkelere ait hukuki düzenlemelerden doğan “hibrid enstrümanlar/kurumlar” dolayısıyla ortaya çıkan olumsuzlukların etkisiz hale getirilmesi,
Eylem Planı 3	Denetim altındaki yabancı şirketlerin kurallarının güçlendirilmesi,
Eylem Planı 4	Faiz ve diğer finansal ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler,
Eylem Planı 5	“Şeffaflık” ve “özün önceliği” ilkelerine dayanan zararlı vergi uygulamalarının giderilmesi için önlemler alınması,
Eylem Planı 6	Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşması hükümlerinin suiistimalinin önlenmesi,
Eylem Planı 7	Sabit işyeri statüsü oluşturmaktan yapay olarak kaçınılmasına yönelik gerekli tedbirlerin alınması,
Eylem Planı 8	Transfer fiyatlaması kuralları - Gayri maddi varlıklar: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması,
Eylem Planı 9	Transfer fiyatlaması kuralları - Risk ve sermaye transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması,
Eylem Planı 10	Transfer fiyatlaması kuralları - Diğer Yüksek Riskli İşlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması,
Eylem Planı 11	BEPS ölçme ve izleme,
Eylem Planı 12	Agresif vergi planlaması uygulamalarına ilişkin bildirim zorunluluğu,
Eylem Planı 13	TP'ye ilişkin belgelendirme metodolojisinin gözden geçirilmesi,
Eylem Planı 14	Vergi uyumsuzluğuna ilişkin çözüm mekanizmalarının daha etkin bir biçimde çalıştırılması,
Eylem Planı 15	Çok taraflı bir araç ve yöntemlerin geliştirilmesi.

Kaynak: OECD, 2015(c): 13-18.

BEPS eylem planlarıyla üç temel hedefe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bunlar (Owens, 2015: 8):

- Vergi matrahının ülkeler arasında daha adil bir şekilde paylaşılması,
- Özellikle vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin neden olduğu uyumsuzluğun etkisini ortadan kaldırma,
- OECD'nin son 50 yıldır üzerinde çalıştığı bu konuda kuralları güncellemektir.

2017 yılında G20 ülkeleri Maliye Bakanlarınca verilen görev sonucunda bu alanda kapsayıcı bir çerçeve sunan Dijital Ekonomi Görev Gücü, Mart 2018 yılında “*Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları Raporu*” yayınladı. 23 Ocak 2019 tarihinde OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik sorunları içeren bir politika belgesi yayınlandı. Bu raporun birinci kısmında kar dağıtımı ve sabit iş yeri hakkında bilgi verilirken ikinci kısımda matrah aşımı konusu ele alınmaktadır (OECD, 2018; OECD, 2019). OECD tarafından son olarak 28-29 Mayıs 2019 tarihlerinde OECD ve G20 ülkeleri liderlerinin Paris'teki toplantısı sonucunda 2020'nin sonuna kadar uzlaşmaya dayalı, uzun vadeli bir çözüm olarak ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunlarına uzlaşma çözümünün geliştirilmesi çalışma programı yayınlanmıştır (OECD, 2020).

4.2. Avrupa Birliği ve Bazı Üye Ülkelerdeki Düzenlemeler

Avrupa Birliği'nin dijital ekonomi ile ilgili ilk çalışması, 29 Eylül 2017 yılında Estonya'da düzenlenen Talin Dijital Zirvesi'dir. Tallinn Dijital Zirvesi'nin amacı, Avrupa'nın teknolojik dönüşümün önünde kalmasını ve önümüzdeki yıllarda küresel dünyada dijital bir lider olmasını sağlayan dijital inovasyon planları hakkında üst düzey tartışmalar başlatmak için bir platform olarak hizmet etmektir (European Commission, 2017a).

19 Ekim 2017 tarihinde yapılan Avrupa Komisyonu toplantısında alınan kararlardan biri "Dijital Avrupa" başlığını taşımaktaydı. Buna göre AB liderleri, dijital alanda etkin ve adil bir vergi sisteminin geliştirilmesi çağrısında bulundular. Tüm şirketlerin vergi paylarını adil bir şekilde ödemelerini sağlamak ve OECD'de devam etmekte olan çalışma doğrultusunda küresel düzeyde bir oyun alanı sağlamanın önemine değinilmiştir (European Commission, 2017b). 30 Kasım 2017 tarihinde AB Konseyi, dijital ekonomide kârların vergilendirilmesine yönelik hazırladığı raporunda dijital ekonomideki vergilendirme ile ilgili bir dizi teklifler sunulmuştur. Bunun için OECD ve diğer uluslararası ortaklarla yakın iş birliği çağrısında bulunmuştur. Avrupa Konseyi, dijital çağa uygun etkili ve adil bir vergilendirme sistemi ihtiyacının altını çizmiştir. Konsey, 'sanal kalıcı kuruluş' kavramının, transfer fiyatlandırması ve kar ilişkilendirme kurallarında ki değişikliklerle birlikte araştırılmasını önermiştir (Council of the European Union, 2017).

21 Mart 2018 tarihinde Avrupa Komisyonu, AB'de faaliyet gösteren dijital işletmelerin adil ve etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlamaya yönelik bir dizi önlem sundu. Pakette, dijital sabit kuruluşun tanımına yer verilerek, dijital hizmetlerden sağlanan gelirler için %3 oranında bir vergi alınması tedbirleri yer almıştır. Komisyona göre dijital ekonomik faaliyetler geleneksel faaliyetlere göre daha az oranda vergilendirilmektedir. Bunun en temel sebebi, dijital faaliyet yürüten işletmenin kaynak ülkede, geleneksel işletmelerin aksine fiziksel bir işyerine ihtiyaç duymadan faaliyette bulunabilmesi ve gayrimaddi varlıklarını rahatlıkla transfer etmesidir (European Commission 2018).

4.2.1. Fransa

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ilk adımı atan Avrupa Birliği üyesi Fransa'dır. Fransa, Avrupa Birliği Komisyon kararı çerçevesinde %3 oranında bir verginin uygulanabilmesini teklif etmiştir. Fransa, söz konusu teklif çerçevesinde dijital hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden %3 oranında dijital hizmet vergisinin alınmasını kabul etmiş ve uygulamasına başlamıştır. 2019 yılının Eylül ayında verginin yürürlük tarihi geriye işletilerek 1 Ocak 2019 olarak kabul edilmiştir. İlk yaptırımlar ABD'nin dört büyük dev şirketi olan Google, Apple, Facebook ve Amazon'a yönelik olarak gerçekleştirildiğinden, bu vergi GAFA vergisi adıyla da anılmıştır (Demirhan, 2020: 80). Düzenleme incelendiğinde, Fransız ya da yabancı olup olmadığına bakılmaksızın aşağıda belirtilen iki tür dijital hizmet kategorisinde faaliyette bulunan şirketlerin bu vergiye tabi olduğu belirtilmektedir (KPMG, 2019).

- Birinci tür hizmetler, kullanıcıların iletişim sağlamalarını ve başkalarıyla etkileşimde bulunmalarını sağlayan dijital aracılık hizmetleridir.
- İkinci tür hizmetler ise reklam verenler için, kullanıcılar hakkında toplanan ve bu ara yüzün danışmanlığıyla oluşturulan verilere dayanarak, hedeflenmiş reklam mesajlarını dijital bir ara yüze yerleştirmeyi amaçlayan hizmetlerin sağlanmasıdır. Reklam mesajlarının satın alınması ve depolanması, reklam izleme ve performans ölçümü ile kullanıcı verilerinin yönetimi ve iletimi de bu sınıflandırmaya dâhildir.

Verginin uygulanmasında alt sınırlar belirlenmiştir. Verginin mükellefi olacak firmalar, yıllık küresel gelirleri 750 milyon EURO'yu aşan ve Fransa'daki gelirleri 25 milyon EURO'nun üzerinde olanlardır. Hükümet bu vergiden 30 çok uluslu şirketin etkileneceğini ortaya koymuş ve bunlardan on yedisinin Amerikan menşeli şirket olduğunu belirtmiştir (KPMG, 2019).

Dijital hizmet vergisinin Fransız hükümetinin dijital şirketleri hedefleyen bir vergi uygulamaya yönelik ilk girişimi olmadığı unutulmamalıdır. 2016 yılının sonlarına doğru Fransa, video akışı sağlayan şirketlerin (YouTube veya Netflix gibi) elde ettikleri gelirin Fransız gelirleri üzerinden % 2 vergiye tabi olmasını sağlayan "YouTube Vergisi" olarak anılan uygulamayı yürürlüğe koymuştu (Hermant, 2019).

4.2.2. İtalya

İtalya Parlamentosu dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda 01.01 2019 tarihli Bütçe Kanunu'nda düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme kabul edilmesine rağmen yürürlüğe girmemiştir. Bunun nedeni, İtalya'da yasa koyucuların tek taraflı tedbirlerden kaçınmak amacıyla OECD düzeyinde ortak bir fikir birliğini bekleme isteğidir (Demirhan, 2020: 83). Fakat OECD'nin henüz bir çözüm bulamamasından dolayı, Fransa örnek alınarak, dijital hizmet vergisi düzenlemesinin 1 Ocak 2020'den itibaren yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Dijital hizmet vergilendirme kanununun kapsamı aşağıda özetlenmiştir (Ernst ve Young, 2019):

Vergi oranı %3'tür. Düzenlemede, aşağıda belirtilen dijital hizmetlerden elde edilen gelirlere bu verginin uygulanacağı belirtilmektedir:

- Kullanıcıların iletişim kurmasına ve etkileşime girmesine olanak tanıyan reklamlar,
- Mal veya hizmet tedarikini kolaylaştırmaya yardımcı olan çok taraflı dijital platformlar,
- Kullanıcılardan toplanan ve dijital olarak oluşturulan verilerin iletilmesi.

Dijital hizmet vergisi için ilk kriter, global olarak yıllık gelir miktarının 750 milyon EURO'dan düşük olmamasıdır. İkinci kriter ise, İtalya'da dijital hizmetlerden sağlanan gelirlerin yıllık bazda toplamının 5,5 milyon EURO'nun altında olmamasıdır (PwC, 2019). Vergi dönemi, üç ayda bir hesaplanıp ve her üç aylık dönemi izleyen ayın sonunda ödenmesi şeklinde belirlenmiştir. İtalya'da yerleşik ve yerleşik olmayan vergiye tabi şahıslar, KDV amacıyla halihazırda kayıtlı olanlar, dijital hizmet vergisi için belirli bir kayıt numarası almalarına gerek yoktur. İtalya'da yerleşik olmayan veya KDV kaydı olmayan vergiye tabi kişilerin, müteakip vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için bir dijital hizmet vergisi kayıt numarası başvurusunda bulunmaları gerekmektedir.

4.3. Türkiye

Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda uluslararası düzenlemelere uyum sağlandığı ve mevzuat değişikliğine gidildiği görülmektedir. Türkiye'de yıllar itibariyle dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik başlıca çalışmalar şöyledir;

- 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.2013) ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükelleflere, en geç 01.01.2016 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.
- 464 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (24.12.2015) uyarınca internet üzerinden satışların izlenmesi için aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet araçları, kargo ve lojistik işletmelerine sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.
- 7061 sayılı Kanun (28.11.2017) ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 257. maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla mükelleflere verilen hizmetlerin elektronik ortama taşınmasına ve vatandaşların vergi dairelerine gitmeksizin iş ve işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesine, ayrıca kayıt dışılıkla mücadelede etkinliğin artırılması kapsamında elektronik ticaretin kavranmasına yönelik olarak gerekli düzenlemeleri yapma hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Diğer taraftan madde ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilebilmesine imkân sağlanmıştır.
- Yine 7061 sayılı Kanun (28.11.2017) ile Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nin 9. maddesine yapılan eklemeye Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik

ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

- KDV Kanunu'nda yukarıda belirtilen değişikliğe ilişkin olarak 17 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (31.01.2018) ile yurtdışından nihai tüketicilere hizmet satışı yapanların vergilendirilmesi ve bunların vereceği 3 no.lu KDV beyannamesi hakkında önemli ve detaylı açıklamalar yapılmıştır.

- 6745 sayılı Kanun (27.08.2016) ile VUK'nun 11. maddesine yapılan eklemeye Bakanlar Kurulu (700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanı), ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

- 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (18.12.2018) ile internet ortamında reklam verenlere yönelik online reklam stopajı yapma zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu Karar ile 01.01.2019 tarihinden itibaren online reklam hizmetini veren veya verilmesine aracılık edenin,

- ✓ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94. madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) % 15,
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) % 0,
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) % 15 oranında stopaj yapması gerekmektedir.

Son olarak 7194 sayılı Kanun ile düzenlenen Dijital Hizmet Vergisi 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye'de aşağıda belirtilen konulardan elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabi tutulmuştur.

- ✓ 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 birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetler.

SONUÇ

Bilgi teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler, günümüzde ticari faaliyetlerin önemli bir kısmının internet ortamında gerçekleşmesine yol açmıştır. Ekonomik dijitalleşmenin getirdiği yeni iş yapma modelleri, toplumları ve ekonomiyi temelden dönüştürmeye başlamış, uluslararası arenada online tabanlı yüksek hacimli ekonomik faaliyetlere neden olmuştur. Dijitalleşme, sunduğu bu fırsatların yanı sıra uluslararası boyutta farklı sorunları da beraberinde getirmiştir. Bireylerin, işletmelerin ve devletlerin değişen sisteme ayak uydurmaları zorunlu hale gelmiştir. Devletler açısından bakıldığında en önemli sorun olarak dijital ekonominin vergilendirilmesindeki zorluklardır.

Dijital ekonomi karşısında fiziki evraka dayalı vergi sistemlerinin hantallığı, sanal dünyada gerçekleşen gelirlerin kavranmasında yetersiz kalmakta ve devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde kayıp ve kaçaklar yaşanmaktadır. Özellikle Covid-19 salgını ve sonrası dönemde hızla dijitalleşen ekonomik faaliyetlerin ve potansiyel vergi gelirlerinin kavranması önem kazanmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi kapsamındaki sorunların aşılması için yapılan en kapsamlı çalışma OECD tarafından gerçekleştirilmiştir. OECD BEPS Eylem Planı kapsamında 15 Eylem Planı tasarlanmıştır. Ayrıca dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin belirlenen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunularak önemli adımlar atılmıştır. Türkiye’de de dijital iş yeri tanımlaması, elektronik ticaret kapsamındaki düzenlemeler, internet üzerinden reklam verenlere ilişkin düzenlemeler, dijital hizmet vergisi gibi konularda çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Ancak devletlerin en önemli gelir kalemini oluşturan vergiler, aynı zamanda egemenliğin bir göstergesi olarak kabul edildiğinden, uluslararası bir vergi rejimi üzerinde henüz anlaşılammıştır. Ülkelerin bireysel en iyi ile çıkar arayışlarının ise kolektif en iyiye ulaşmayı engellediği görülmektedir. Sonuç olarak dijital ekonomide potansiyel vergi gelirlerinin kavranması noktasında vergi sistemlerinin, personelin ve yasal mevzuatın dijital ekonomide yaşanan gelişmeleri takip etmesi, etkin ve adil bir şekilde güncellenerek yeniden dizayn edilmesi ve uluslararası çözüm arayışlarının desteklenmesi gerekliliği her türlü izahtan varestedir.

KAYNAKÇA

- Akkaya, E. (Yüksek Frekanslı İşlemler ve Düzenleme Yaklaşımları). Merkezün Güncesi, [https://tcmbblog.org/wps/wcm/connect/blog/tr/main+menu/analizler/yuksek_frekansli_islemler#:~:text=Algoritmik%20al%C4%B1m%20%E2%80%93%20sat%C4%B1m%20i%C5%9Flemlerinin%20bir,tan%C4%B1mlan%C4%B1yor%20\(BIS%2C%202016,16.03.2018](https://tcmbblog.org/wps/wcm/connect/blog/tr/main+menu/analizler/yuksek_frekansli_islemler#:~:text=Algoritmik%20al%C4%B1m%20%E2%80%93%20sat%C4%B1m%20i%C5%9Flemlerinin%20bir,tan%C4%B1mlan%C4%B1yor%20(BIS%2C%202016,16.03.2018).
- Akkaya, Hüseyin ve Adnan (2019), “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, *International Journal of Public Finance*, Sayı: 4(2), s.166-188.
- Aktaş, H. (2011), *İnternet Reklamcılığı*, Tablet Kitapevi Yayınları, Konya.
- Koçak Alan, Alev, Ebru Tümer Kabadayı ve Tayfun Uzunburun (2018), “Sosyal Medya Pazarlama Faaliyetlerinin Müşteri Varlığı ve Müşteri Bağlılığına Etkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı:14(2), s.535-556.
- Arik, Halil İbrahim. *BilgiUstam*. <https://Www.Bilgiustam.Com/İnternet-Reklamcılığı-Nedir/> 15.09.2020
- Artar, Yusuf. (2020), “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Doğrudan Vergilere İlişkin Sorunlar ve OECD’nin BEPS Eylem Planı Kapsamındaki Çözüm Önerileri”, *Vergi Raporu*, Sayı:244, s.21-45.
- Artar, Yusuf (2019). *Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama Ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Artar, Yusuf ve İlker Kıymetli Şen (2020), “Dijital Ekonomide Finansal Raporlamaya İlişkin Sorunlar Ve Türkiye Açısından Çözüm Öneriler”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:13(3), s.426-445.
- Aslan, A. (2017), “Sosyal Ağlar Ve Online (Çevrimiçi) Reklam Üzerine Bir Değerlendirme”. 1. *Uluslararası İletişimde Yeni Yönelimler Konferansı, İstanbul Ticaret Üniversitesi İletişim Fakültesi*, 4-5 Mayıs, İstanbul.
- Baur, Dirk, Kihoon Hong and Adrian D. Lee (2017), “Bitcoin: Medium Of Exchange Or Speculative Assets?”, *Journal Of International Financial Markets Institutions And Money*, Issue:54, s. 1-31.
- Carroll, Mariana, Alta Van der Merwe ve Paula Kotzé (2011). “Secure Cloud Computing Benefits, Risks And Controls”, Information Security South Africa (ISSA) Conference, 15-17 August, South Africa.
- Council of the European Union (20.11.2017). *Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy*. Brussels.

- <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov2017.pdf> 05.01.2021
- Demirhan, Habip (2020), "Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları Ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi", *The Journal of Social Science*, Sayı: 4(7), s.73-86.
- Göl, Hakan, Erdem İlhan ve İbrahim Ot (2019). *E-Ticaretin Gelişimi, Sınırların Aşılması Ve Yeni Normlar* Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consumer-business/e-ticaretin-gelisimi-sinirlarin-asilmasi-ve-yeni-normlar.pdf> 08.01.2021
- Durdu, Muhammet (2019), "Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:10(2), s.470-488.
- Elele, Onur (29.01.2016), 3D Yazıcılar İle Üretim İçerdiği Vergi Riskleri, *Digitalage*, <https://Digitalage.Com.Tr/3d-Yazicilar-İle-Uretim-İcerdigi-Vergi-Riskleri/> 01.01.2021
- Erdem, Tahir (2017), "Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:27:143, s.13-43.
- Ertaş, Bilal Levent (2017), "Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar", *Vergi Raporu*, Sayı:219, s.131-140.
- European Commission (2017a). *Tallinn Digital Summit*, <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/eu-council-presidency-meetings/2017/09/29/#:~:text=The%20aim%20of%20the%20Tallinn,in%20the%20years%20to%20come.> 05.01.2021
- European Commission. (2018). *Proposal For A Council Directive On The Common System Of A Digital Services Tax On Revenues Resulting From The Provision Of Certain Digital Services.* Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>, 05.01.2021
- European Commission (2017b). *European Council Conclusions*. <https://www.consilium.europa.eu/media/31263/19-euco-final-conclusions-en.pdf> 05.01.2021
- EUROSTAT (European Community Statistical Office), (2020). *Internet Advertising Of Businesses - Statistics On Usage Of Ads*, <https://Ec.Europa.Eu/Eurostat/Statisticsexplained> 25.09. 2020
- Ernst&Young. (2019). *Italy Introduces New Digital Services Tax*, <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-introducesnewdigital-services-tax.aspx>, 05.01.2021
- Hermant, Bertrand (08.08.2019). *Insight: France Taxes the Digital Economy*, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-france-taxes-the-digital-economy> 11.11.2020
- HM Treasury (2018). *Budget 2018-Digital Services Tax*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf, 05.01.2021
- ICAEW. (2019), *Digitalisation of tax: international perspectives*. United Kingdom: ICAEW.
- İTO, (İstanbul Ticaret Odası) (2010), *İnternet Reklamcılığı, E-Reklam*. http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf, 21.12.2020
- Karagöl, Burak (2015), *3D Printing: What does it offer and for whom?*, ODTÜ-TEKPOL, https://stps.metu.edu.tr/en/system/files/stps_wp_1502.pdf, 01.11.2020
- KPMG (2019), *France: Digital Services Tax (3%) is Enacted*, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html#:~:text=The20digital%20services%20tax%20is,more%20generally%2C%20digital%20business%20models.> 12.11.2021
- Maftai, Loredana (2014), "Bitcoin - Between Legal and Informal", *CES Working Papers*, 6(3), 53-59.
- Manyika, James, Michael Chui, Jacques Bughin, Richard Dobbs, Peter Bisson, and Alex Marrs (2013). *Disruptive Technologies: Advances That Will Transform Life, Business, And The Global Economy*. The Mckinsey Global Institute.

- PwC. Italy's 2019 Budget Law Introduces a Digital Service Tax, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policybulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf>, 05.01.2021
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2010), *Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2015(A)), *OECD Digital Economy Outlook 2015*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2015(B)), *OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy-Action 1: 2015 Final Report*. Paris: Oecd Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2015 (C)), *OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting, Beps Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports*. Paris: Oecd Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2018), *OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*. Paris: Oecd Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2019), *OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project, Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy – Policy Note*. Paris: Oecd Publishing.
- OECD. (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2020), *OECD/G20 Inclusive Framework On Beps: Progress Report*. Paris: Oecd Publishing.
- Owens, Jeffrey (2015), "Tax Transparency And Beps". *Journal Of Tax Administration*, Sayı:1:2, s.5-14.
- Master Özcan, Pelin (2016), "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, Sayı:6:2, s.73-82.
- Özen, Üstün ve Ahmet Sarı (2008). "İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum Ve Davranışlar", *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, Sayı:1(3), s.15-26.
- Saint-Amans, P. (2017). *Tax Challenges, Disruption And The Digital Economy*. OECD.
- Sağlı, Ahmet, *Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. EY, https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi 15.07.2020
- Saraç, Özgür, (2006), *Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikalar*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Tapscott, Don, (1996), *The Digital Economy*, McGraw Hill, New York.
- World Economic Forum. *Digital Transformation Initiative: In Collaboration With Accenture*. <Http://Reports.Weforum.Org/Digitaltransformation/Wp-Content/Blogs.Dir/94/Mp/Files/Pages/Files/ Dti- Executive -Summary-20180510.Pd> 28.12.2020
- Yılmaz, G. Hülya ve Arzu Akçura Değer (2020), "Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu Ve Vergisel Boyutu", *Verginet.Net*, <https://Www.Verginet.Net/Dtt/18/Dijitaliktisadifaaliyetlerdeisyeriparadoksuvevergiselboyutu.AspX> 09.12.2020