

-ARAŞTIRMA MAKALESİ-

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DENETİM SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ¹

Gizem ERSOY²

Öz

Endüstri 4.0 ile başlayan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki değişim ve dönüşümler, hem ülkesel hem de küresel düzeyde ekonomik ve sosyal hayatta değişimlere yol açmıştır. Dijital dünyada yaşanan değişimler; dijital ekonomi, dijital vergiler gibi kavramların hayatımıza dâhil olmasına neden olmuştur. Yaşanan dijital gelişmeler sonucunda olumlu gelişmeler kadar olumsuz gelişmeler de yaşanmaktadır. Dijital ekonomilerin önemli sorunlarının başında vergilendirme sorunu gelmektedir. Ulusal vergi sistemleri bu yeni döneme uyum sağlayamazsa dijital mal ve hizmet sunumlarından elde edilen kazançların eksik vergilendirilmesi, vergi kayıplarının yaşanması, haksız kazanç elde edilmesi ve uluslararası vergilendirme sorunlarına neden olabilmektedir. Bu anlamda dijital ekonomide vergi denetimi önemli bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada öncelikle, endüstri 4.0 ile başlayan dijital dönüşüm süreci açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra dijital ekonominin vergilendirilmesi kavramı ve dijital ekonominin denetim sorunları incelenmektedir. Denetim sorunlarına çözüm önerileri getirilmeye çalışılmış, ayrıca Türkiye’de dijital hizmetten elde edilen vergiye yer verilmiş ve denetimin önemi üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın amacı; dijital vergilerin nasıl uygulandığının Türkiye açısından incelenmesi, denetim sorunlarının tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin belirlenmesidir. Dijitalleşen çağda vergi kapasitesinin yüksek olduğu alanların belirlenmesi ve vergi kayıplarının en aza indirilmesi için denetim sorunlarının tespit edilmesi önemlidir. Dünyada bazı ülkelerde dijital hizmet vergisi uygulamalarının yapıldığı fakat küresel çapta etkin dijital hizmet vergisi için uluslararası bir vergi uygulamasının OECD tarafından önerildiği görülmektedir. Türkiye’de uluslararası vergi uygulamalarına geçerek, vergi denetimlerini daha etkin hâle getirebilir.

Anahtar Kelimeler: *Dijital Dönüşüm, Dijital Hizmet Vergisi, Vergi Denetimi*

JEL Kodları: *H20, H26.*

Başvuru: *15.07.2024* **Kabul:** *10.09.2024*

¹ Bu makale, 5-6 Temmuz 2024 tarihleri arasında Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi tarafından düzenlenen Uluslararası Sosyal Bilimler Konferansı’nda özet olarak sunulan tebliğin gözden geçirilmiş tam metnidir.

²Gizem Ersoy, YÖK 100/2000 Öncelikli Alanlar Doktora Öğrencisi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, gizemersoy241@gmail.com, Denizli, Türkiye, ORCID No: 0000-0003-4333-4871

AUDIT PROBLEMS AND SOLUTION PROPOSALS IN THE TAXATION OF DIGITAL SERVICES³

Abstract

The changes and transformations in information and communication Technologies that started with Industry 4.0 have led to changes in economic and social life at both national and global levels. Changes in the digital world; the digital economy has led to the inclusion of concepts such as digital taxes in our lives. As a result of digital developments, there are negative developments as well as positive developments. One of the most important problems of digital economies is the problem of taxation. If national tax systems cannot adapt to this new era, it may cause undertaxation of earnings from digital goods and services offerings, tax losses and unfair gains and international taxation problems. In this sense, tax audit emerges as an important concept in the digital economy.

In this study firstly the digital transformation process that started with industry 4.0. Was tried to be explained. Then the concept of taxation of the digital economy and the audit problems of the digital economy are examined. Solutions to audit problems were tried to be proposed and the tax obtained from digital services in Turkey was included and the importance of audit was tried to emphasized. The aim of the study; to examine how digital taxes are implemented in terms of Turkey to indentify audit problems and to determine solution proposals. Identifying audit problems and offering solutions are important in terms of minimizing tax losses. In the digitalizing age its important to identify areas with high tax capacity and to identify audit problems in order to minimize tax losses. It is seen that digital service tax applications are made in some countries in the World, but an international tax application is proposed by the OECD for a globally effective digital service tax. Turkey can also make tax audits more effective by switching to international tax practices.

Keywords: *Digital Transformation, Digital Service Tax, Tax Audit*

JEL Codes: *H20, H26.*

“Bu çalışma Araştırma ve Yayın Etiğine uygun olarak hazırlanmıştır.”

1. GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda birçok kavram hayatımıza dâhil olmuştur. Bunlardan biri de bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeleri anlatan dijitalleşme kavramıdır. Dijitalleşmede yaşanan hızlı gelişmeler ve değişimler sonucunda ekonomik, ticari, sosyal ve hukuki değişimlerin de beraberinde yaşanması kaçınılmaz hâle gelmiştir. Almanya’da düzenlenen fuarda “Endüstri 4.0” teriminin ilk kez kullanılmasıyla dördüncü sanayi devrimi resmen başlamış olup değişim her geçen gün hızlanmıştır (Çetinkaya ve Akar, 2018: 46). Bu değişim ve dönüşüm çoğu alan

³ The Extended English Summary is located below the Turkish article.

ve sektörde yaşanmakta ve değişim her geçen gün artarak devam etmektedir. Küresel ekonomide yaşanan dijitalleşme ile fiziksel bağımlılık ihtiyaçları ortadan kalkarak üretici ve tüketici açısından daha avantajlı olan bölgelere doğru yönelmeye başlamıştır. Örneğin bir mal veya hizmetin sunulabilmesi için gerekli olan fiziki mekân ihtiyacı dijitalleşme ile birlikte ortadan kalkınca, bu faaliyetler vergisel açıdan daha avantajlı bölgelere kaymaya başlamış, ticari faaliyetler de bu noktalarda yoğunlaşmıştır. Dijital dönüşüm sadece ekonomik, vergisel, sosyolojik değişimlerle sınırlı kalmamış, her alanda uluslararası dengeleri ve rekabeti etkilemiştir. Bunun sonucunda ülkeler, meydana gelen değişimlere ayak uydurabilmek, ortaya çıkan kazançtan payını alabilmek gibi amaçlarla, dijitalleşmenin getirileri ve dijital vergi gibi alanlarda çalışmalar yapmaya başlamışlardır.

Dijital ekonomiler; internet bankacılığı faaliyetleri, ödeme hizmetleri, elektronik ticaret, sosyal medya aracılığı ile dijital hizmet vermek gibi çeşitli ekonomik faaliyetleri içermektedir. Dijital dönüşümle birlikte; sunulan mal ve hizmetin müşterisinin belirlenmesi, dijital mal ve hizmetlerin katma değerinin belirlenmesi, oluşturulan katma değer vergilendirilmesi gibi sorunlar meydana gelmiştir. Ortaya çıkan vergisel değer hangi ülke tarafından vergilendirileceği bir diğer sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Mal ve hizmeti üreten kişi ya da kurumun vatandaşı olduğu ülkeye mi, yoksa mal ve hizmetin sunulduğu ülkeye mi vergi ödenecek sorusunun cevabı aranmaktadır. Ayrıca dijital ortamda sunulan bulut iletişim teknolojileri, 3D baskılar, elektronik ortamda verilen hizmetlerin her zaman tespiti mümkün olmamaktadır. Bu sebeple ülkelerde vergi kayıp ve kaçakları yaşanabilmektedir.

Dijitalleşme ile gelişen dijital ekonomilerle birlikte ortaya çıkan vergilendirme sorunlarına OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development)⁴ ve IMF (International Monetary Fund) çeşitli çözüm önerileri sunmaya çalışmaktadır. Bu öneriler ulusal değil uluslararası çapta sunulmaktadır. Çünkü ulusal düzeyde uygulanan hukuk kuralları sebebiyle vergilendirilebilecek faaliyetler diğer ülkelere kaymaktadır. OECD, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁵ adıyla dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik eylem planı hazırlamıştır. Her iki oluşum da, uluslararası mutabakat konusunda hemfikirdir. Bu mutabakat, tüm ülkelerin uyacağı uluslararası bir dijital vergiyi kapsamaktadır. Bu verginin oranı tüm ülkeler için aynı olmalıdır. Dijital hizmet vergisi için bu şekilde ortak bir karara varmak vergi kayıplarının önlenmesini amaçlamaktadır.

Uluslararası çözüm önerileri ile birlikte ülkeler de ulusal düzeyde vergi mevzuatı düzenleme uygulamaları oluşturmaya başlamışlardır. Örneğin Avrupa Birliği'nin önerdiği dijital hizmet vergisi bazı ülkeler (Fransa ve Macaristan vb.) tarafından uygulamaya konulmuştur. Fakat dijital ekonominin küreselliğinin engellenememesi sebebiyle, yani dijitalleşen ortamda herkesin dünyanın birçok yerinden, dünyanın başka bir yerine artık kolayca ulaşabilmesi sebebiyle ülkelerin kendi sınırları içinde uyguladığı bu vergi başarıya ulaşamamıştır. Vergiye tabi olunan ülkelerdeki dijital

⁴ OECD: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

⁵ BEPS: Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma

mal ve hizmet sunucuları, vergi uygulamaya başlayan devletlerden vergi uygulamayan devletlere yönelmiştir. Fiziken o ülkede bulunmak gerekmemesi, dijital uygulamalarla, sanal ortamlarda, sosyal medya gibi mecralarda, tek bir bilgisayar, tablet ve hatta telefon gibi bir araçla kolayca mal ve hizmet sunulabilmesiyle vergi kaçırmak kolaylaşmıştır. Bu sebeple ülkeler arası rekabet de olumsuz etkilenmektedir. Hem vergi kayıplarının oluşmaması, hem uluslararası rekabet koşullarının düzelmesi, hem de çifte vergilendirme gibi sorunların oluşmaması için uluslararası işbirliği ve ortak uygulamaların önemi bu noktada anlaşılmış bulunmaktadır.

Çalışmada öncelikle dijital ekonomi kavramı ele alınmış, daha sonra dijital ekonominin vergilendirilmesi, denetim sorunları ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye’de elde edilen dijital hizmet vergisi geliri de çalışmaya eklenmiştir. Çalışmanın amacı, hızla gelişen dijital ekonomilere karşı vergi planlamasının sağlanması, kayıp ve kaçakların en aza indirilebilmesi amacıyla çözüm önerilerini ele almaktır. Dijital ekonominin vergilendirilmesinin önündeki engelleri kaldırmak, vergilendirilebilir bir alanı düzenlemek, en az kayıpla vergileri tahsil edebilmek sürdürülebilir bir vergi sistemi açısından önem arz etmektedir. Bu adil bir vergi sisteminin sunulabilmesi, herkesin elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilebilmesi açısından önemlidir.

2. DİJİTALLEŞME KAVRAMI

Bu başlık altında dijitalleşme kavramı, dijital ekonomi ve özellikleri ele alınmaktadır. Bu bağlamda bu başlık altında öncelikle, dijital ekonomi kavramı açıklanmaya çalışılmaktadır. Daha sonra ise dijital ekonominin özellikleri ele alınmaktadır.

2.1. Dijital Ekonomi Kavramı

Dünyada yaşanan çeşitli gelişmeler ekonomik faaliyetlerde değişime neden olmaktadır. Özellikle sanayi devrimiyle birlikte ekonomi içerisinde sanayinin payı artmış, makineleşme yaygınlaşmıştır. Günümüzde ise teknolojik gelişmeler hız kazanmış ve yeni bir ekonomi modeli ortaya çıkmıştır. Bu yeni ekonomi anlayışıyla birlikte dijital ekonomi kavramı karşımıza çıkmaktadır. Dijital ekonomi, yeni iş alanlarının sanal ortamlarda gerçekleşmesi ile oluşan ekonomi olarak nitelendirilebilmektedir. Buna göre bilgi, hızlı, güvenilir ve ucuz şekilde nihai tüketiciye ulaştırılabilmektedir (Barışık ve Yirmibeşçik, 2006: 40-41). Bu yeni dijital ekonomi modeli bilişim teknolojileri yani internet ile mümkün olmaktadır (Akın, 2001: 28). İnternetle birlikte diğer teknolojik gelişmeler de daha ucuz ve daha yaygın şekilde gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır (OECD, 2015: 11).

Dijital ekonominin gelişmesi ve yaygınlaşmasıyla birlikte dünyadaki sınırlar ortadan kalkmış ve ticaret daha kolaylaşarak küresel bir nitelik kazanmıştır. OECD’ye göre dijital ekonomi; teknolojideki gelişmelerin hızlı yaşanması ile hareketliliğin artması, piyasaya girişlerin kolay olması, çifte vergileme gibi sorunlar ve tekelleşebilme ihtimali olan ekonomi modeli olarak ele alınmaktadır (OECD, 2015: 64).

Dijitalleşmenin yaygın olması hem küreselleşmenin kolaylaşmasına hem de beraberinde sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır.

Ekonomiler dijitalleştiğçe, ticaret de aynı hızla gelişme göstermiştir (Karabulut, 2020: 268). Dijital ekonominin en büyük ve ilk akla gelen unsuru, e-ticaret kavramıdır. E-ticaret kavramında yaşanan gelişmeler, dünya çapında artan etkileşim sonucunda artarak devam etmektedir. E-ticaretin gelişmesiyle, hem üreticiler hem de tüketiciler birbirleriyle, devletle ve diğer kişilerle kolayca etkileşime girebilir hâle gelmiştir (Fauska vd., 2013: 1143). Dijital bir ekranın arkasından kolayca dünyanın öbür ucuyla iletişime geçilebilmesi bu gelişmelerin hızlanmasına ve yaygınlaşmasına olanak sağlamıştır.

Dijital ekonomi denilince akla sadece e-ticaretin gelebiliyor olmasına rağmen aslında dijital ekonomi daha kapsamlı bir kavramı karşılamaktadır. Dijital ekonomi, çevrim içi mağazalar, bulut bilişim, kişisel katılıma dayalı ağ platformları (Instagram, LinkedIn, Google gibi web uygulamaları), 3D baskı teknolojileri, elektronik ödeme hizmetleri, web tabanlı reklam faaliyetleri, elektronik para (OECD, 2015: 53-64; Özcan, 2016: 73), iletişim ağları, veri kullanımı, nesnelerin interneti, yapay zeka ve big data gibi iş modellerini de içermektedir. Burada mevcut hedefler ise; mümkün olan en yüksek çıktıyı elde etmek, şeffaflığı sağlamak ve optimal üretimi sağlamaktır (Kagerman ve Wolfgang, 2013: 5; Murphy, 2017: 21; Oktay, 2020: 97). Bu yeni iş modelleriyle birlikte internet ağına ulaşımın olması çevrim içi ticari faaliyet için yeterli hâle gelmeye başlamıştır. Ticari faaliyetin gerçekleşmesi için fiziki bir mekâna, karşı karşıya gelmeye olan ihtiyaç ortadan kalkmıştır. Böylece üretim faktörleri sınırların ötesinde faaliyet gösterme imkânı bulmuştur. Fiziki mevcudiyete ihtiyaç duyulmaması ise beraberinde bazı sorunları getirmiştir. Ülkelerin mevcut vergi uygulamaları bu hızlı değişime ayak uydurmakta zorlanmıştır. Ayrıca, sanal ortamda vergi mükelleflerini belirlemek zorlaşmaya başlamıştır (Birinci, 2019: 510). Yaşanan zorluklar ve vergi kayıpları ülkeleri vergi sistemlerinde değişiklik yapmaya itmiş ve ülkeler bu doğrultuda vergi politikalarını düzenlemeye başlamıştır.

2.2. Dijital Ekonomi ve Özellikleri

Dijital ekonominin özelliklerini kavrayabilmek, dijital ekonomiden kaynaklanan sorunların çözüme kavuşturulabilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple, OECD tarafından hazırlanan ve ortak bir vergi uygulamasını öneren raporda dijital ekonominin özellikleri ortaya konmuştur. Bunlar; ağ etkileri, hareketlilik, veri ve kullanıcılara olan güven, monopol ve oligopole yönelim riski ve çok taraflı iş olarak sıralanabilmektedir (OECD, 2015: 52).

Ağ etkileri kavramı; bir mal veya hizmetin kullanıcı sayısının artmasıyla, o mal ve hizmetten sağlanan faydanın da artması olarak açıklanabilmektedir (OECD, 2015: 65). Ağ etkilerinde bir sistemde ne kadar çok o sistemi kullanan kişi varsa, pazarın oluşması daha kolay hâle gelmektedir. Bu sebeple ağda ne kadar çok kullanıcı olursa, etkileşim daha fazla olacak ve hem üretim faktörleri hem de tüketim faktörleri bu pazardan kazançlı çıkacaktır. Çünkü ortaya çıkan etkileşim artarak ilerlemekte ve pazarın büyümesine olanak sağlayacaktır.

Hareketlilik kavramı üç şekilde ele alınmaktadır. Bunlardan birincisi; gayrimaddi hakların hareketliliği olarak ele alınmaktadır. Bu kavram, üreticilerin yerlerini kendi seçebilmesi, çalıştıracağı personel sayısını kendisi belirleyebilmesi vb. haklar olarak nitelendirilebilmektedir. İşletmeler gün geçtikçe gelişmekte, maddi olmayan varlıkların değeri artmaktadır (OECD, 2015: 65). Üretim faaliyetleri, dünyanın çeşitli yerlerden mal ve hizmet sunabilme şansına sahip olmaktadır.

Müşterilerin hareketliliği; tüketicilerin sınırlar ötesinde bile yapabildikleri ticari faaliyetleri kapsamaktadır. Kısaca, müşteriler birçok ülkeden birçok işlem yürütebilmektedir (Eroğlu ve Aksu, 2019: 61). Üretim faktörleri için geçerli olan hareketlilik tüketiciler için de geçerlidir. Fakat hem üreticilerin hem de tüketicilerin hareketli olması ülkeler açısından üretici ve tüketicilerin kimliklerini gizleyebilmesine olanak sağladığı için satış yerlerinin tam tespit edilememesine sebebiyet vermekte ve böylece vergisel sorunlara neden olmaktadır (OECD, 2015: 65; Budak, 2018: 15). Üretici ve tüketicilerin kimliklerini gizlemesine örnek vermek gerekirse; herhangi bir doğrulama ya da numara girmeden anonim şekilde internet ortamında işlem yapmaya izin veren internet siteleri üzerinden alım veya satım işlemleri yapılabilmektedir. Bu alım ve satım sonucunda elde edilen gelir, yine kimliğin gizli tutulmasına olanak sağlayan ve banka hesapları gibi kullanılabilen siteler üzerinden aktarılabilir. Hem üretici hem de tüketici karşılarında kim var bilmeden satın alma işlemini çeşitli siteler aracılığı ile yapabilmektedir. Fakat tahmin edileceği üzere bu sitelerin çoğunun kullanımı yasaktır.

İşletme fonksiyonlarının hareketliliği; işletmeler herhangi bir yerde fiziki olarak bulunmak zorunda olmadan faaliyetlerini yürütebilir duruma geldikleri için maliyetlerinde önemli azalmalar meydana gelmiştir. Böylece sınırlar ötesinde de mal ve hizmet sunabilmek mümkün hâle gelmiştir (Budak, 2018: 15).

Verilere olan güven; dijitalleşen ekonomi ile birlikte internet aracılığı ile kişisel bilgi ve veri toplamak kolay hâle gelmiştir. İşletmeler kendi çıkarları doğrultusunda verileri kullanabilmekte ve buna yönelik faaliyetler yürütmektedir (OECD, 2014: 127). Örneğin, bir tüketici topluluğunun ilgi alanına giren faaliyetlerin tespitinin sağlanabilmesiyle buna yönelik arz oluşturarak kazanç elde edilebilmektedir.

Çok taraflı iş modeli; ortak pazarda yer alan birçok faaliyet alanı birbiri ile etkileşime girerek birbirlerini etkilemekte ve pozitif ya da negatif dışsallığa neden olmaktadır (Budak, 2018: 20).

Zaman içinde dijitalleşmede yaşanan tüm hızlı gelişmeler sonucu, günümüzde birçok sektörde üretim gerçekleşmiş ve tüm dünya pazar hâline gelmiştir. Bu sayede birçok sektörde etkin üretim sağlanmaktadır. Teknolojik gelişmelerin pozitif etkilerinin yanı sıra negatif etkilerinden de söz etmek mümkündür. Bu negatif etkilerin en başında vergilendirme sorunları gelmektedir. Ayrıca ülkemizde veri güvenliği, çifte vergileme, vergi kayıp ve kaçakları gibi sorunlar da yaşanmaktadır. Bu sorunlara yönelik önerilerin çözümler de bu noktada oldukça önem kazanmaktadır. Dijitalleşme

ile birlikte ulusal sınırların aşılıp uluslararası etkileşimin artması vergilendirme sorunlarında küresel bir çözüme ihtiyaç duyulduğunun en önemli göstergesidir.

3. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE DENETLENMESİ

Vergi ülkelerin en önemli gelir kaynağıdır. Çünkü sunulan hizmetlerin devamı, adil vergi sistemi uygulamaları, devletin devamlılığı için gerekli olan gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple uygulanacak olan politikalar hem ulusal hem de uluslararası rekabette oldukça önemlidir. Ulusal düzeyde, ülke içinde gelir elde etmek, adaletli bir vergi sistemi gibi sebeplerle önem kazanırken, uluslararası düzeyde ise rekabet ve ortaya çıkan gelirden payını almak sebebiyle önem kazanmaktadır. Bu başlık altında önce dijital ekonomide vergileme ele alınacak daha sonra vergi denetimi konusuna değinilecektir.

3.1. Dijital Ekonomide Vergileme

Vergi toplama yetkisi devletlerin elinde bulundurduğu bir yetkidir. Devletler, fiskal ve fiskal olmayan amaçlar doğrultusunda, ülke sınırları içerisinde gerçekleşen çeşitli faaliyetler üzerinden, gerçek veya tüzel kişilerden, belli oran ve miktarlar doğrultusunda, dolaylı ve dolaysız yollarla vergi toplamaktadır. Devletler, sosyal, ekonomik, politik amaçlar doğrultusunda, halka çeşitli hizmetleri sunabilmek, adaletli bir gelir sistemi sağlamak, çeşitli hizmetleri sunmak vb. amaçlarla kamu geliri elde etmektedir. Klasik vergi sistemlerinde vergi; üretim, mal ve hizmet sunumlarının somut şekilde gerçekleştirilmesi ve yapılan hizmet ve işler üzerinden toplanmaktaydı. Günümüzde ise mal ve hizmet sunumlarının dijitalleşmesi, sanal ortamda gerçekleşen mal ve hizmet sunumları gibi sebeplerle yeni ve uluslararası rekabete uygun vergi sistemlerine ihtiyaç duyulur hâle gelmiştir. Çünkü dijitalleşme ile birlikte küreselleşme, sınırların ortadan kalkmasına, artık dünyanın bir ucundan bir ucuna mal ve hizmet sunumlarının yapılabilmesine olanak sağlamıştır. Bu da uluslararası vergi problemlerinin yaşanmasına sebep olmaktadır (Ubay, 2020: 29). Dijital ekonominin hayatımıza girmesi ile ticaretin de aynı hızla gelişmesiyle (Karabulut, 2020: 268), ekonomik refah artışları yaşansa da, vergilemede problemler yaşanmaya başlamıştır. Sanal ortamda elde edilen kazançların bildirilmemesi, kayıt altına alınmaması, mal ve hizmet sunucularının kimliklerinin tespit edilememesi gibi problemler sonucunda vergide adaletsizlikler yaşanmaktadır. Çünkü sanal dünya hem sunulan hem satın alınan mal ve hizmetlerin kolayca gizlenmesine olanak sağlamaktadır. Tüm bunlar dikkate alındığında dijital ekonomilerde yaşanan gelişmeleri takip etmenin, bunlara yönelik aksiyon almanın önemi giderek artmaktadır.

Günümüzde tüm dünya ele alındığında özellikle gelişmiş ülkelerde e-ticaretin payı ekonomi içinde oldukça yüksektir ve mevcut şirketlerin büyük bir kısmı teknoloji tabanlı şirketlerden oluşmaktadır (Thornton, 2018: 2; Ekinci ve Pala, 2020: 14). Türkiye içinse, çevrim içi perakendecilik faaliyetleri ve tatil ve seyahat uygulamaları e-ticarette büyük bir paya sahiptir. Gelişmiş ülkelerde ticaret içindeki payı yüksek olması, ülkemizde ise giderek artan internet ortamında sunulan mal ve hizmetlerin, çevrim içi oyunların, dijital görseller, online eğitim, online reklamcılık faaliyetleri vb. hizmetlerin vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Mevcut vergi sistemleri dijital

işlemlerin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır. Çünkü mevcut kanunlar geleneksel sistemler üzerine kurulmuştur. Örneğin e-ticaret ile sanal ortamda gerçekleşen hizmetler için daimi iş yeri olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mevcut vergi sistemlerindeyse vergilendirme yetkisi, daimi işyerinin olduğu ülkeye aittir (Biyan ve Yılmaz, 2018: 15). Bu noktada hangi ülkenin vergilendirme hakkı olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Ayrıca gayri maddi (soyut) hakların vergilendirilmesiyle ilgili bir mevzuat hali hazırda bulunmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın tespiti geleneksel sistemlerde mal ve hizmetin ifâsı ile gerçekleşmektedir. Fakat sanal ortamda gerçekleşen işlemlerin tespiti zordur. Çevrim içi sağlanan eğitim hizmetlerinin belirlenmesi mümkün olmayabilmektedir. Örneğin, evinden internet aracılığı ile dünyanın başka bir yerinde özel ders vermek denetlenmesi kolay olan bir durum değildir. Dijital ortamda mal ve hizmeti sunan kişilerin tam tespit edilmesinin zorluğu da bir diğer problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü günümüzde dijital ortamlarda kimlik gizleyebilme, bankacılık işlemlerini kullanmadan kripto paralar ile işlem yapılabilme, IBAN uygulamaları ile para transferleri gerçekleştirme olanağı doğmuştur. E-ticaret faaliyetleri üzerinden kazanç elde eden kişilerin hangi ülkede vergilendirileceği ise bir diğer sorundur. Bu da çifte vergilendirme sorununun yaşanmasına sebebiyet verebilmektedir. Vergileme sorunlarının çözülebilmesi için, dijital ekonominin ve dijital ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı genişletilerek tüm dünyanın uyum sağlayacağı ortak bir mutabakat hazırlanması önem arz etmektedir. Ayrıca daimî iş yeri kavramı yeniden inşa edilerek dijital dünyayı kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.

Dijital ekonomide yaşanan vergileme sorunlarından biri de vergi gelirleri içerisinde büyük paya sahip Katma Değer Vergisi ile ilgilidir. KDV, dolaylı bir vergi türüdür ve vergi gelirleri içinde yüksek paya sahiptir. Bu açıdan KDV’de yaşanacak kayıplar ülkeler için oldukça büyük önem arz etmektedir. KDV’nin dijital ortamda gerçekleşen mal ve hizmetin tespit ve denetiminin de zor olması, ödemesindeki karmaşıklık, KDV’den istisna tutulan malların dijital mal ve hizmetlerinin sunulması gibi nedenlerle vergilendirmede sorunlar ve kayıplar yaşanmaktadır (OECD, 2015: 120; Eroğlu ve Aksu, 2019: 561). Tüm bunların yanı sıra dijital ekonomide diğer vergi türleri (gümrük, damga vb.) için de benzer sorunları ele almak mümkündür. Görüldüğü üzere vergisel açıdan birçok sorun ortaya çıkabilmektedir.

3.2. Dijital Ekonomilerde Vergi Denetimi

Bu başlık altında vergi denetimi ve sorunları ele alınmaktadır. Denetimin ve öneminin anlaşılması, çözüm önerilerinin belirlenmesi vergi kaybını önlemek açısından önem arz etmektedir.

Denetim kavramı sistematik bir süreci ifade etmekle birlikte, “yönetel faaliyetlerin önceden belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığının belirlenmesi, sonuçlarının ilgili kişilere bildirilmesi amaçlarıyla tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların nesnel denetime tabii tutulmasını sağlayan sistematik süreçtir” şeklinde ifade etmek mümkün olabilmektedir (Doğan, 2015: 115). Kısacası denetim, faaliyetlerin belirlenen planlara uygunluğunu kontrol etmek ve uygunluğunu sağlamak, belli standart ölçüleri belirlemek, standartlarda yaşanan sapmaları düzeltmek olarak tanımlanabilmektedir.

Denetim mekanizmasının çeşitli amaçları vardır. Bunların başlıcaları; şeffaf ve hesap verilebilir bir sistem oluşturmak, daha iyi ve daha yararlı olanı bulmak, işlevselliğin sağlanması, olumsuzlukları ortaya çıkarmak, sürekliliği ve devletin çeşitli organları arasında uyuşmaları sağlamak, verimlilik ve etkinliğin artırılması, daha iyi bir sistem kurmak şeklinde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2013: 58). Devletler, fiskal ve ekstra fiskal amaçları gerçekleştirmek üzere vergi toplama ya da borçlanma yoluna gitmektedir. Vergi, gelir kaynaklarının en başlıcasıdır ve en az kayıpla vergi toplamak önemlidir. Vergilendirmenin başarısı ise verginin etkin şekilde toplanabilmesi, denetime tabii tutulabilmesi ve vergi adaletinin sağlanabilmesi ile mümkündür. Vergilerin etkin şekilde toplanabilmesi ise ya bireylerin gönüllü bir şekilde vergileri ödemesiyle ya da denetimlerin etkin şekilde sağlanmasıyla gerçekleşmektedir. Bu anlamda denetim oldukça önemli bir yere sahip olmaktadır. Denetimlerin etkin şekilde yapıldığı bilincinin mükellefte oluşması da vergi kayıplarını aza indiren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim sonucu tespit edileceğini, ceza alabileceğini fark eden mükellef vergi ödemek konusunda daha istekli davranabilmektedir. Eğer mükellefin denetim sonucu yakalanmaları durumunda katlanacağı ceza, yakalanmadığı durumda elde edeceği faydadan küçükse, mükellef vergi kaçırma davranışı gösterebilmektedir (Saruç ve Uğur, 2024: 308). Denetim mekanizması bu anlamda oldukça kıymetlidir.

Vergi denetiminin amaçlarını şu başlıklar altında toplayabilmek mümkündür (Taytak ve Dalkıran, 2019: 113-114);

Ekonomik nedenler; vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma neticesinde devletin gelir kaynağında düşüşler yaşanmaktadır. Gelirlerin düşmesiyle devletin yürütmesi gereken faaliyetlerde aksamalar meydana gelmektedir. Ekonomik kalkınma, büyümenin sağlanması, etkin maliye politikalarının uygulanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi sebeplerle vergi denetiminin etkin şekilde sağlanması gerekmektedir.

Hukuki nedenler; devletin egemenlik gücünün sağlanması, kanunların herkese eşit şekilde uygulanması hukukun en temel amacıdır. Bu sebeple vergi denetimlerinin de hukuki doğrultuda yapılması gerekmektedir.

Sosyal nedenler; vergiler vasıtasıyla gelir dağılımında adaleti sağlamak mümkündür. Verginin gelire oranla artıp azalması gelir dağılımı adaletinin sağlanmasında etkin rol almaktadır. Vergi denetimleriyle birlikte kaçakçılığın önlenmesi de bu doğrultuda önem kazanmaktadır. En genel şekilde denetimin amaç ve önemi bu başlıklar altında ele alınabilmektedir. Fakat denetimi etkin ve verimli şekilde yapmak her zaman mümkün olmamakta, çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır.

3.3. Dijital Ekonomide Vergi Denetiminde Yaşanan Zorluklar

Vergi denetiminin etkin şekilde yürütülmesinin önemi ve gerekliliği bir önceki başlıkta ele alınmıştır. Bu başlık altında ise vergi denetiminde yaşanan zorluklara değinilmektedir. Vergi denetimi sadece mükellefler için değil, vergi koyucular ve vergi idareleri için de önem arz eden bir konudur.

Önceki bölümlerde vergi denetiminin nihai amacı vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu başlık altında ise zorluklar ele alınmaktadır. Mükellefler denetimlerin etkin yapıldığı bilincine sahip olduklarında kanunlara uyma olasılıkları o derece artacaktır. Denetimin etkin şekilde yapıldığı, gerekli ceza ve yaptırımların uygulandığını gören kişi ve kurumlar bu doğrultuda hareket edebileceklerdir. Bu noktada vergi denetimi sayesinde vergi sistemleri düzenlenebilecek ve etkin vergi politikaları oluşturulabilecektir. Fakat dijitalleşen ekonomide denetim mekanizması oldukça zor işlemektedir. Çünkü daimi iş yeri zorunluluğunun olmaması, üretici ve tüketicilerin kolayca yer değiştirebilmesi, sanal ortamda sunulan mal ve hizmetlerin tespitinin zorluğu, bu mal ve hizmetlerin satıcı ve alıcılarının kimliğinin belirlenememesi, para hareketliliğinin tespitinin çoğu zaman mümkün olamaması sebebiyle denetimlerin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Çoğu kez para transferleri bankalar aracılığı ile değil, sanal ödeme araçları yoluyla, hatta kripto paralar gibi sanal paralar yoluyla yapılabilmektedir. Bu da denetimlerin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Bazı uygulamalar, bankacılık faaliyetleri olmadan doğrudan hesaplar üzerinden para transferi sağlanmasına olanak sağlamaktadır. Bu da denetimin zorlaşmasında bir diğer etkidir. Vergi denetiminde yaşanan bir diğer sorun, etkin teknolojik altyapının olmaması ve gerekli donanımına sahip personelin az olması olarak sayılabilmektedir (Gölçek, 2023: 563).

Teknolojik altyapı yetersizliği, sanal ortamda yapılan işlemlerde kimliğin gizlenmesini olanaksız kılabilmektedir. Hem altyapının geliştirilmesi hem de uluslararası işbirlikleri ile kimlik paylaşımı anlaşmaları yapılması gerekmektedir. Çünkü x ülkesinden y ülkesine mal ve hizmet sunan bir üretim faktörü, x ülkesinin kimliğini tespit edememesi sayesinde y ülkesinde vergiye tabii tutulup, y ülkesini vergi kaybına uğratabilmektedir. Bu da y ülkesinin isteyeceği bir durum olması sebebiyle, kayıpları en aza indirmek için sanal ortamda yapılan işlemler için kimlik paylaşım anlaşmaları yapmak önem kazanmaktadır. Kısaca, vergi denetiminin etkin işlemesi için şahıs bilgilerini kolayca elde etmek gerekmektedir. Bu noktada bulut iletişim faktörlerinin denetime uyumlandırılması da önem arz etmektedir. Çünkü elde edilen verilerin işlenmesi vergi idareleri açısından zor olabilmektedir (Gölçek, 2023: 564).

Dijital ortamda mal ve hizmet sunumlarının niceliğini belirlemek bir diğer sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin bir e-kitap defalarca kez farklı kişilerle paylaşılabilen ve sayısının tespit edilmesi imkânsız olabilmektedir. Bu da denetimin etkin bir şekilde yapılamamasına neden olmaktadır.

Dijital ortamda vergi denetiminin etkin işlemesi için, bütün bu sorunların en olağan şekilde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Dijital ekonomilerde vergi sorunlarının çözülmesi vergi denetimlerinin de etkin şekilde yapılmasına olanak sağlayacaktır. Fakat vergi sorunlarını önlemek ulusal düzeyde mümkün olmayacaktır. Bu sebeple uluslararası mekanizmalara, anlaşma ve sözleşmelere ihtiyaç duyulmakta, ortak kararlar alınarak uygulanmaya geçilmesi gerekmektedir.

3.4. Denetim Açısından Çözüm Önerileri

Vergi denetiminde yaşanan zorlukların aşılabilmesi için çeşitli çözüm önerileri sunmak ve uygulamak vergi denetiminin etkinliğinin sağlanması açısından önemlidir. Vergi denetiminin esas konusu, öncelikle sanal ortamda faaliyetlerde bulunan kişi ve kuruluşların kimlik tespitinin doğru şekilde yapılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Kimliğin tespit edilememesi denetimlerin yapılamamasına neden olmaktadır. Bunu sağlamanın yolu ise, ülkelerin dijital ortamlarda yapılan faaliyetlere yönelik açık kimlik paylaşma anlaşmaları yapmak ve bilgilerin paylaşılmasını zorunlu kılmaktır. Her ülke, sanal ortamda mal ve hizmet sunması muhtemel mükellefleri belirlemeli, para giriş çıkışlarını etkin şekilde kontrol etmeli ve diğer ülkelerle karşılıklı olarak bu bilgileri paylaşmalıdır.

Vergi denetiminin etkin sağlanabilmesi için yapılması gereken diğer bir girişim, bankalar aracılığı ile para giriş çıkışlarının tespit edilebilmesinin sağlanmasıdır. Örneğin yakın zamanda Türkiye’de yurtiçi faaliyetlerde IBAN faaliyetlerinin incelenmesi kararı alınmış ve bu yolla gelir elde edip vergi ödemeyenlerin para cezası ödemesi öngörülmüştür. Bu uygulamanın daha geniş kapsamlı olarak ele alınması, olası kişilerin yurtdışı gelirlerinin de incelenmesi, para transferlerinin kayıt altına alınması şeklinde genişletilmesi gerekmektedir. Bankalar aracılığı ile hesaplara gelen paraların nereden ve ne sebeple geldiğinin belirlenmesi sağlıklı bir denetim için gereklidir.

Bir diğer çözüm yolu vergiye gönüllü uyumun artırılması olacaktır. Buna yönelik olarak mükellefe kolaylık sağlayacak e-imza, e-beyanname, e-defter, e-ödeme gibi dijital uygulamaların kullanımının sağlanması gerekmektedir. Elektronik uygulamalar sayesinde banka yoluyla vergilerin internetten ödenmesi gibi kolaylıklar Gelir İdaresinin de işini kolaylaştırmaktadır (Memiş, vd., 2019: 480). Böylece dijital ekonomideki faaliyetlerin de kayıt altına alınması, bu faaliyetleri yürüten kişi ve kurumların tespit edilmesi mümkün olabilecektir.

Bir diğer çözüm önerisi ise, ortak vergi oranı ve istisnaları uygulaması olacaktır. Örneğin x ülkesinde vergi oranı yüzde 1 iken, y ülkesinde vergi oranının yüzde 10 olması mal ve hizmet sunucularının vergi oranının az olduğu ülkelere yönelmesine sebep olmaktadır. Bu da vergi kayıplarına ve uluslararası pazar büyüklüğünün daralmasına neden olmaktadır. Bunu önlemenin yolu yine uluslararası anlaşmalar yapmaktan geçmektedir. Rekabetin etkin şekilde sağlanabilmesinin yollarından biri budur.

Daimi iş yeri tanımının değiştirilmesi, faaliyetin hangi ülkede gerçekleştirildiğinin belirlenebilmesi, rekabeti bozucu etki yaratan ülkelerin uluslararası anlaşmalar yoluyla cezalandırılabilmesi, personel yetkinliklerinin üst düzeye çıkarılması, denetçilerin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde işbirliği içinde olması vergi denetiminin etkin sağlanmasında önemli olan diğer noktalaradır.

Vergi denetiminin etkin şekilde yapılabilmesinin bir diğer yolu vergi kanunlarının anlaşılır, çok yönlü olmasıdır. Ayrıca kanunların çok sık değişmesi, istisna ve indirimlerin belirli olmaması da etkinliği bozmaktadır. Kanunlar hazırlanırken tüm bunlara dikkat edilerek hazırlamak gerekmektedir. Görüldüğü üzere denetimler için sunulan çözüm önerileri hem ulusal hem de uluslararası çözüm yolları olarak karşımıza çıkmaktadır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak OECD ve AB de çeşitli çözüm önerileri sunmaktadır. Diğer başlık altında bu çözüm önerilerine yer verilmektedir.

3.5 Dijital Ekonominin Vergilendirmesine Yönelik Sunulan Çözüm Önerileri

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde çözüm önerileri sunan OECD ve AB'nin ele aldığı konular bu başlık altında incelenmektedir.

Avrupa Birliğine üye ülkeler dijital hizmet vergileri ile ilgili verdikleri önerilerde basit adımlar atmıştır. İlk olarak 2015 yılında, "Dijital Tek Pazar Stratejisi" kurulmuştur. Bu strateji, dijital ağlardan faydalanma, dijital ekonominin gelişmesi gibi amaçlar doğrultusunda ilerlemektedir. Bu kavramın hedefi, verilerin serbest dolaşımının sağlanmasıdır. Buna göre; üye ülkeler pazardaki üye ve işletmelere, mal ve hizmetlere kolayca ulaşma olanağı bulabilmektedir. Ocak 2015'te, dijital ekonomi açısından KDV'nin müşterinin ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi kararı alınmıştır (Gerger ve Gerçek, 2016: 70). Bu uygulamada amaç, e-ticaret uygulamalarında farklı KDV uygulamalarının maliyetini en aza indirmektir. Vergi kaçaklarının önüne geçmek amacıyla, 2016 yılına gelindiğinde; bir iş yerine bağlı olmaksızın, tüm şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi kararı alınmıştır. Bu da vergilendirme için daimi iş yeri bulundurma zorunluluğunun ortadan kaldırılmasını sağlamıştır.

2017 yılında yapılan dijital zirvede, dijital ekonominin pay büyüklüğü değerlendirilmiştir. Mart 2018'de dijital araçlarla sağlanan dijital hizmetlere yönelik vergi uygulanması için çalışmalar başlatılmıştır (European Commission, 2018: 4). Bu verginin oranı % 3 olacaktır ve brüt dijital vergiler üzerinden alınacaktır (Güvendi, 2020: 55). Avrupa Komisyonu, dijital ağlara yönelik yatırımların artması, dijital ekonominin büyüme potansiyelinin göz ardı edilmemesi, dijital ortamdaki ülkeler arası rekabetin artırılabilmesi, çevrim içi platformlara karşı güvenlik önlemleri alınması gibi konularda da önemli adımlar atmıştır.

Zaman içerisinde dijital ekonominin büyümesiyle, küresel çapta gelişmesiyle birlikte önemi de artmaya başlamıştır. Bunun üzerine dijital ekonominin unsurlarının, kurumlar vergisi miktarlarını azaltmak amacıyla transfer fiyatlandırması uygulayarak kurumlar vergisinde ciddi düşüşler yaşanmasına sebep olduğu düşünülmeye başlanmıştır. Buna göre çok uluslu şirketler ilişki içinde oldukları şirketlerle emsallerine uygun olmayan şekilde fiyatlandırmada bulunarak vergi kaçırma yolunu seçmektedir. Bunun üzerine 21 Mart 2018'de Avrupa Komisyonu çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik önerileri içeren bir vergi sunmuştur. Bu vergi, Dijital Hizmetler vergisidir. Dijital hizmet vergisi, dijital hizmetler üzerinden vergi alınmasını içermektedir. Bu teklif üzerine İspanya, Macaristan, İngiltere, Fransa gibi bazı ülkeler kendi ülkelerinde dijital hizmet vergisi uygulamaya başlamıştır (European Commission, 2018: 17; Çelikkaya, 2021: 178).

Dijital Hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda ciddi adımlar atan bir diğer oluşum OECD'dir. Dijital ekonomi pazarının ve dijital hizmetlerden elde edilen gelirin büyüklüğünün farkına varmaya başlayan OECD, 2013 yılında Matrah Erozyonu ve Kar Aktarımı'nı konu edinen (BEPS) planı hazırlamıştır (Turunç, 2013: 5). Bu plan, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik sorunlar ve çözüm önerilerini içermektedir. BEPS'in amacı, ekonomik faaliyet hangi ülkede yürütülüyorsa, vergilendirmenin de o ülkede yapılmasını sağlamaktır. BEPS raporu, transfer fiyatlandırması sorunu, vergi arbitraj sorunları, çifte vergileme gibi sorunlara değinmektedir. BEPS'in birinci raporu; dijital ekonominin payının arttığını ve buna yönelik vergi uygulamalarının zorunlu olduğunu vurgulamaktadır. Buna göre, dijital ekonominin vergilendirilmesinde sorunların tespit edilmesi ve çözülmesi gerekmektedir. BEPS'in ikinci raporu ise 2018 yılındadır ve küresel bir çözümü kapsayan minimum vergi önerisinden söz etmektedir. Bu doğrultuda; şeffaflığın sağlanması, uyum maliyetlerinin azaltılması, çifte vergiyi önlemek gibi amaçlar belirlenmiştir (OECD, 2013: 13-16; OECD, 2020: 12-13). BEPS'in üçüncü raporundaysa; yabancı ortak kurumlarla yapılan faaliyetlerin şeffaflığını sağlamak amaçlanmaktadır. Diğer BEPS raporları ise, matrah kayıplarını azaltma, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele, çifte vergilemeyi önleme, daimi iş yeri tanımının değiştirilmesi, uluslararası vergi kanunlarının belirlenmesi gibi başlıklar etrafında toplanmaktadır. 2020 yılına gelindiğinde OECD, uluslararası çözümlere ülkelerin uymasını önermiştir. Kısaca OECD, küresel çapta çözüm önerileri üzerine çalışmalar yürütmektedir. Görüldüğü üzere dijital ekonominin vergilendirilmesi ve kayıt altına alınabilmesi amacıyla sunulan çözüm önerileri uluslararası nitelik taşımaktadır.

4. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi ve Etkin Denetimin Gerekliliği

Bu başlık altında Türkiye'de dijital hizmet vergisi ve denetiminin gerekliği, bu verginin bütçe içindeki payı ele alınarak incelenecektir. Küresel çapta ortaya çıkan pazardan payı alabilmek, ortaya çıkan vergiyi tahsil edebilmek amacıyla dijital hizmet vergisinin ve tespitinin önemi büyüktür.

Türkiye'de 2019 yılında "Dijital Hizmet Vergisi" için çalışmalara başlamış, 2020 yılında da bu vergi uygulanmaya başlamıştır. Dijital hizmet vergisinin konusu, Türkiye'de sağlanan dijital hizmetlerden elde edilen hasılattır. Kısaca vergi dolaylı bir vergidir (Yavaşlar, 2020: 11).

Türkiye'de dijital hizmet vergisinin konusu 7194 Sayılı Kanun'da şu şekilde ele alınmaktadır (Resmi Gazete, 7194 Sayılı Kanun, 2019);

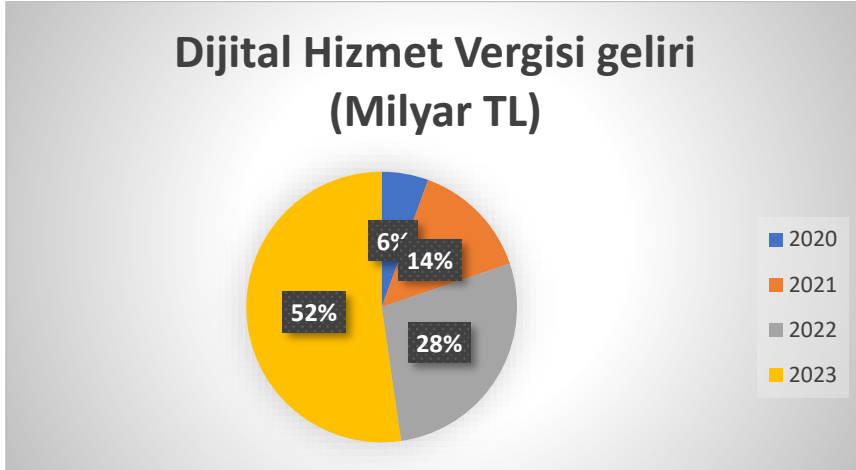
a) Dijital ortamda sunulan reklam ve performans hizmetleri, kullanıcıların veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetlerle reklamın sunulmasında kullanılan teknik her türlü hizmetler,

- b) Bilgisayar program ve uygulamaları, müzik, oyun, oyun içi uygulamalar ve sesli, görsel, dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda dinlenmesi, izlenmesi, oynanması ile ilgili dijital ortamda sunulan hizmetler,
- c) Kullanıcıların birbirleri ile etkileşime girebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi, kullanıcıların mal veya hizmetin satılmasının kolaylaştırılması işlemleri, şeklindedir.

Buna göre, bir hasılatın dijital hizmet vergisine tabi olabilmesi için Türkiye’de sunulmuş olması ve hasılatın Türkiye’de elde edilmiş olması gerekmektedir. Hizmetten Türkiye’de yararlanılması, Türkiye’deki kişilere yönelik olması da diğer şartlar arasındadır. Türkiye’de dijital hizmet vergisinde istisna ve muafiyetler, verginin hesaplanması, dijital hizmet vergisinin dönemi, tarhı, beyanı, ödenmesi gibi konular yine ilgili kanunda belirtilmiştir. Türkiye’de şimdiye dek elde edilen dijital hizmet vergisi miktarı ve ilerleyen yıllarda elde edilecek vergi miktarının tahmini ise bu verginin öneminin anlaşılması açısından önemlidir. Bu doğrultuda grafik oluşturulmuştur.

Türkiye’de Dijital Hizmet vergisinden elde edilen gelir şu şekildedir;

Şekil 1. 2021, 2021 2022 ve 2023 Yıllarında Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Geliri



Kaynak: T.C. Cumhurbaşkanlığı Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021, 2022, 2023) dijital hizmet vergisinden elde edilen gelir miktarı verileri yazar tarafından derlenerek grafik haline getirilmiştir.

Grafikten görüldüğü üzere, dijital hizmetlerden elde edilen vergi miktarı Türkiye’de artma eğilimi göstermektedir. Dijital hizmetlerden elde edilen vergi miktarı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerine göre; 2020 yılında 1,1 Milyar Türk Lirasıdır. 2021 yılında bu rakam 2,8 Milyar TL’ye, 2023 yılında ise 5,5 Milyar TL ve 2023 yılında ise 10,3 Milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Kısaca bu vergi miktarının her geçen yıl artacağı öngörülmektedir ve ortaya çıkacak olan dijital hizmet vergisinden elde edilen gelirden kayıp yaşanmaması planlanmaktadır. Bu doğrultuda vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi, vergi bilincinin artırılması gibi uygulamalar önem kazanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu doğrultuda adımlar atmakta ve Strateji ve Eylem Planları düzenlemektedir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, vergi denetimlerinin etkin şekilde yapılması ve cezaların caydırıcı olması bu doğrultuda önem kazanmaktadır. Tüm bunların yanı sıra denetimlerin de etkin şekilde artırılması için bankacılık istemleri ile anlaşmalar sağlanarak hesaba gelen para giriş çıkışlarının kontrol edilmesi, sunulan mal ve hizmetlerin belirlenebilmesi, uluslararası işbirliklerinin içinde yer alınması önem arz etmektedir.

Yarınca rekabet bozucu etkilerle baş edilebilmesi, uluslararası işbirlikleri yapılması, vergi kanunlarının anlaşılır ve net olması da diğer önemli unsurdur. Vergi denetimi yapımcıların yetkin olması, gerekli altyapıların sağlanması ve geliştirilmesi de dijital hizmet vergilerinin tespiti ve denetiminin kolaylaştırılması açısından önem arz etmektedir.

5. TARTIŞMA

Çalışmada öncelikle dijitalleşme, dijital ekonomi kavramı ve özellikleri, dijital ekonominin vergilendirilmesi ve denetlenmesi, denetimde yaşanan zorluklar ve çözüm önerileri ele alınmıştır. Ardından, AB ve OECD tarafından yöneltilen çözüm önerilerine de yer verilmiştir. Daha sonra Türkiye’de dijital hizmet vergisi ve denetiminin önemi ele alınmıştır.

Kısaca bu çalışmada dijital hizmetlerin vergilendirilmesi aşamasında gerekli olan denetim sorunları incelenmiş ve buna yönelik çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Çünkü dijitalleşen ekonomi ile beraber kişiler e-ticaret faaliyetlerine hem üretici hem de tüketici konumunda kolayca erişim sağlamaktadır. Bu da haksız kazançların elde edilmesine, kayıt dışı vergileme sorunlarına ve en önemlisi vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Küresel dijital pazarın büyüklüğü ve elde edilen gelir miktarının fazla olması vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluyla haksız kazanç elde etmeye ve uluslararası rekabete neden olmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilebilmesi ise etkin denetimle mümkün olabilecektir.

Dijital hizmet vergisi ve denetiminde yaşanan sorunların çözümünün sadece ulusal düzeyde sağlanması mümkün olmamaktadır. Çünkü örneğin tek bir ülkede uygulanmaya başlayan vergi politikaları, mükelleflerin diğer ülkelere yönelmesine, vergi cennetlerine gitmesine sebep olmaktadır. Dijitalleşen ekonomide bu geçişler çok kolay yaşanmaktadır. Çünkü daimi iş yeri zorunluluğu olmadan, kimlik açıklamak

zorunda kalmadan, internete bağlanılabilen bilgisayar, tablet veya telefonun varlığı ile mal ve hizmet sunumu çok kolay hele gelmiştir. Kişi ya da kurumlar bu sayede kolayca gelir elde edebilir duruma gelmiştir. Elde edilen gelirlerin ne kadarının vergiye tabii tutulduğunun belirlenmesi ise maalesef mümkün değildir. Bu da büyük kayıpların yaşanmış olabileceğinin düşünülmesine neden olmaktadır.

Denetim, bu noktada büyük önem taşımaktadır. Öncelikle vergi mükelleflerinin denetime tabi olduklarının bilincinde olmaları, alacakları cezanın fazla olması gibi nedenler vergi kaçırmanın önüne geçilmesine olanak sağlayabilir, ayrıca denetim sonucunda vergilendirilebilir gelirler tespit edilerek elde edilecek vergi gelirlerinde artış sağlanabilir. Fakat daha önce ele alındığı gibi denetim mekanizmasının önünde bazı sorunlar bulunmaktadır. Bunların çözümü ise ulusal ve uluslararası düzeyde olmalıdır. Ulusal düzeyde yapılacak olan yeniliklerin yanı sıra uluslararası rekabet açısından uluslararası düzeyde mutabakatlar sağlanması gerekmektedir.

SONUÇ

Teknolojide yaşanan gelişmeler ve endüstri 4.0'la beraber hızla ilerleyen teknoloji, birçok yeniliği beraberinde getirmiştir. Bu yenilikler her geçen gün giderek artmaktadır. Özellikle ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesiyle birlikte dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır. Zamanla ekonomi içinde payı daha fazla artan dijital ekonomi, ülkelerin önemli gündemlerinden biri olmaya başlamıştır. Çünkü yeni iş alanlarının oluşması, istihdam olanakları, yeni vergilendirilebilir alanlarının ortaya çıkması gibi konular gündeme gelmiştir. Devletler, vergi geliri elde edebilecekleri alanların vergilendirilmesi konusunda oldukça istekli davranmaktadır. Bu da rekabetçi uygulamalara, çifte vergilendirme gibi sorunlara neden olabilmektedir.

Çalışmada öncelikle dijital ekonomi kavramı ele alınmıştır. Çünkü dijital verginin konusu en başta dijitalleşen ekonomiye bağlıdır. Dijitalleşen ekonominin tespiti ise çok zordur. Çünkü çeşitli uygulamalar ve yöntemler kolayca kimlik gizlemeye olanak sağlamakta, para transferlerinin tespit edilmesini neredeyse imkânsız kılmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada denetim sorunlarının sebepleri belirlenmeye çalışılmıştır. Denetim sorunlarının temel sebebi, kimlikleri gizlemenin kolay olması, uluslararası mutabakatların olmaması, daimi iş yeri zorunluluğu olmadan iş yapılabilmesi gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır. Bu sorunlara yönelik AB ve OECD uluslararası çözüm önerileri sunmuşlardır.

Ülkeler dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik ulusal ya da uluslararası kararlar doğrultusunda çalışmalar yaparak dijital hizmet vergileri uygulamalarına başlamışlardır. Türkiye'de o ülkelerden biridir. Fakat henüz denetimlerin etkin yapılabildiği ve vergi kayıplarının net şekilde önlenemediğini söylemek mümkün olmamaktadır. Bu noktada uluslararası anlaşmalar yapmak, uluslararası rekabetlerde işbirliği sağlamak, kimlik paylaşımının yapılmasını sağlayıcı adımlar atmak önem kazanmaktadır.

Sonuç olarak, ülkelerin ulusal düzeyde kararlardan çok uluslararası düzeyde kararlar alarak dijital hizmet vergisi uygulamalarına geçmeleri gerekmektedir. Çünkü ulusal düzeyde yapılan çalışmalar mükelleflerin farklı ülkelere yönelerek vergiden kaçınma davranışı göstermelerine neden olmaktadır. Çalışmanın denetim sorunları ve çözüm önerileri açısından literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

AUDIT PROBLEMS AND SOLUTION PROPOSALS IN THE TAXATION OF DIGITAL SERVICES

1. INTRODUCTION

As a result of globalization and technological developments, many concepts have been included in our lives. One of them is the concept of digitalization, which is one of the developments in Information and Communication Technologies. As a result of the rapid developments and changes in digitalization it has become inevitable to experience economic, commercial, social and legal changes.

Digital economies; it includes various economic activities such as internet banking activities, payment services, electronic commerce and providing digital services through social media. With digital transformation; problems such as determining the customer of the goods and services to be offered determining the added value of the digital goods and services offered and taxing the added value created have occurred. Another problems which country will tax the resulting tax value. The answer to the question of whether the tax will be paid to the country of citizenship of the person or institution producing the goods and services or to the country where the goods and services are offered is sought.

In this study, firstly the concept of digital economy as discussed, then the taxation of the digital economy, audit problems and solutions were tried to be presented. In addition, the digital services tax revenue obtained in Turkey was added to the study. The aim of the study is to discuss solutions in order to provide tax planning against rapidly developing digital economies and to minimize losses and leakages. It is important for a sustainable tax system to remove the obstacles to taxation of the digital economy, to regulate a taxable area and to be able to collect taxes with the least loss.

2. METHODOLOGY

In this study, first of all digitalization, the concept and characteristics of digital economy, taxation and supervision of the digital economy, difficulties in auditing and solution suggestion proposals put forward by the EU and OECD are also included. Then, the importance of digital service tax and audit in Turkey is discussed. In this study the audit problems required in the taxation of digital services were examined and solutions were tried to be offered for this.

First of all the concepts are explained and the necessity of the audit is stated. Then, the questions that arose in the audit and the solutions the these problems were examined. Turkey is also a country that implements a digital service tax. For this reason, the digital service tax revenue obtained in Turkey has been examined and the necessity of the audit has been stated. Solution proposals have been presented in order to carry out the inspections effectively.

3.RESULTS

As a result of the study, the importance of both national and international audit mechanism for the digital service tax was emphasized. It is important to ensure international agreements for purposes such as ensuring international competition, preventing tax losses and conducting audits effectively. Countries should come together and make joint decisions.

4.DISCUSSION

With the digitalizing economy, people can easily Access e-commerce activities both as a producer and as a consumer. This leads to unfair gains, unregistered taxation problems and most importantly, tax losses. The size of the global digital market and the high amount of revenue generated cause unfair gains and international competition through tax avoidance or tax evasion. It is not possible to solve the problems experienced in digital service tax and audit only at the national level. For example, the tax that starts to be applied in a single country causes taxpayers to turn to other countries and go to tax havens. In the digitalizing economy, these transitions are very easy.

Auditing is of great importance at this point. First of all reasons such as the fact that taxpayers are aware that they are subject to audit and the high punishment they will receive may allow tax evasion to be prevented and an increase in tax revenues can be achieved by determining taxable revenues as a result of the audit.

CONCLUSION

Rapidly advancing technology with the developments in technology and industry 4.0 has brought many innovations. These innovations are increasing day by day. Especially with the digitalization of economic activities, the concept of digital economy has emerged. The digital economy whose share in the economy has increased over time has become one of the important agendas of countries. States are very keen on taxing areas where they can generate tax revenue. This can cause problems such as competitive practices and double taxation.

This study, the causes of audit problems were tried to be determined. The main reason for audit problems is that it is easy to hide identities, there are no international

agreements and business can be done without the obligation of permanent workplace. The EU and OECD have offered international solutions to these problems.

As a result, countries need to adopt digital service tax practices by making decisions at the international level rather than decisions at the national level. Because the studies carried out at the national level cause taxpayers to turn to different countries and Show tax avoidance behavior. It is expected that the study will contribute to the literature in terms of audit problems and solution suggestions.

KAYNAKÇA

- Akın, B. (2001), *Yeni Ekonomi*, Strateji, Rekabet, Teknoloji Yönetimi, 1. Baskı, Konya: Çizgi Kitabevi.
- Barışık, S. ve Yirmibeşçik, O. (2006). Türkiye’de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (4), 39-62.
- Birinci, N. (2019). Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler, *Maliye Dergisi*, 0 (176), 505-527.
- Bıyan, Ö. ve Güneş, Y. (2018). A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment. S. İpek ve A. Gerçek (Ed.), *Current Perspectives in Public Finance Berlin*, (s. 11-42), Berlin: Peter Lang.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, *Denetişim*, 12, 56-62.
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi, *International Journal of Public Finance*, 6 (2), 176-192.
- Gerger, G. Ç. ve Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 1(1), 61-74.
- Çetinkaya, G. ve Akar, S. (2018). Robotlar Vergi Vermeli Mi? Türkiye Açısından Değerlendirme. S. M. Akar ve D. Ş. Eser (Ed.), *Current Debates In Public Finance & Public Administration*, (s. 45-56). London: Ijopec Publication.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri, *Ombusman Akademik Dergisi*, 3, 107-141.
- Ekinci, E. ve Pala, O. (2020). Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları Yurt Dışında Mukim Dijital şirketler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi incelemelerinin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 39 (462), 113-130.
- Eroğlu, O. ve Aksu, H. (2019). Dijital Ekonominin Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7 (4), 59-78.
- European Commission. (2018)., On the Common System of a Digital Services Tax On Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services, (s. 4-17) Erişim: 5 Haziran 2024,

[proposal common system digital services tax 21032018_en.pdf \(europa.eu\)](#)

- Fauska, P. ve Kryvinska, N. ve Strauss, C. (2013). E-Commerce and B2B Services Enterprises. The First International Workshops on Collaborative Enterprise Systems, in conjunction with the 27th IEEE International Conference on Advanced Information Networking and Applications, 23-25 March 2013, Barcelona, Spain, 1 (13), 1141-1146.
- Gölçek, A. (2023). Dijital Ekonomide Vergi Planlaması: Vergilemede Zorluklar ve Fırsatlar, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 543-573.
- Güvendi, S. A. (2020). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1 (463), 50-61.
- Kagerman, H. ve Wolfgang W. (2013). A. Hellinger ve V. Stumpf (Ed.), *Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0*, (15-17). Germany: National Academy of Science And Engineering.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi, *Maliye Dergisi*, 0 (178), 263-288.
- Memiş, M. ve Çürük, T. ve Ünal, Y. (2019). Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, 0 (176), 474-504.
- Murphy, R. (2017). The Tax Haven World. P. Reuter (Ed.). *Dirty Secrets: How Tax Havens Destroy the Economy*. (1-225). London: Verso.
- OECD (2013). Action Plan on Erosion and Profit Shifting, (s. 13-16) Erişim: 10 Haziran 2024, [Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting \(oecd.org\)](#)
- OECD (2014). Cloud Computing: The Concept, Impacts And the Role of Government Policy, (s. 126-127), Erişim: 5 Haziran 2024, [5jxzf4lcc7f5-en.pdf \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- OECD. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, (s. 11-120), Erişim: 30 Haziran 2024, [Dijital Ekonominin Vergisel Zorluklarının Ele Alınması, Eylem 1 - 2015 Sonuç Raporu | OECD](#)
- OECD (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, (s. 12-13), Erişim: 10 Haziran 2024, [abb4c3d1-en.pdf \(oecd.org\)](#)
- Oktay, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Önerileri, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 0 (376), 95-116.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6 (2), 73-82.
- Resmi Gazete, Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7194 sayılı Kanun, Kabul Tarihi; 05.12.2019, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>).

- Saruç, N. T. Ve Uğur, C. Y. (2024). Dijitalleşmenin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisinde Şeffaflığın Aracılık Rolü, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59 (1), 307-322.
- Taytak, M. ve Dalkıran, T. A. (2019). Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı uygulamalarına Bakışı, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6 (1), 109-132.
- Thornton, G. (2018). Taxing The Digital Economy, Grant Thornton International Ltd. (s. 1-8). Erişim: 30 Haziran 2024, [Taxing the digital economy \(grantthornton.global\)](https://www.grantthornton.global)
- Turunç, S. (2013). Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını, (s. 1-15) Erişim: 17 Haziran 2024, [Microsoft Word - Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma BEPS \(dt-audit.com\)](https://www.dt-audit.com)
- Ubay, B. (2020). Dijital Ekonominin Dijital Vergi Cennetlerinin Gelişimine Etkisi, *Kocatepe İİBF Dergisi*, 22 (1), 28-44.
- Yavaşlar, F. B. (2021). Dijital Hizmet Vergisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 43 (377), 9-20.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ekonomik Göstergeler, IV. Kamu Maliyesi Gerçekleşmeleri, ([Ekonomik Göstergeler - T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı \(hmb.gov.tr\)](https://www.hmb.gov.tr)) Erişim 09 Eylül 2024.
- TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), (s. 12), Erişim 7 Haziran 2024, [vergiharcamalarilistesi-2022.pdf \(turmob.org.tr\)](https://www.turmob.org.tr)