



ISSN 1304-8120 | e-ISSN 2149-2786

Araştırma Makalesi * Research Article

Dijital Ekonomi ve Vergilendirme: Küresel Eğilimler ve Türkiye

Digital Economy and Taxation: Global Trends and Türkiye

Selçuk BAYRAMOĞLU

Öğr. Gör. Dr., Adıyaman Üniversitesi, Gölbaşı Meslek Yüksekokulu,
Muhasebe Ve Vergi Bölümü, Gölbaşı/Adıyaman/Türkiye
sbayramoglu@adiyaman.edu.tr
Orcid ID: 0000-0002-9202-0628

M.Melih SAĞIROĞLU

Öğr. Gör., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Pazar Meslek Yüksekokulu,
Finans Bankacılık Ve Sigortacılık Bölümü, Tokat/Türkiye
melih.sagiroglu@gop.edu.tr
Orcid ID: 0000-0002-7850-6584

Öz: E-ticaret ve dijital hizmetler, geleneksel ticaret yöntemlerini dönüştüren hızla büyüyen alanlar olarak öne çıkmaktadır. Her geçen gün genişleyen yapısıyla bankacılık işlemlerinden, bilirkişi uygulamalarına, reklamcılık ve yazılım hizmetlerinden güvenlik işlemlerine, grafik ve elektronik öğrenmeden rezervasyon ve tur satışına kadar her nev'i mal ve hizmet pazarlamasına dijital ortamlarda ulaşabilme imkânı artış göstermektedir. Bu kapsamda sunduğu fırsatlar çerçevesinde klasik ekonomiden ayrı düşünülmeyi gerektiren dijital ekonomi mevcut vergileme rejimlerini de önemli düzeyde etkilemektedir. İktisadi münasebetlerde yaşanan bu dönüşüm, ulusların hayati derecede önem arz eden vergi matrah ve gelirlerinde ortaya çıkan erozyonu önlemek, yarattığı değerın adil paylaşımını ve vergilendirilmesini sağlamak, ortaya çıkan vergi mevzuatlarının yetersiz noktalarını gidermek, vergi sistemlerinin çatışmasını, vergi idarelerinin yetki aşınmalarını bertaraf etmek üzere vergi politikalarının ve vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Küresel dijital ekonomide ortaya çıkan gelişmelere münhasır dünya ülkelerinde vuku bulan gelişmeleri takip ederek dijital hizmet vergisi (DHV) gibi vergi türlerini uygulamaya koyan Türkiye de bu noktada dijital platformlarda sağlanan arama motoru hizmetleri, sosyal medya hizmetleri, dijital reklam hizmetleri, dijital içerik satışı gibi dijital hizmetleri vergi kapsamına alarak gelir elde etmek istemektedir. Çalışmanın istihdafa bu çerçevede, dijital hizmet vergisinin Türkiye'deki etkilerini uluslararası örneklerle karşılaştırarak, bu verginin ekonomi ve rekabet ortamı üzerindeki olası sonuçlarını değerlendirmek, öneriler sunmak ve tahminlerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, dijital hizmet vergisi (DHV), dijital hizmetler.

Abstract: E-commerce and digital services stand out as areas that are rapidly transforming traditional commerce methods. With its ever-expanding structure, the opportunity to access all kinds of goods and services marketing in digital environments, from banking transactions to expert applications, from advertising and software services to security transactions, from graphics and electronic learning to reservation sales, is increasing. In this context, the digital economy, which differs from the classical economy with the opportunities it offers, also affects the current taxation regimes. This transformation in economic relations necessitates the erosion of tax bases and revenues of states, the fair sharing and taxation of the value created, the elimination of

* 3. Uluslararası Sigortacılık, Bankacılık ve Finans Sempozyumu'nda (2024) sunulan bildiriden türetilmiştir.

inadequacies in tax legislation, the conflicts in tax systems, the erosion of authority of tax administrations, and the structuring of tax policies and systems. Türkiye, which has implemented taxes such as digital service tax (DHV) by following the developments in the global digital economy and the developments in the countries of the world, wants to tax digital services such as search engine services, social media services, advertising services and content sales provided on digital platforms. The aim of the study is to compare the effects of the digital service tax in Türkiye with international examples, to evaluate the possible consequences of this tax on the economy and the competitive environment and to offer suggestions.

Keywords: Taxation, digital services tax (DHV), digital services.

GİRİŞ

Sanayi devriminden sonra yeni bir çağın habercisi niteliğinde olan en önemli gelişmeler teknoloji ve bilişim dünyasında yaşanan ilerlemelerdir. Ekonomik faaliyetlerin ulusal sınırları aşıp küresel bir yapıya bürünmesine yol açan bu dijital çağ, internet erişimi sayesinde yerel ölçekte ticaret yapan kişi ve kuruluşlara küresel ekonominin bir parçası olma imkânını sunmaktadır. Bu çağ aynı zamanda bireyleri, şirketleri ve ülkeleri geleneksel ticari davranışların dışına çıkararak merkeziyetsiz ve sınırsız pazarlarda daha hızlı, daha ucuz ve daha kolay iş yapma imkânı veren dijital ekonomi mefhumunun gelişmesine de vesile olmuştur.

Bankacılık işlemlerinden, bilirkşi uygulamalarına, reklamcılık ve yazılım hizmetlerinden güvenlik işlemlerine, grafik ve elektronik öğrenmeden rezervasyon ve tur satışı gibi her nev'i mal ve hizmet pazarlamasına kadar dijital ortamlarda sunduğu fırsatlar ve her geçen gün genişleyen yapısı ile klasik ekonomiden ayrı düşünülen dijital ekonomi mevcut vergileme rejimlerini de önemli düzeyde etkilemektedir.

21. yüzyılda tuğla ve harç ticaretine dayanan ekonomiyi fiziki bir varlık gerektirmeden bit ve byte teknolojisine dayandıran dijital ekonomi yarattığı değerin paylaşılması ve vergilendirilmesi konusunda vergi sistemlerinin çatışmasına, vergi mevzuatlarının yetersiz kalmasına, vergi idarelerinin de yetkilerinin aşınmasına sebep olmaktadır.

İşte bu çalışmanın istihdafı dijital ekonominin sunduğu fırsatlarla devasa büyüklüklere ulaşan çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarında yol açtıkları aşınmaları telafi etmek, ulusal ekonomilere uluslararası ekonomik işlemlerden ek vergi gelirleri sunmak ve rekabet kurallarının daha etkin işletilebilmesini temin etmek üzere dünya ülkelerinin müstakil olarak yaptıkları uygulamalar ile AB, BM ve OECD gibi uluslararası kuruluşların bu hususta tüm ülkelerin ortak hareket etme yönünde uygulayabilecekleri çözüm hamlelerini burada dercetmek ve Türkiye'nin de attığı adımları diğer ülkelerle mukayese ederek bir değerlendirme ortaya koymaktır.

Dijitalleşme ve Dijital Ekonomi

Tarım toplumundan sanayileşmeye, buradan da teknolojik gelişmelere doğru evrilen dünya tarihinde toplum hayatının her alanı da mezkûr gelişmelere paralel bir şekilde bu dönüşümü yaşamaktadır (İşler, 2021, s. 220). Teknolojik ilerleyişler ve politik tercihler şeklinde toplumsal hayatta vuku bulan bu proses; arz eyleminde bulunan firmalarla talepte bulunan bireyler arasında iletişim kanallarında çeşitliliği artırmakta, bilgiye erişimi kolaylaştırmakta ve bilgi akışında etkinliği sağlayarak “dijitalleşme” denilen dönüşüme yol açmaktadır (Oğuz & Yıldız, 2023, s. 84). Yapı itibarıyla dijitalleşme; analog bilginin, dijital teknoloji tarafından işlenerek dijital kanallar aracılığıyla daha kolay ve hızlı bir şekilde aranabilir ve ulaşılabilir hale dönüştürüldüğü teknik süreci tekemmül etmektedir (Akkaş & Şimşek, 2022, s. 396). Bu çağ üretim, tüketim ve tüm diğer yaşamsal eylemlerin dijitalleşmesini temin ederek fırsat eksikliğini fırsat eşitliğine de dönüştürmektedir.

Kullanıcılarına birbirleri ile etkileşimde bulunma fırsatı sunarak değer yaratma ve bunları paylaşabilme imkânı sunan, tedarikçilerle talep edenler arasında işlemleri kolaylaştıran, pazarlara erişimi artıran çevrimiçi ortamlar da “dijital platformlar” olarak adlandırılmaktadır (Gölçek, 2023, s. 547). E-ticaret, sanal reklamcılık, sosyal medya, paylaşım ekonomisi ve iş birliği şeklinde ortaya çıkan bu platformlar bilgi işlem teknolojilerinin (BİT) her geçen gün artan kullanımının doğal sonucu olarak işletmeler tarafından kolay ve daha az maliyetle ürün pazarlama, müşteri taleplerine kolay ve hızlı cevap verebilme ve hem yerel hem de küresel pazarlara kolay erişebilme gibi avantajlarından ötürü daha çok

tercih edilmektedir (Ergün, 2022, s. 1269). Öyle ki dijital ürün ve teknoloji sahasına dayanan mal ve hizmet hacminin bu devasa büyümesi bugün dünya pazarında işlem gören piyasa değeri en yüksek 10 şirketin 7 tanesini bu teknoloji şirketlerinin oluşturduğu görülmektedir (Oğuz & Yıldız, 2023, s. 85). Zira son yıllardaki gelişmelere bakıldığında geleneksel şirket yapıları ortalama %3 oranında büyüme gösterirken dijital teknoloji şirketleri %14 dolaylarında büyüme göstermektedir (Çelikkaya, 2021, s. 177). Tabi işletmelere bu büyümeyi sağlayan en önemli gelişme fiziki bir işyeri açmadan internet aracılığıyla kolayca ticaret yapabilmeleridir. Dünyada UBER olarak bilinen en büyük ulaşım ağının taksisinin olmaması, Alibaba olarak bilinen en büyük alışveriş sitesinin fiziki deposunun bulunmaması ya da BNB olarak bilinen dünyanın en büyük konaklama sağlayıcısının otelinin olmaması artık geleneksel iş modellerinin bir revizyona uğradığının da kanıtıdır (İşler, 2021, s. 221).

Teknolojik gelişmelerin iktisadi hayatın üretim, tüketim ve dağıtım pratiklerinde tahvil ettiği durumu ortaya koyan bir başka kavram vardır ki o da “Dijital Ekonomi”dir. Bu kavramı ilk kullanan kişi 1994 yılında kaleme aldığı *“The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence”* (Dijital Ekonomi: Bilişim Ağına Dayalı Zekâ Çağında Umut ve Tehlike) isimli eseriyle Don Tapscott’tur (Ergün, 2022, s. 1268). Ağ ekonomisi, bilgi ekonomisi, yeni ekonomi, enformasyon ekonomisi ve ağırlıksız ekonomi gibi terimlerle de ifade edilen dijital ekonomi; teknolojiyi daha ucuz, güçlü ve yaygın hale getiren, iş ve işletme süreçlerini geliştiren ve ekonominin tüm kollarında yeniliği destekleyen BİT’in getirdiği bir dönüşüm süreci şeklinde tanımlanabilir (Akkaya & Gerçek, 2019, s. 168). Bu ekonomi modelinde en önemli kaynağın bilgi olduğunu belirtmekle beraber emek, toprak, sermaye gibi geleneksel üretim faktörleri ikinci plana itilmektedir. Zira bilginin var olduğu her yerde bu faktörlere rahatlıkla ulaşmak mümkündür.

Diğer taraftan dijital ekonominin en mühim özelliklerinden biri de dijital ürün ile teknolojilere dayanan mal ve hizmet ifasını herhangi bir ulusal ya da uluslararası sınırlamaya tabi olmadan ticarete konu edebilmesi, ticaretin küreselleşmesine ve buna paralel ödeme, üretim, reklam ve pazarlama hususlarında da köklü değişikliklerin yaşanmasına vesile kılmıştır (Mert & Bayar, 2020, s. 28). Sonuç olarak bu değişimler; İşgücü ve beceri gereksinimlerinde değişim, üretim ve dağıtım süreçlerinde verimlilik, iş modellerinin dönüşümü, tüketici davranışlarının değişimi, pazarın yeniden şekillenmesi, regülasyon ve politika gereksinimlerinde değişim şeklinde özetlenebilir.

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Bilginin oluşturulması, paylaşılması ve kullanılması yolu ile oluşan yenilik, nicel ve nitel olarak ekonomik büyümeyi tetikleyen ana etken olurken aynı zamanda bu yeniliklerin ortaya çıkardığı bilgi ekonomisi dijital ekonomiyi her geçen gün hayatımıza daha fazla entegre etmektedir. Sanal ortam (internet) üzerinden yapılan iktisadi faaliyetlerin bir kısmı e-ticaret denilen ticari kazanç faaliyetlerini kapsarken bir kısmı da şahsi bilgi ve uzmanlık gerektiren grafik tasarım, yazılım gibi serbest meslek faaliyetlerini kapsamış olsa da burada tamamı için dijital ekonomi kavramının kullanıldığını belirtmek durumundayız (Yüce & Akbulut, 2018, s. 109-112). Yani bu dijital ekonomi kavramı bir tek kazanç unsurunu kapsamadığı gibi tek çeşit ekonomik faaliyet olarak da algılanmamalıdır.

Hızla gelişen ve ilerleyen teknoloji sayesinde yaşanan değişimler sonucu her geçen gün giriş engellerinin azalması ve buna mukabil kullanıcı katılımında meydana gelen hareketlilik ve artış, vuku bulan yeni iş alanları ve modelleri, verilere güven, üreticiler için zaman ve maliyet tasarrufu, daha geniş pazarlara ulaşma imkanı, mesafelerin kısılması, alternatiflerin ve rekabetin artması, nitelikli elemana ve dahi bilgiye ihtiyacın artması sonuç olarak dijital ekonominin kısaca özellikleri olarak sıralanabilir (Mazlum, 2022, s. 672).

Küreselleşen dünyada teknolojik gelişmelere paralel bir şekilde ortaya çıkan ve ilerleyen dijital ekonomi gerek ülke içi gerekse de ülkeler arasında sınai, ticari ve hizmet faaliyetlerini artırırken bu durum bir taraftan ulusların vergi gelirlerinde artışa neden olurken diğer taraftan da vergi matrahlarının aşınmasına sebep olacak yeni faaliyetlerin türemesine de neden olmuştur (İnneci, 2023, s. 237). Öte taraftan dijital dönüşüm ile tekâmül eden dijital ekonomi teknolojik gelişmeler ile hükümetlerin bilgi toplama, bunları işleme ve hareket ettirme kabiliyetlerini artırırken vergi politikalarının tatbikinde ve tasarımı da bir değişime yöneltmektedir (Zıvalı & Demirli, 2022, s. 1126). Zira vergileme yetkisi ulusların egemenlik alametlerinin en tabii sonucu olduğu için her ülke kendi toprakları üzerinde gerçekleşen vergiyi doğuran hadiseleri vergileme hakkına sahiptirler. Fakat

küresel bir ekonomide ulusların birbirleriyle iktisadi münasebetleri arttıkça kendi yapı ve çıkarlarına münhasır oluşturdıkları müstakil vergi sistemlerinin birbirleriyle çatışması kaçınılmaz hale gelmektedir (Ubay, 2020, s. 29). Sonuç olarak bu aşamada dijital ekonominin hem ulus bazında hem de uluslararası vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan problemler aşağıda maddeler halinde şöyle belirtilebilir (Yıldız & Günay, 2018, s. 4007);

- İlk olarak ulusal sınırların kalkması ya da önemini yitirmesi sonucu devletlerin vergilendirme yetkilerinin aşınması,
- İkinci olarak ulusal sınırları aşan çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) uluslararası vergi rejimlerinde vuku bulan boşluklar sayesinde agresif vergi planlamalarıyla vergi kaçırma imkanlarının çok fazla olması (Budak, 2017, s. 297),
- Yeni iş fikirlerinin artması ve dijital ekonomilerin hacminin büyümesiyle yeni sektörlerin ortaya çıkması ve bu sektörlerin ulusal açıdan vergilendirilmelerinin nasıl olması hususunda bir bilinmezliğin vuku bulması (Bilgiç Ulun, 2021, s. 226),
- Dijital ekonominin maddi olmayan varlıklara güvenmek zorunda olması ve işletmeler tarafından ortaya çıkan değerin nasıl yaratıldığı ve bölüştüğü konusunda belirleme imkânının kısıtlı olması (Yüce & Akbulut, 2018, s. 113),
- Dijital ekonominin oluşturduğu çok uluslu şirketlerin bulundukları ülkelerde var olan vergi anlaşmalarını kendi ticari lehlerine kullanarak daha düşük oranlı ülkelerde şirket kurmaları (Sezen & Kutbay, 2024, s. 43),
- Dijital ekonomiyle ortaya çıkan çok uluslu şirketlerin hangi ülke hukukuna tabi olduklarının tespitinin zorlaşması veya herhangi bir ülke hukukuna tabi olmayan işletmelerin ortaya çıkması (Eroğlu & Aksu, 2019, s. 66),
- Dijital şirketlerin geleneksel yöntemlerle ticaret yapan şirketlere mukabil maddi vergi yükümlülüklerinin daha az, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimallerinin daha çok olması hem ulusal hem de ulus ötesinde rekabet edebilirliği azaltması ve vergide adaleti azaltması (Zıvalı & Demirli, 2022, s. 1130),
- Doğası gereği dijital ekonomi ile fiziksel varlıkların ve sınırların belirsizleşmesi vergi yükümlülüklerinin ve vergi mükellefiyetinin tespitini zorlaştırması.
- Mevcut ülke ekonomilerinin fiziki varlığa dayalı olarak şekillenen hukuk kurallarının dijital ekonominin esnek ve değişken yapısı karşısında yetersiz kalması (Mutlu Kaya, 2020, s. 451),
- Dijital ekonomide çoğunlukla tedarikçilerle alıcılar farklı ülkelerde bulunduklarından yargılama yetkisi konusunda sıkıntıların yaşanması (Yüce & Akbulut, 2018, s. 113),
- Ülkelerin vergi hukuku kurallarının dijital ekonominin işleyişiyle uyumsuz bir şekilde fiziksel varlık odaklı olması, ülkelerin sınırları ötesinde gerçekleşen dijital aktivitelerden vergi toplama kabiliyetlerini sınırlaması (Gölçek, 2023, s. 551),
- Dijital ekonominin getirdiği uzaktan satıştan elde edilen gelirlerin klasik denetim metotları ile hiç veya asgari düzeyde denetlenebilmesi (Yüce & Akbulut, 2018, s. 113),
- Dijital ekonominin esnek yapısı sonucu sermaye hareketlerini hızlandırması neticesinde vergiye tabi olan gelir türünün ve vergilendirme yetkisine sahip idarenin tespitinin zor olması (Eyidoğan & Demir, 2022, s. 4),
- Sonuç olarak dijital ekonominin hızlı, değişken ve esnek yapısıyla şekillenen yeni küresel ekonomi karşısında fiziksel varlıklar ve yüz yüze işlemler üzerine temellenen geleneksel vergi sistemlerinin bu gelişmeler karşısında yetersiz kalması,

Diğer taraftan kayıt işlemlerinin dijital mecralarda takibinin ve denetiminin kolay olması, vergi idaresi mensuplarının manuel olarak tekrara düştükleri işlemlerin dijital ekonomi ile tarihe karışacak

olması, böylelikle daha hızlı ve kontrolü mümkün veri girişlerinin olması, dolayısıyla mevcut iş gücünün de daha fazla katma değer yaratan alanlara yönelme imkanının bulunması vergileme açısından sunduğu yararlar olarak da ifade edilmelidir. Bu gelişmelerin yanında vergi sistemlerinin de vergi robotu ve muadili alt yapılar ile mükellefe sunulan hizmetlerin online olarak internet üzerinden halledilebilir bir yapıya kavuşturulması, mükellefe zaman tasarrufu sağlayacağı gibi, beyan verme sürelerini kısaltıp kolaylaştırarak hem vergiye gönüllü uyumu artıracak hem de vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ihtimallerini azaltacaktır (Zıvalı & Demirli, 2022, s. 1126-1127).

OECD ise dijital ekonominin ulusların vergi sistemini zorlayan özelliklerini; hareketlilik (kullanıcıların, hizmetlerin ve soyut ekonomik değerlerin hareketliliği), bilgiye bağımlılık, çok yönlü iş kollarının yaygınlaşması, ağ etkisi, değişkenlik, oligopol ve monopol piyasalara meyil şeklinde sıralamaktadır (Durdu, 2020, s. 1965). İşte bu sebepler dijital ekonominin uluslararası vergilendirilmesi hususunda mühim zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Mesela e-ticaret faaliyetinden kazanç elde eden Amazon'un İngiltere'de milyonlarca satış yapmasına karşın sabit bir işyerinin bulunmamasından dolayı İngiltere'de vergilendirilmemesi (Yüce & Akbulut, 2018, s. 113). Ya da şirket merkezi Dublin'de olan Google'ın Fransa'da elde ettiği kazançların vergisini vermeyerek vergisel yükümlülüklerini Dublin'e karşı yerine getirmesi (Yayman, 2022, s. 116). Diğer taraftan işitsel müzik hizmeti ile öne çıkan Spotify'nin operasyonel ofisi İsveç'te iken genel merkezini vergi cennetlerinden olan Lüksemburg'a taşıması, Facebook ve Google gibi dijital mecraların Avrupa'daki kazançlarının İrlanda'da bulunan yan kuruluşları rapor ettirerek ve sisteme dahil ederek üzerlerindeki vergisel yükümlülükleri azaltmak maksadıyla çeşitli yöntemlere müracaatları, geleneksel vergileme yöntemlerinin de bir revizyona uğraması gerektiğinin bir göstergesidir (Yıldız S. , 2024, s. 128). Sonuç olarak Youtube, Microsoft, Twitter, Yandex, Apple, Facebook, Netflix, Ebay, Yahoo, Instagram, Spotify, LinkedIn, Booking gibi dünyanın en değerli işletmelerinin hizmet ifa ettiği ülkelerde hem rekabet avantajına sahip olmaları hem de yeterince ödemeyerek vergi kaybına sebep olmaları pek çok devletin ve uluslararası kuruluşların bu firmaların vergilendirilmesi konusunda arayış içerisinde oldukları görülmektedir. Kaldı ki toplam ekonomi içerisindeki finansal büyüklükleri göz önüne alındığında vergi adaletinin sağlanması için bunların vergilendirilmelerinin gerekliliği izahtan varestedir.

Dijital ekonomi sahasında faaliyette bulunan işletmelerin sebep olduğu vergi kayıpları ve bahse konu olan diğer vergileme sorunları 2010 yılından itibaren ulusal sınırların ötesinde küresel ölçekte gündeme gelmeye başlamıştır. Bu hususta ilk olarak 2013 yılında OECD tarafından "*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*" (Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı) isimli proje ile bir dijital işlemlerin vergilendirilmesine çalışılmıştır (Güngör, 2021, s. 263). Aslında çok daha önceden e-ticaret ölçeğinde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik yine OECD tarafından ilki 1997'de Finlandiya'da düzenlenen "Turku Konferansı" ile ikincisi 1998 yılında Kanada'da gerçekleştirilen "Ottawa Konferansı" adında iki mühim teşebbüs daha vardır (Sezen & Kutbay, 2024, s. 59). Birbirine tamamlar nitelikte olan bu konferanslar küresel vergilendirmeye esas teşkil ederek ve modern vergilendirme mekanizmasına adeta rehberlik ederek e-ticaretin vergilendirmesine yönelik; tarafsızlık, eşitlik, verimlilik, kesinlik, basitlik, etkinlik, esneklik ve adalet gibi ilkeleri ortaya koyarak bir taraftan bu hususta ülke mevzuatlarının ve politikalarının oluşmasına diğer taraftan OECD'nin BEPS'ine kaynaklık etmişlerdir (Ergün, 2022, s. 1270).

BEPS; "iktisadi faaliyetleri vergi oranları asgari düzeyde olan ya da hiç olmayan vergi cennetlerine suni bir şekilde kârların kaydırılması amacıyla, vergisel düzenlemelerdeki uyumsuzluklardan ve boşluklardan yararlanan vergi planlama stratejileri" şeklinde ifade edilmiştir (Akkaya & Gerçek, 2019, s. 171). Çifte vergilendirme problemlerinin aşılması, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak için sebep oldukları sorunların ortadan kaldırılması, dijitalleşmenin ortaya çıkardığı vergisel problemlerin tespit edilmesi ve ülkelerin vergilendirme yetkileri dikkate alınarak tüm ulusların çıkarları korunması için mevzuatlarında ne tür değişikliklere gitmeleri gerektiği üzerine tasarlanan BEPS, 15 eylem planından oluşmaktadır (İnneci, 2023, s. 240-241). İlk (birinci) eylem planında özellikle dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunların aşılmasına yönelmesi konuya verilen ehemmiyeti göstermektedir (Kara, 2021, s. 292). Bu 1. eylem planı ile ülkelere dijital ekonominin vergisel sorunları hakkında üç tavsiye verilmektedir ki bunlardan ilki; bağlantı ilkesi çerçevesinde önemli düzeyde ekonomik varlık ortaya çıkması durumunda daimî dijital işyeri kapsamında vergileme yapmak, ikincisi; belli dijital eylemler üzerinde tevkifat uygulaması yapmak, üçüncüsü ise dengeleme vergisi (dijital hizmet vergisi gibi) uygulamaktır (Fırat, 2020, s. 29). Totalde özün önceliği, kesinlik ve şeffaflık ilkeleri üzerine

temellendirilen BEPS'in 1, 6, 7, 8, 9, 10 ve 15. eylem planları "özün önceliği (iç mevzuatların uyumlaştırılması)", 2, 3, 4 ve 5. eylem planları "kesinlik (esaslılık temelli ilkelerin oluşturulması)", 11, 12, 13, ve 14. eylem planları ise "şeffaflık (vergide şeffaflığın geliştirilmesi)" prensibine göre oluşturulmuştur.

Birkaç yıl sonrasında OECD artık BEPS üzerinden dijital vergilendirme ile ilgili tartışmaların "OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi" aracılığıyla odak noktası haline gelmiştir. 2018 Mayıs'ında "Dijital Ekonomi Görev Gücü (TFDE)" aracılığıyla "Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları" adında BEPS2'yi yayınlamıştır. İki ayaklı bir çözüme dayanan bu ara raporun birinci sütunu; giderek artan dijital çağda, ticari kârlara yönelik vergilendirme haklarının tahsisinin artık sadece fiziksel mevcudiyet referansı ile sınırlandırılmamasını temin etmek için yeni bağlantı(nexus) ve kâr tahsisi kurallarına odaklanırken ikinci sütunu ise BEPS'in zorluklarını öne çıkararak çok uluslu şirketlerin iş merkezlerine veya yargı bölgelerine bakılmaksızın %15 asgari kurumlar vergisi oranıyla vergi altına alınarak ülkelerin vergi tabanlarının korunmasına ve küresel ek vergi geliri elde etmelerine odaklanmıştır (Eyidoğan & Demir, 2022, s. 5-6). İki sütunlu çözümün bu ilk aşamasında ÇUŞ'ların fiziksel bir varlığı olmasa da mukimi oldukları ülkelere faaliyetinde bulundukları ülkelere kazançlarının daha adilane dağıtımı hedeflenmektedir. İkinci aşamasında ise cirosu 750 milyon Euro'yu aşan ÇUŞ'ların %15 küresel asgari kurumlar vergisine tabi tutularak paydaş ülkelere ek küresel kurumlar vergisi geliri sağlanması, uluslararası vergi sistemine istikrarın temin edilmesi ve vergi idareleri açısından da belirliliğin artması beklenmektedir (Mazlum, 2022, s. 677). Diğer taraftan çalışmaların devam ettiği 2019 Mayıs, 2020 ve Ekim 2021'de OECD çatısı altında "OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS" kapsamında dünya ekonomisinin %90'dan fazlasını meydana getiren 137 ülke, çok uluslu şirketlerin mukimi oldukları ya da mukimi bulunmasalar da faaliyetlerini icra ettikleri uluslarda edindikleri kazançların vergilendirilmesine yönelik usul ve esaslar hususunda anlaşmaya vararak faaliyette bulundukları ülkelerde belirli koşulları sağlamaları durumunda 01.01.2023'ten itibaren en az %15 oranında vergi yükümlüsü olmaları kararlaştırılmıştır. Tabi bu karar imza eden ülkelerce tam bir mutabakat ile uygulandığı vakit ÇUŞ'ların düşük ya da hiç vergi ödememe yönündeki girişimlerini de büyük ölçüde engellemiş olacaktır.

"OECD/G20 Kapsayıcı BEPS Çerçevesinde" uluslararası düzeyde vergi sorunlarının iki sütunlu çözümünün uygulanmasına yönelik 30.05.2024 yılında çalışmaların devam ettiği duyurulmuştur. Bu kapsamda 19.02.2024 tarihinde birinci sütuna ilişkin; düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarına odaklanarak yargı bölgelerinin uygulamaya başlamasına olanak tanınması, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik makul adımların atılması, vergi kesinliğine yönelik basitleştirilmiş ve kolaylaştırılmış en uygun ilkelerin oluşturulması ve bu yaklaşımın 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanmasına ilişkin klavuz yayınlanmıştır. Daha sonra 17.06.2024 tarihinde ikinci sütunda ileri sürülen küresel asgari kurumlar vergisinin tutarlı bir şekilde uygulanmasını açıklığa kavuşturan "Küresel Üs Erozyonunu Önleme (GloBE)" klavuzunun yayınlandığı da yine OECD tarafından duyurulmuştur. GloBE kuralları özellikle bir yargı bölgesinin çok uluslu bir şirketin düşük vergi kârı için, bu kârlar başka bir yargı bölgesinde ek vergiye tabi tutulmuş ise mükerrer ek vergi koymasını engelleyen, kabul edilmiş bir kural emrini içermektedir. Yani burada küresel asgari kurumlar vergisinin hızla benimsenmesi ışığında Kapsayıcı Çerçeve, hangi yargı bölgelerinin nitelikli kurallara sahip olduğunu gösterebilmek için kolaylaştırılmış bir mutabakat ortaya koymaya çalışmaktadır. Böylelikle Kapsayıcı Çerçeve Sekreterliği OECD web sayfasında bu geçiş mekanizmasının temel özelliklerini içeren bir belge yayınlamış olup bu mekanizma, yargı bölgelerine, tam bir yasal inceleme yürütülürken kuralların diğer uygulayıcı yargı bölgeleri tarafından geçiş dönemi boyunca nitelikli olarak tanınacağı konusunda belirginlik sağlayacak ve ÇUŞ'lara, kararlaştırılan kural düzenine uygun olarak hangi yargı bölgelerinin kurallarına uymaları gerektiği konusunda da kesinlik sağlayacaktır (OECD 2. , 2024).

Ekonominin dijitalleşmesi ile vuku bulan vergi zorluklarını ele almak üzere oluşturulan OECD/G20 BEPS Projesi kapsamında çok uluslu işletmelerin faaliyette bulundukları yargı alanlarında elde ettikleri gelir üzerinden asgari düzeyde vergilendirilmelerini sağlamak üzere oluşturulan GloBE (Küresel Anti-Temel Erozyon) Kurallarına yönelik anlaşılmayan terimlerin anlamını netleştirmek, belirli kalıplar çerçevesinde uygulanmasını göstermek, tutarlı ve ortak şekilde Mart 2022-Mart 2025 tarihleri arasında uygulama birliği sağlamak üzere Kapsayıcı Çerçeve tarafından Mutabık Kalınan İdari Rehberliği yayınlanmıştır (OECD, 2025).

OECD/G20 ülkeleri öncülüğünde bu mezkûr çalışmalar ışığında ekonominin dijitalleşmesiyle vuku bulan vergileme zorluklarını aşmak, ülkeler arası vergi rekabetini sınırlamak, adil bir şekilde şirketlerin vergilendirilmesini sağlamak için küresel vergi reformunun bir parçası olarak 2021 yılı itibariyle gündeme gelen asgari kurumlar vergisi çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma stratejilerini engellemeye yönelik de önem arz eden bir politikadır (Doyranlı, 2025). Bu politika BEPS 2.0 projesi Pillar (Sütun) 2 modeli ile 750 milyon Euro ya da daha fazla küresel ciroya sahip olan çok uluslu şirket grupları için uygulanacak %15 küresel asgari vergi uygulamasını içermektedir (Bakaç, 2024). GloBE kurallarından oluşan bu sütun 2 modeline 2024 yılı 1 Ocak itibariyle AB ülkelerinde yürürlüğe girmiş olup sadece Litvanya, Polonya, Portekiz, Letonya, İspanya ve Kıbrıs Rum Kesimi'nde yürürlüğe girmemiştir. Yine uygulamayı hayata geçiren ülkeler arasında küresel sahada Japonya, Kanada, Kore, Malezya, Birleşik Krallık, İsviçre, Yeni Zelanda ve Vietnam yer almaktadır. Türkiye 2024 yılının ekim ayında 7524 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na Ek 1-13. maddeleri ile Küresel Asgari Kurumlar Vergisini mevzuatına eklemiş olup ABD Başkanı Donald Trump ise başkanlığa seçilir seçilmez imzaladığı Başkanlık Kararları ile ABD'nin 2025 yılı itibariyle OECD Küresel Kurumlar Vergisi Anlaşmasından çekildiğini deklare etmiştir. Donald Trump'ın bu yaklaşımı özetle ABD menşeli çok uluslu işletmelerin dünyanın herhangi bir noktasında yararlandıkları vergilendirilmeyen ya da düşük vergilendirilen kazançlarına ABD sınırları içerisinde ayrıca ek bir tamamlayıcı vergiye muhatap tutulmayacağına işaret etmektedir. (Karyağdı, 2025)

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik OECD çalışmalarını devam ettirirken 21.03.2018 tarihinde Avrupa Birliği (AB) Komisyonu ilki ortak uygulanacak bir Dijital Hizmet Vergisi ile ikincisi önemli dijital varlıkların kurumlar açısından değerlendirilmesi yönünde iki yönerge teklifi sunmuş ve bu teklife destek veren ülkelere karşılık İrlanda, Danimarka, Finlandiya ve İsveç'in red oyları vererek tasarı kabul edilmemiştir. Bunun üzerine tasarıya destek veren ülkeler kendi vergileme yetkileri kapsamında arızî bir çözüm olarak ayrı ayrı müstakil dijital hizmet vergisi uygulama fikrini benimsemişlerdir (Mazlum, 2022, s. 675).

Diğer taraftan Birleşmiş Milletler de "Vergi Hususlarında Uluslararası İş Birliği Uzmanlar Komitesi"nde 20.04.2021 tarihinde dijital hizmet kaynaklı gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilmesine yönelik imkân tanıyan BM Model Vergi Anlaşmasına eklenen 12B maddesinin son halini onaylamıştır. Söz konusu madde hükmü, sözleşmeye taraf olan devletin, diğer ulusta mukim bir gerçek lehtarın elde ettiği brüt otomatik dijital hizmet gelirini, kaynak ülke olarak vergilendirebilmesine olanak sağlamaktadır. Yeni madde ile fiziki bir işyeri olmaksızın da bu gelirin vergilendirilmesi mümkün olmaktadır (Yayman, 2022, s. 133). Netice itibariyle OECD, BM ve AB çalışmalarının henüz nihai bir sonuca ulaşmadığı şu durumda çalışmalar ve tartışmalar devam ederken vergi tevkifatı ve dengeleme vergisi uygulaması gibi çözümler önerilmiş ve ülkeler tarafından dengeleme vergisi minvalinde dijital hizmet vergisi daha çok rağbet görmüştür.

Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Dijital Hizmet Vergisi

Dijitalleşmenin çok uluslu şirketlere; bulut bilişim, e-ticaret, çevrimiçi reklamcılık, uygulama mağazası, katılımcı ağ programları (Twitter, Facebook, Wikipedia) gibi imkân sunduğu yeni iş modelleri karşısında yürürlükte bulunan ulusal ve uluslararası vergi prensiplerinin daimi işyeri gibi fiziksel varlığa dayalı olmasından ötürü ve ortaya çıkan gelirden kaynak ülkelerin vergileme yolu ile pay alamamaları, "yeni bir vergi" oluşturulmasının gerekçesini ortaya koymaktadır (Ülkü, 2020, s. 2). Fakat bu çerçevede daha önce ortaya atılan "Google Vergisi", "Web Vergisi" ve "Amazon Vergisi" gibi yanlış ve yanıltıcı şekilde adlandırılan vergilendirmeler konunun derinlemesine ele alınmadığını göstermektedir. Bu sebeple dijital işletmelerin adil ve uygun bir şekilde vergilendirilmesi için çoğu ülke ulusal vergi mevzuatlarına uyarlanabilir en kolay verginin "Dijital Hizmet(ler) Vergisi (DHV)" olduğu düşüncesinde mutabık olmuşlardır (Gölçek, 2023, s. 558). Daha sonra Avrupa Komisyonu tarafından; çevrimiçi reklam gelirleri, kullanıcılar tarafından toplanan verilerin satışından elde edilen gelirler, dijital aracılık eylemlerinden elde edilen gelirler ile çevrimiçi aracı ücretleri üzerinden %3 oranında geçici olarak DHV uygulanması önerilmiştir (Eyidoğan & Demir, 2022, s. 7). Önerilen bu verginin amaçlarını komisyon şu şekilde özetlemiştir (Durdu, 2020, s. 1966);

- Vergi tabanında meydana gelecek aşınmanın önlenmesi ve kamu maliyesinin yapısının korunması

- Tek Pazar bütünlüğünün müdafaası ve doğru çalışmasının temini
- Agresif vergi planlaması ile vergi yükümlülüğünden kurtulmanın önlenmesi
- Sosyal adaletin tesisi ve tüm girişimciler için eşit bir ortamın sağlanması

Avrupa’da DHV minvalinde ilk örnek 2014 yılında Macaristan’da hem çevrimiçi hem de çevrimdışı reklamcılık hizmetlerinden edinilen gelirlerin 100 milyon HUF ve üzeri olanlarından %7,5 oranında vergilendirilmesi için yasalaşan “Reklam Vergisi” gösterilebilir (Eyidoğan & Demir, 2022, s. 8).

Küresel ölçekte de dijital ekonomiyi vergilendirmek maksadıyla Hindistan’da 2016 yılında yurtdışı yerleşikleri tarafından yapılan yurtiçi online reklam hizmeti ödemelerine getirilen %6 “Dengeleme (Eşitleme) Vergisi” örnek gösterilebilir (Karabulut, 2020, s. 275). Bu vergi Hindistan hükümetinin BEPS’in 1 no’lu eylem planında gündeme getirilen problemlere verdiği yanıt olarak kabul edilmektedir (Akkaya & Gerçek, 2019, s. 178). Hatta yine Hindistan’da 2019 Nisan ayında fiziksel bir işyeri olması kuralına bakılmaksızın bir işletmenin yerel kullanıcı sayısı ve elde edilen işten doğan kazancın belli bir sınırı aşması durumunda kurumlar vergisine tabi tutulmasına yönelik alınan karar da bu çerçevede düşünülebilir (Eyidoğan & Demir, 2022, s. 8).

DHV konusunda dijital ekonomiden sağlanan gelirleri vergileyen ilk ülkeler arasında 11.07.2019 tarihinde yürürlüğe koyan Fransa da gösterilmektedir (Çelener, 2019, s. 47). “21.YY Vergisi” adıyla dijital ortamlarda kullanıcılar arasında yapılan mal veya hizmet teslimi de dahil olmak üzere sanal reklam alanları oluşturulup satılması, reklam mesajlarının satın alınıp stoklanması veya dağıtılması, kullanıcı verilerinin toplanması ya da iletilmesi gibi dijital hizmetlerden vergi alınmaya başlanan ülkede, vergi alınmasına ilişkin vergi yasasının yürürlük tarihi geriye yürütülerek 01.01.2019 tarihinden itibaren yani ilgili takvim yılı başından itibaren dijital ortamlarda sunulan hizmetler üzerinden küresel hasılatın 750 milyon Euro’yu, ulusal hacimde ise 25 milyon Euro’yu geçmesi durumunda AB tarafından önerilen %3 oranla vergiye tabi tutulması yönünde yasal düzenleme yapılmıştır (Ergün, 2022, s. 1272).

Uzak Doğu ülkesi olan Japonya’ya bakıldığında, kendi toprakları üzerinde fiziki varlığı bulunmadığı halde burada faaliyet yürüten yabancı şirketleri daimî bir kuruluş şeklinde tanıyarak bu şirketler tarafından Japon müşterilere sağlanan dijital malzemeler üzerinden 2015 yılından itibaren “Japon Tüketim Vergisi” yükümlülüğü getirmiştir. Daha sonra getirilen yasal düzenleme ile sunulan “dijital servis” hizmetinin telekomünikasyon ağı aracılığıyla sağlanan bir hizmet olması belirginleştirilerek reklamcılık gibi dijital hizmetler ile yazılım geliştirme gibi dijital olmayan hizmetler üzerinde edinilen kazancın 10 milyon Japon Yeni’ni aşması durumunda %8 oranında “Tüketim Vergisi” adı altında bir vergiye tabi tutulması kararlaştırılmıştır (Akkaya & Gerçek, 2019, s. 177).

Avrupa Birliği’nden ayrılmasına rağmen DHV konusunda yine AB kararları ile uyumlu bir şekilde yol alan İngiltere’de ise sanal pazar ortamlarından, arama motorlarından veya sosyal medya üzerinden edinilen gelirin küresel pazarda 500 milyon Sterlin ve üzeri, ulusal pazarda ise 25 milyon Sterlin ve üzeri oluşan hasılatın İngiltere’de bulunan kullanıcılardan elde eden dijital hizmet sunucularının %2 oranında DHV’ye tabi tutulmaları kararlaştırılmıştır (Ergün, 2022, s. 1274).

Bir Orta Doğu ülkesi olan Pakistan’a bakıldığında ise web sitelerinin tasarımı, bakımı, çevrimiçi reklamcılık, dijital içeriklerin yüklenmesi, depolanması ya da dağıtılması, verilerin toplanması ya da dağıtılması gibi dijital hizmetler karşılığında yapılan belirli ödemelerden 01.07.2018 tarihi itibarıyla %5 oranında tevkifat vergisi alınması kararlaştırılmıştır (Karabulut, 2020, s. 276).

ABD’ye bakıldığında ise DHV konusunda federal bir statüde yasal düzenlemeden ziyade eyaletler özelinde problemleri çözüme yönelik düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Dijital Mal ve Hizmetler Vergi Adaleti Yasası çerçevesinde pek çok eyalette var olan mevcut dijital satış ve internet kullanım bedeli üzerinden alınan vergilere ek olarak internetten edinilen, indirilen içeriklerin de vergilendirilmesine başlanmış olup bu yönde ilk düzenleme yapan eyaletler arasında 2020 itibarıyla New York, Nebraska ve Maryland eyaletleri bulunmaktadır. Bunlardan New York eyaletinde her nev’i dijital reklamlardan, kullanıcı bilgilerini toparlayıp başka kuruluşlara satan şirketlerden, sosyal medya fenomenleri tarafından tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinden edinilen hasılat üzerinden %5 oranında DHV alınmaktadır. Bu konuda Nebraska’da doğrudan bir vergisel düzenleme olmasa da internet üzerinden reklam hizmeti satışı yapan işletmelerden vergi alınmaktadır. Maryland eyaletinde ise dijital

hizmet sağlayıcılarının gelir eşiği 100 milyon dolar üzerine çıktığı vakit DHV yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır (Ergün, 2022, s. 1273).

İtalya’da ise dijital reklamcılık hizmeti, veri iletim hizmeti ve dijital arayüz hizmetleri üzerinden 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %3 oranında DHV yükümlülüğü kararlaştırılmıştır (Turan, 2021, s. 12). Tabi bu vergi için ilk kriter dijital hizmet sağlayıcılarının küresel gelir miktarı yıllık toplam 750 milyon Euro’nun, ulusal olarak da 5,5 milyon Euro’nun altında olmaması gerekmektedir.

Yine 01.01.2020 tarihinde mezkûr vergiyi yürürlüğe koyan bir başka Avrupa ülkesi olan Avusturya’ya bakıldığında da internet ortamında satışı yapılan reklam hizmetleri de dahil olmak üzere tüm dijital hizmet satışları üzerinden ülkede yerleşik olup olmamasına bakılmaksızın küresel çapta kazancı 750 milyon Euro, ulusal çapta ise 25 milyon Euro üzerinde olan tüm dijital hizmet sağlayıcılarına %5 oranında DHV yükümlülüğü getirilmiştir (Akbulut & Korlu, 2023, s. 292).

Bir başka Avrupa ülkesi olan İspanya’da ise dijital hizmetler kapsamında; dijital platformlarda paylaşılan reklamcılık hizmetleri, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçmesini temin eden ve yine kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikini kolaylaştıran dijital platformlar, kullanıcıların e-ticaret platformlarına ulaşmasını sağlayan hizmetler ve kullanıcıların dijital hizmetler üzerinden yaptığı işlemlerin verilerini toplama ve iletilme hizmetleri üzerinden 20.02.2020 tarihinden itibaren %3 oranında DHV yürürlüğe girmiştir (Ergün, 2022, s. 1276).

Son olarak Orta Afrika ülkesi olan Kenya’da ise 01.01.2021 tarihi itibarıyla indirilebilir dijital içerikler, film veya müzik gibi dijital hizmetler, kullanıcı verileri, aboneliğe dayalı dijital platformlar, çevrimiçi mağazalar, sanal bulutlar, arama motoru hizmetleri, çevrimiçi satışlar gibi dijital hizmetlerden edinilen kazanç üzerinden %1,5 oranında DHV alınması kararlaştırılmıştır (Gölçek, 2023, s. 559).

Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ve DHV

Ekonomik, teknolojik ve uluslararası ölçekte vuku bulan gelişmelere paralel olarak Türkiye de dijital ekonomik faaliyetleri vergilendirmek için bir dizi yasal ve idari düzenlemeler kapsamında üç ayrı uygulama hayata geçirmiştir. Bunlardan bir tanesi KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere münhasır dijital platformlarda sunulan hizmetler çerçevesinde tarh edilecek KDV, diğeri internet ortamında sunulacak reklam hizmetlerine yönelik hizmeti sunanlara ve bu hizmetin sunulmasına aracılık edenlere uygulanacak stopaj vergisi, son olarak da Dijital Hizmet Vergisi uygulamasıdır (Çakır & Yoruldu, 2025, s. 153). Tabi bunlara ek olarak çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini vergilendirmek için bir de yukarıda da bahsedildiği gibi Ekim-2024’ten itibaren küresel asgari kurumlar vergisini de uygulamaya koymuştur. Vergileme zorluklarının bertarafı ve vergisel kayıpların yaşanmaması adına yapılan bu düzenlemelerden çalışmanın içeriğine münhasır sonuncusu özelinde söz konusu devam eden düzenlemeleri şöyle sıralamak mümkündür;

- İlk olarak 30.12.2013 tarih ve 443 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ile internet yoluyla mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı itibarıyla gelir tablosu brüt satış tutarı 5 milyon TL ve üzeri olan mükelleflere, en son 01.01.2016 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçme mecburiyeti getirilmiştir (Ergin, 2020, s. 107).

- İkinci olarak 24.12.2015 tarih ve 464 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile internet yolu ile yapılan satışların takibi için aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları, bankalar, kargo işletmeleri ve lojistik işletmelerine mütemadiyen bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir (Turan, 2021, s. 12).

- Daha sonra 6745 Sayılı Kanun’un 9. maddesiyle 07.09.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK’un “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11. maddesine eklenen fıkra ile “Bakanlar Kurulu (700 sayılı KHK ile Cumhurbaşkanı); ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan ya da 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 yapanın 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". Bu yasal düzenlemeyle vergi sahasında sorumluluk uygulaması dijital işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi hususunda mühim bir adım atılmıştır (Kara & Öz, 2016, s. 36).

• 28.11.2017 tarih ve 7061 no.lu kanun ile VUK'un mükerrer 257. maddesine getirilen ek fıkra uyarınca "E-ticarete vergi güvenliğini sağlamak maksadıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ya da başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirimin içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satım konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır" (Ergin, 2020, s. 108).

• Yine 28.11.2017 tarih ve 7061 no.lu kanunun 41. madde hükmü ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 9/1 hükmüne, "Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi zorunluluğu getirilmiş olup iş bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır" şeklinde bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme sayesinde 01.01.2018 tarihi itibarıyla Google, Apple, Facebook gibi uluslararası dijital hizmet sağlayıcıları tarafından Türkiye'deki gerçek kişilere sunulan oyun, uygulama ve yazılım gibi hizmetler üzerinden KDV hesaplamaları ve bu hesaplanan tutarları beyan etmeleri zorunlu kılınmıştır (Güngör, 2021, s. 266).

• 18.12.2018 tarihli 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca internet aracılığıyla reklam verenlere ya da verilmesine aracılık edenlere tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiş olup söz konusu düzenlemeye göre, 5520 Sayılı KVK'nın 15. maddesi kapsamında internet ortamında sunulan reklam hizmetleri veren ve bu hizmete aracılık edenlere yapılan ödemelerden %0, 193 Sayılı GVK'nın 94. maddesi ile 5520 Sayılı KVK'nın 30. maddesi kapsamında yapılan ödemelerden ise %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükmü getirilmiştir (Oğuz & Yıldız, 2023, s. 89). Bu düzenlemeye göre Türkiye'de sunucusu (server) dahil fiziki bir işyeri olmadığı için vergi yükümlülüğü getirilemeyen Twitter, Facebook ya da Google gibi dev dijital şirketlerin online reklam gelirleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması kararlaştırılmıştır. Örnek; Türkiye'deki bir şirketin bu mezkûr platformlar üzerinden bir reklam vermeyi talep ettiği vakit reklam bedeli üzerinden %15 vergisini hesaplayıp bunu vergi dairesine onlar adına yatırmak zorundadır.

Son olarak bu düzenlemeler nihayetinde 07.12.2019 tarih ve 7194 Sayılı Kanun ile 01.03.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Dijital Hizmet Vergisi getirilmiştir (Mutlu Kaya, 2020, s. 458). Fransa'da uygulanan DHV'den esinlenerek Türk Vergi Sistemi içerisine eklenen DHV, teknoloji ve bilişimin ortaya çıkardığı yeni sektörleri vergi altına alarak ve mevzuatta oluşan boşlukları gidererek vergi kayıplarının önlenmesi maksadıyla yürürlüğe sokulmuştur (Fırat, 2020, s. 31). 7194 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde belirtilen "Dijital hizmetlerde sunulan her nev'i reklam hizmetleri, sesli, görsel ya da dijital bir içeriğin dijital platformlarda satışı, dinlenmesi, izlenmesi ya da benzer şekilde paylaşılmasına yönelik sunulan dijital hizmetler, kullanıcıların birbirleri ile etkileşimde bulunabilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesine yönelik hizmetler" ile bu hizmetlerin sunulmasına aracılık edenlerin de elde ettikleri hasılat DHV'nin konusunu oluşturmaktadır (Bilgiç Ulun, 2021, s. 230). Verginin oranı %7,5 olarak belirlenmiş olup bu oranı her hizmet nev'ine münhasır ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Bu verginin mükellefi mezkûr dijital hizmetleri ifa edenler veya bu hizmetlere aracılık edenlerdir. Bunların 193 Sayılı GVK ile 5520 Sayılı KVK hükümleri bakımından tam ya da dar yükümlü olup olmamaları mükellefiyetlerine tesir etmemektedir (Duran, 2019, s. 675). Bu mükelleflerden küresel ölçekte kazancı 750 milyon Euro veya üzeri olanlar ile ulusal ölçekte 20 milyon TL veya üzerinde olanların vergi ödeme yükümlülükleri bulunmaktadır. Kanun koyucu bu belirtilen hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı ya da beraber sıfıra kadar indirmeye üç katına kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanını yetkili kılmıştır (Ergin, 2020, s. 110). Mükellefin Türkiye' de işyerinin,

ikametgâhının, kanuni ya da iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve lüzumu görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının güvenliği için vergiye tabi işlemlere taraf olanlarla işlemlere aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Yani vergi güvenliğini sağlamak için dijital hizmet vergisinin ödemelerinde vergi sorumlusu da belirlenmiş olmaktadır.

Yürürlüğe girdiği 2020 yılından bu yana yıllar itibariyle hazineye katkısı 2020 yılında 1.060.932,00 TL, 2021'de 2.829.623,00 TL, 2022'de 5.475.048,00 TL, 2023'de 10.310.430,00 TL, 2024'de 20.985.801,00 TL ve 2025 yılı Nisan ayı da dahil ilk dört aylık katkısı 9.036.706,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Yine yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında 2020 yılında %0,13, 2021'de %0,24, 2022'de %0,23, 2023'de %0,23 ve 2024'te %0,29 oranında katkısı olmuştur. 2020 yılındaki payının diğer yıllara nazaran bariz oranda düşük olmasının sebebi vergileme döneminin 9 ay ile sınırlı olduğunu da belirtmek durumundayız. Totalde 2024 yılı itibariyle tüm vergi gelirleri içerisinde %0,29'luk bir oranla çok düşük bir katkısı olduğu düşünülecek olursa da aynı yıl kendisine kıyasla daha eski ve köklü olan veraset ve intikal vergisinin tüm vergi gelirleri içerisindeki payının %0,088 (2024'te genel bütçeye katkısı 6.439.758,00 TL, 2025 yılı Nisan ayı itibariyle ise 2.082.241,00 TL), özel iletişim vergisinin %0,41 ve şans oyunları vergisinin de %0,50 oranında gerçekleşmiş olması görece henüz daha yeni olan bu verginin çok da başarısız olmadığını gözler önüne sermektedir (Çakır & Yoruldu, 2025, s. 157).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Teknoloji ve bilişim alanında süratle yaşanan gelişmeler sayesinde dijital alanda faaliyet gösteren çok uluslu şirketler ulusal sınırları aşıp mukimi olmadıkları ülkelerde herhangi bir fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan, faaliyette bulundukları ülkelerin maliyelerine de katkı yapma zorunluluğunda olmadan ticari faaliyette bulunma ve mukabilinde gelir elde etme imkânına kavuşmuşlardır.

Dijital dönüşüm ile gelişen dijital ekonomi karşısında fiziki varlığa dayalı ulusal vergi sistemlerinin hantallığı ve uluslararası vergilemenin geleneksel kuralları dijital süreçte mütebariz gelişmeleri ve elde edilen gelirleri kavramada yetersiz kalmaktadır. Bu olumsuz tablo aynı zamanda devletlerin hayati gelir kaynakları olan vergilerde matrah aşınmasına, kaynak aktarımına hasılı en nihayetinde dijital ekonomi kapsamında tecessüm eden faaliyetlerin tümünün vergilendirilmesinde problemler ortaya çıkarmaktadır. Bu problemler karşısında gerek ulusal düzeyde ülke yönetimleri gerekse uluslararası statüde AB, BM ve OECD gibi kuruluşlar önemli ve etkin çalışmalar yürütmektedir.

Dijital ekonominin ülke sınırlarını aşan yönü dikkate alınarak yukarıda tüm dünya kıtalarında bulunan farklı ülkelerin bu noktada müstakil olarak almış oldukları DHV gibi tek yönlü vergisel tedbirlerin halihazırdaki problemin üstesinden gelme hususunda yetersiz kaldığı görülmektedir. Zira dijital ekonominin dinamik yapısı, işletmelere her gün yeni fikirler ve yeni iş modelleri yaratma imkanının yanında yeni matrah aşındırma ve kar aktarımı yöntemlerini de kazandırmaktadır. Dolayısıyla ülkelerin bu durum karşısında münferit olarak en iyi çıkar arayışlarının kollektif en iyiye ulaşmayı engellediği görülmektedir. Bu duruma örnek olarak en basitinden birçok ülke tarafından yürürlüğe konulan DHV'yi %1,5 oranında uygulayan ülke olduğu gibi %7,5 oranında Türkiye gibi uygulayan ülke de vardır. Yapılan bu düzenlemeler ülkeler arasında mali orantısızlığı çıkardığı gibi müstakil olarak alınan tedbirler vergi altına alınmayan iş kollarını da beraberinde ortaya çıkararak vergi kaybı yaşamalarına sebep olmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin tüm paydaşları açısından ülke haklarını gözetken, vergi planlaması ve vergiden kaçınma imkanlarını önleyen hasılı sürdürülebilir bir vergi politikası oluşturabilmenin temelinde OECD düzeyinde çok yönlü uluslararası bir çözümün geliştirilmesi izahtan varestedir.

Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerin vergi sistemleri karşısındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan faydalanarak matrah aşınması ve kâr aktarımı (BEPS) uygulamaları neticesinde ülkelerin yıllık uğradıkları 100 ila 240 milyar dolar düzeyinde gelir kaybı karşısında OECD, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını artırmak, daha şeffaf bir vergi ortamı oluşturmak ve vergi kaçakçılığını önlemek üzere 15 eylem planından oluşan "OECD/G20 Kapsayıcı BEPS" çerçevesinde 145'ten fazla ülkenin katılımı ile çalışmalarını yürütmektedir. Sonuç itibariyle 2013 yılından itibaren yürütülen ve 2025 yılı itibariyle hala devam etmekte olan OECD'nin BEPS çalışmaları temelde iki ayaklı bir çözüme dayanmaktadır. Bunlardan ilki giderek artan dijital çağda, ticari kârlara yönelik vergilendirme haklarının tahsisinin artık sadece fiziksel mevcudiyet referansıya sınırlandırılmaması için yeni bağlantı

(nexus) ve kâr tahsisi kurallarının uluslararası vergileme rejimine yerleştirilmesi, ikincisi ise BEPS'in zorluklarını öne çıkararak çok uluslu şirketlerin iş merkezlerine veya yargı bölgelerine bakılmaksızın %15 asgari kurumlar vergisi oranıyla vergi altına alınarak ülkelerin vergi tabanlarının korunması ve küresel ek vergi geliri elde etmelerinin sağlanması hedeflenmektedir. 2021 yılı itibariyle ülkelerin gündeminde yerini almaya başlayan bu küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması 2024 yılı itibariyle 6 ülke (Litvanya, Polonya, Portekiz, Letonya, İspanya ve Kıbrıs Rum Kesimi) hariç AB'nin üye ülkeleri tarafından uygulamaya alınmıştır. Küresel sahadaki gelişmelere bakıldığında Japonya, Kanada, Kore, Malezya, Birleşik Krallık, İsviçre, Yeni Zelanda ve Vietnam'da hayata geçirilen küresel asgari kurumlar vergisini Türkiye ise 2024 yılının Ekim ayında 7524 Sayılı Kanun ile mevzuatına kazandırmıştır. DHV'nin yanında daha kolektif bir yapı gösteren küresel vergi sisteminde daha eşitlikçi ve şeffaf bir yapı oluşturabileceği düşünülen ve esasen başarısının da küresel çapta ülkelerarasında tesis edilecek işbirliğine ve adaptasyon hızına dayanan küresel asgari kurumlar vergisi acaba bu vergileme sorununu büyük ölçüde çözecek mi şeklinde bir algının oluşmasına zemin hazırlarken Joe Biden dönemi ABD'sinde büyük bir hararetle desteklenen bu politika, 2025 yılı başında göreve gelen Donald Trump yönetimi tarafından imza edilen ilk Başkanlık Kararnamesi ile ABD'nin bu küresel uygulamadan çekildiğini ilan etmiştir. Küresel çapta yaklaşık olarak yıllık 150 milyar dolar ek kurumlar vergisi geliri kazandırması düşünülen bu küresel asgari kurumlar vergisinin sağlayacağı fırsatlardan ve uluslararası vergi sistemine sağlayacağı olası istikrardan ziyade muhtemel riskleri ABD'nin bu kararı ile daha çok öne çıkmaya başlamış olup Türkiye'nin de bu gelişmelerden fayda sağlayabilmesi taraf ülkelerin bu gelişmeler karşısında alacağı tavırlara eşgüdümlü hareket etmesine bağlıdır.

Sonuç olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda uluslararası düzeyde OECD tarafından yürütülen çok yönlü çalışmaların mücerret durumdan müşahhas noktaya ulaşana kadar dünya ülkeleriyle beraber içlerinde Türkiye'nin de münferit şekilde en iyi çözüm yolu olarak ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi(leme) zorluklarına karşı 2020'den bu yana uyguladığı ve bir müddet daha kolektif bir küresel uygulama geliştirilene ve ülkelerarası işbirliği tesis edilene kadar da uygulamaya devam edeceği düşünülen Dijital Hizmet Vergisi hakkında değerlendirme ve önerilerimizi de şöyle rafine edebiliriz;

- Öncelikle DHV'de; "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumludur" şeklinde vergi güvenliğine ilişkin tedbir alınmış olsa da asıl olan ve bu sorunun kalıcı çözümü olarak vergilemenin şekli ve usulî kurallarını içinde barındıran Vergi Usul Kanununda işletmelerin işyeri tanımı sadece fiziki işyeri ile sınırlandırılmadan dijital alanı da kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Zira bu sağlanamadığı takdirde yani vergi prensiplerinin vergileme konusunda yetersiz kalması vergilemede adalet düsturunu ciddi şekilde zedeleyecektir.

- Diğer taraftan çevrimiçi hizmet kullanıcı bilgilerinin kazanç yaratmaya yönelik etkileri de göz önünde tutularak bunların vergilendirilebilir bir matrah ölçeğinde yeniden formüle edilmeli ve bunun yanında dijital ekonominin dinamik yapısı karşısında sürekli değişen ve gelişen iş kolları vergi altına alınacak şekilde mevzuat güncel gelişmelere cevap verebilecek esnek bir yapıya kavuşturulmalıdır.

- Dijital ekonominin kazandırdığı iş modelleri bir taraftan değer yaratma ve vergileme konusunda zorluklar teşkil ederken diğer taraftan da bu gelişmelere cevap verecek dijital bir vergi sisteminin oluşturulması ekstra uygulama ve yönetim maliyetlerine sebep olmaktadır. Artı bir maliyet gerektiren bu sektörün dijital faaliyetlerinin takibini mümkün kılacak teknoloji de yaygınlaştırılmalıdır.

- Bir diğer unsur dijital mali işlemler arasında düşük değerde gerçekleşenlerin zaman zaman KDV tahsilat giderleri sağlanacak KDV gelirinden fazla olabildiğinden bu kapsamda da bir muafiyet sınırı düşünülmelidir.

- Adil ve etkin bir vergi sisteminde verginin en büyük özelliklerinden biri şüphesiz verginin olabildiğince tabana yayılması durumudur. Yukarıda DHV uygulamasında yükümlülüğün matrah sınırları daha doğrusu muafiyetin sınırları belirtilmiştir. Bu çerçevede DHV ele alındığında muafiyet sınırlarının (küresel ölçekte kazancı 750 milyon Euro veya üzeri, ulusal ölçekte 20 milyon TL veya üzeri)

oldukça geniş olduğu görülmekte olup bu tutarların makul seviyelere çekilmesi daha fazla tabana yayılmasını sağlayabilir. Bu durum göz önüne alınarak bir tashih işlemi yapılmalıdır. Zira bu uygulama ile bazı iş modellerinin belirli hasılanın altında vergi dışı bırakılması, anayasanın 73. maddesiyle anayasal dayanak oluşturulan verginin genellik ilkesiyle örtüşmemektedir.

- DHV oranı AB ve OECD önermelerinden (ortalama %3) bir hayli fazla olduğu görülmektedir (Türkiye’de %7,5). İktisadi etkinliğin temini, uygulanan vergi oranının optimize edilmesine bağlıdır. Bununla beraber Türkiye’nin dünya ortalamasının üzerinde bir oran uygulaması yatırımcıları da caydırma potansiyeli taşıdığından uygulanan oranın dünya ülkeleri uygulamaları, AB ya da OECD önermeleri ışığında yeniden mütâlaa edilerek iktisadi etkinlik ve yatırımcı teşviki de göz önünde tutulmalıdır.

- Netice olarak DHV ile önemli bir vergi kaynağının önünün açıldığı düşünülür ise mezkûr verginin etkinliğinin ve adillığının artırılması noktasında artan oranlı tarifenin uygulanması da ciddi anlamda düşünülmelidir.

- DHV yürürlüğe girmeden evvel 2019 yılı başlarında dijital reklam hizmetleri üzerinden yürürlüğe konulan %15 gelir ve kurumlar vergisi tevkifat uygulaması bugün DHV ile beraber düşünüldüğünde aynı kaynak üzerinden iki defa vergi alınması, ciddi bir sistem karmaşası ve çifte vergilendirme problemi olasılığını kuvvetlendirdiği için mevzuattın bu karışıklıklara ve hak ihlaline meydan vermemek üzere tasarlanması, sağlıklı bir vergi sistemi işleyişi açısından göz önünde tutulmalıdır.

- Ayrıca vergilemeye konu olan gelirin türünün ne olduğu (ticari kazanç, serbest meslek kazancı v.s. gibi) belirginleştirilmeli, alınan verginin gelirin konusuna mı yoksa harcamanın konusuna mı girdiği de netleştirilmelidir.

- Dijital ekonomide potansiyel vergi gelirlerinin kavranması hususunda vergi sisteminin, istihdam edilen personelin ve yürürlükteki mevzuatın dijital ekonomide yaşanan gelişmeleri takip etmesi sağlanmalı ve etkin ve adil bir şekilde güncellenerek yeniden dizayn edilmelidir.

- Son olarak OECD’nin BEPS raporları kapsamında paylaştığı çalışmalar, önermeler ve diğer taraf ülkelerin tavırları yakından takip edilmeli, bir taraftan yüksek vergi gelirlerinin sosyal refahı artırması beklenirken diğer taraftan düşük vergi avantajları sağlayan bölgelerden yatırımın çekilebilmesi de iyi analiz edilmeli yani bu mekanizmanın sunduğu fırsatlar ve riskler dikkatle mütalaa edilerek bu gelişmeler ışığında dijital ekonomiyi vergilemeye yönelik tenasüp düzenlemeler mevzuatta yerini almalı ve uluslararası çözüm arayışları desteklenerek toplumsal vergi bilinci de oluşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

Akbulut, M., & Korlu, R. K. (2023). Türkiye ve Dünya’da Dijital Hizmet Vergisi ve Değerlendirilmesi. *3rd International Symposium of Scientific Research and Innovative Studies* (s. 288-297). Online: Issrıs'23.

Akkaş, F., & Şimşek, H. A. (2022, Kasım). Vergi İdarelerinin Dijital Dönüşümü: Seçili Ülke Örnekleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(134), 394-410.

Akkaya, H., & Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.

Bakaç, S. (2024, 05 28). Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Türkiye. *Alomaliye.com*. 06 05, 2025 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2024/05/28/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi-ve-turkiye/> adresinden alındı

Bilgiç Ulun, A. (2021, Mart-Nisan). Dijital Ekonomilerin Vergilendirilmesinde OECD Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 223-242.

Budak, T. (2017). The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy. *Inonu University Law Review –InULR–*, 8(2), 297-330.

Çakır, B., & Yoruldu, M. (2025). Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(67), s. 148-163.

Çelener, B. (2019). Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım : Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(2), 31-54.

Çelikkaya, A. (2021). Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi. *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.

Doyranlı, C. (2025, 01 14). Asgari Kurumlar Vergisi: Küresel Ekonomi ve Uygulamalar. *MuhasebeTR*. 06 05, 2025 tarihinde [https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/candoyranli/017/adresinden alındı](https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/candoyranli/017/adresinden%20alindi)

Duran, D. Ş. (2019). Türkiye'nin Yeni Vergi Mimarisinde Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi. *Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi* (s. 666-682). İstanbul: ICOMEP'19.

Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959-1988.

Ergin, N. E. (2020, Şubat). Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Dünyası*, 39(462), 107-112.

Ergün, Y. (2022). Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1267-1290.

Eroğlu, O., & Aksu, H. (2019, Ekim). Dijital Ekonominin Getirdiği Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 59-78.

Eyidoğan, E., & Demir, O. (2022, Haziran). Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi: Dünyadan ve Türkiye'den Örnekler. *Working Paper Series*, 3(2), 01-15.

Fırat, M. (2020, Haziran). Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme. *Ünye İİBF Dergisi*, 3(1), 28-33.

Gölçek, A. G. (2023). Dijital Ekonomide Vergi Planlaması: Vergilemede Zorluklar ve Fırsatlar. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 543-573.

Güngör, M. (2021). Dijital Hizmet Vergisi. *Danıştay Dergisi*(153), 257-294.

İnneci, A. (2023). Dijital Çağın Bir Vergi Sorunu: Dijital Göçebelerin Vergilendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 34(129), 235-257.

İşler, İ. (2021). Dijital Dönüşümün Ekonomiye Etkileri: Dijital Ekonomi. *rd International CEO Communication, Economics, Organization & Social Sciences Congress* (s. 219-223). Ukraine: NCM Publishing House.

Kara, M. C. (2021). Dijital ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları. *Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute*(49), s. 291-308.

Kara, M. C., & Öz, E. (2016, Aralık). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*, 36(424), 30-37.

Karabulut, Ş. (2020, Ocak-Haziran). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi. *Maliye Dergisi*(178), 263-288.

Karyağdı, N. (2025, 01 22). OECD'nin Sütun 2'si Yıkıldı. *Vergi Alğı*. 06 05, 2025 tarihinde <https://vergialgi.com/oecdin-sutun-2si-yikildi> adresinden alındı

Mamarılav, I. M. (2020). Digital Economy. *1st ECLSS International Online Conference on Economics and Social Sciences* (s. 484-490). Samarkand/ Uzbekistan: Eclss.

Mazlum, M. S. (2022). Dijitalleşme Kaynaklı Vergi Sorunları ve Çözüm Arayışları. *th International CEO Communication, Economics, Organization & Social Sciences Congress* (s. 671-682). NCM Publishing House.

Mert, H., & Bayar, E. (2020). Digital Economy, Taxation And Problems Encountered. *6th Global Business Research Congress (GBRC - 2020)* (s. 28-33). Online Congress: PressAcademia Procedia. doi: 10.17261/Pressacademia.2020.1234

Mutlu Kaya, Ö. (2020). Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(2), 447-478.

OECD. (2024, 05 28). *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. oecd.org/tax: <https://www.oecd.org/tax/beps/> adresinden alındı

OECD. (2024, 05 14). *OECD Digital Economy*. 06 15, 2024 tarihinde OECD-iLibrary: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/a1689dc5-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/a1689dc5-en&csp=5cbbea11094afe4b75c96b4a3ec0bcd2&itemIGO=oecd&itemContentType=book#bx1> adresinden alındı

OECD. (2025). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)*. 06 05, 2025 tarihinde https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_a551b351-en.html adresinden alındı

OECD, 2. (2024, 06 17). *International tax reform: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS taking further steps on the implementation of the Two-Pillar Solution*. 06 25, 2024 tarihinde OECD.org/tax: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-taking-further-steps-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.htm> adresinden alındı

Oğuz, N. S., & Yıldız, H. E. (2023). Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi. *Anadolu Economics*, 5(2), 83-97.

Sezen, A., & Kutbay, H. (2024). *Dijital Ekonomide Vergilendirme*. Efe Akademi yayınları.

Turan, D. (2021, Mart). Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 1-16.

Ubay, B. (2020, Haziran). Dijital Ekonominin Dijital Vergi Cennetlerinin Gelişimine Etkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 28-44.

Ülkü, Y. E. (2020). Dijital Hizmetler Vergisi: Güncel Gelişmelerin Gösterimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 1-9. 06 04, 2024 tarihinde <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/yunus-emre-ulku/dijital-hizmetler-vergisi-guncel-gelismelerin-gosterimi/246> adresinden alındı

Yayman, D. (2022, Temmuz-Aralık). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi; Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları. *Maliye Dergisi*(183), 114-141.

Yıldız, B., & Günay, H. F. (2018). Türk Vergi Hukuku Ekseninden Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış. *III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi* (s. 4004-4012). Gaziantep: İksad. <https://www.researchgate.net/publication/327980202> adresinden alındı

Yıldız, S. (2024). Dijital Ekonomi ve Dijital Ekonominin Vergilemeye Etkisi. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 12(2), 123-134.

Yoruldu, M. (2023, Ocak). Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması ve Vergilemede Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 42(497), 31-45.

Yüce, M., & Akbulut, N. (2018, Ağustos). Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Akademik Bakış Dergisi*(68), 105-123.

Zıvalı, B. S., & Demirli, Y. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 1124-1141.