

E-TİCARET VE DİJİTAL VERGİLENDİRME

KAVRAMSAL VE PRATİK YAKLAŞIMLAR

Öğr. Gör. Dr. Tülin AKDOĞAN

Öğr. Gör. Dr. İbrahim AKDOĞAN



Genel Yayın Yönetmeni / Editor in Chief • C. Cansın Selin Temana

Kapak & İç Tasarım / Cover & Interior Design • Serüven Yayınevi

Birinci Basım / First Edition • © Aralık 2024

ISBN • 978-625-6172-91-3

© copyright

Bu kitabın yayın hakkı Serüven Yayınevi'ne aittir.

Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin almadan hiçbir yolla çoğaltılamaz.

The right to publish this book belongs to Serüven Publishing. Citation can not be shown without the source, reproduced in any way without permission.

Serüven Yayınevi / Serüven Publishing

Türkiye Adres / Turkey Address: Kızılay Mah. Fevzi Çakmak 1. Sokak

Ümit Apt No: 22/A Çankaya/ANKARA

Telefon / Phone: 05437675765

web: www.serüvenyayınevi.com

e-mail: serüvenyayınevi@gmail.com

Baskı & Cilt / Printing & Volume

Sertifika / Certificate No: 47083

E-TİCARET VE DİJİTAL VERGİLENDİRME: KAVRAMSAL VE PRATİK YAKLAŞIMLAR

Öğr. Gör. Dr. Tülin AKDOĞAN¹

Öğr. Gör. Dr. İbrahim AKDOĞAN²

¹ Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Rektörlük, Sakarya, Türkiye,
tulinakdogan@subu.edu.tr, 0000-0002-1236-4552

² Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Kaynarca Seyfettin Selim Meslek Yüksekokulu,
Sakarya, Türkiye, iakdogan@subu.edu.tr, 0000-0001-9029-8872

ÖNSÖZ

Bu hızlı dijitalleşme döneminde, e-ticaret yalnızca iş yapma biçimini değil, aynı zamanda vergi politikalarını ve uygulamalarını da kökten değiştirdi. Giderek daha fazla işletme ve birey sanal platformlar üzerinden ticaret yaptıkça, bu yeni düzende yasal ve finansal zorluklarla karşı karşıya kalıyorlar. Bu bağlamda, "e-Ticaret ve Dijital Vergilendirme: Kavramsal ve Pratik Yaklaşımlar" adlı kitap, dijital ekonominin dinamikleri ve vergilendirme süreçlerine ilişkin kapsamlı bir genel bakış sunmayı amaçlıyor.

E-ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte, küresel ticaretin doğası da önemli ölçüde değişti. Geleneksel vergi düzenlemelerinin, dijital ortamlarda ticaret yapan şirketlerin ve bireylerin yenilikçi iş modellerine uyarlanması zordur. Kitap, bu uyumsuzlukları ele alıyor, dijital ticaret ve vergi sistemlerinin entegrasyonunu araştırıyor ve uygulayıcılara, bilim insanlarına ve politika yapıcılara bu karmaşık süreçleri anlamak ve yönetmek için gerekli araçları sağlıyor. Ayrıntılı olarak ele alınan kavramlar, elektronik ticaretin yasal ve finansal yönlerini ve dijital vergi uygulamalarındaki son gelişmeleri inceliyor. Hem yerel hem de uluslararası olarak uygulanan stratejiler ve yasalar kitabın ana temalarıdır.

Bu çalışma, okuyuculara dijital ekonominin inovasyonu ve bu inovasyonlarla nasıl başa çıkılacağı hakkında bilgi sağlamayı amaçlamaktadır ve pratik öneriler ve bir üniversite yaklaşımı sunmaktadır. Bu kitabın elektronik ticaret ve dijital vergilendirme hakkında bilgi edinmek isteyen herkes için değerli bir kaynak olduğuna inanıyoruz. Bu yolculukta size eşlik etmekten mutluluk duyuyoruz ve okuyucularımızın dijital çağın getirdiği inovasyonları daha iyi anlamalarını umuyoruz.

Tülin AKDOĞAN

İbrahim AKDOĞAN

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	V
TABLO LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİL LİSTESİ	VIII
GRAFİK LİSTESİ	VIII
GİRİŞ	1
1. E-TİCARET VE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR: KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	2
1.1. e-Ticaret ve Dijital Ekonomi Kavramlarına Genel Bakış.....	2
1.2. e-Ticaretin Vergilendirilmesi	5
1.2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	7
1.2.1.1. Katma Değer Vergisi.....	8
1.2.1.2. Gümrük Vergisi.....	8
1.2.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	10
1.2.1.4. Damga Vergisi	10
1.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi.....	11
1.2.3. Dijital Hizmet Vergisi	12
1.3. e-Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları	13
1.4. Dijital Ekonomi Vergilendirmede Neden Zorluklar Oluşturuyor?.....	19
1.4.1. Dijital Ekonomideki Süreçlerin Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Yükümlülüklerinin Tespitini Zorlaştırması.....	20
1.4.2. Elektronik Ortamda “İşyeri” Paradoksu.....	21
1.4.3. Vergilemede Tek Taraflı Önlem Alınması.....	24

1.4.4. e-Ticaret Şirketlerinin Kârlarının Dağıtılması Sorunu.....	26
1.5. e-Ticareti Vergilemede Sahip Olunması Gereken Özellikler	28
1.6. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik İlk Adım Ne Zaman Atıldı? 30	
2. DÜNYADA DİJİTALLEŞMENİN VERGİLEME ALANINA ETKİSİ ..	33
2.1. Dijitalleşen Ekonomide Vergilendirme Politikaları	34
2.1.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar	36
2.1.2. AB'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar	42
2.2. Dünyada e-Ticaretin Seyri	55
2.3. Dünyada Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ön Plana Çıkan Seçilmiş Ülkeler	69
2.3.1. Fransa.....	72
2.3.2. İtalya.....	74
2.3.3. İspanya	75
2.3.4. İngiltere.....	76
2.3.5. Almanya.....	77
2.3.6. Macaristan	77
2.3.7. Hırvatistan.....	78
2.3.8. Amerika Birleşik Devletleri.....	79
2.3.9. Avustralya.....	81
2.4. Ülkelerin e-Ticaret Performansındaki Kısıtlayıcı Etmenler	82
2.5. Global BİT Pazar Büyüklüğü	84
3. TÜRKİYE'DE e-TİCARETİN VERGİLEME ALANINA ETKİSİ	86

3.1. Türkiye’de e-Ticarette Yasal Zemin.....	88
3.2. Türkiye’de e-Ticaret Pazarının Mevcut Durumu	95
3.3. Türkiye’de Yer Alan Uygulamalar	102
3.3.1. Dijital Hizmet Vergisi	102
3.3.2. e-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020)	105
3.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün Özelgeleri.....	106
3.3.4. Tevkifat Sistemi Düzenlemesi.....	107
3.3.5. Taslak Vergi Usul Kanunu’nda BEPS Yansımaları.....	108
3.3.6. Çok Taraflı Anlaşma Metni.....	109
3.3.7. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Düzenlemesi	110
3.3.7. Ekonomi Reform Paketi	114
3.4. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar	116
3.5. Türkiye’de Geleceğe Yönelik Atılması Gereken Adımlar	121
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	128
KAYNAKÇA.....	132

KISALTMALAR

- B2B:** İşletmeler Arası
- B2C:** İşletmeden Tüketicie
- B2E:** İşletmeden Çalışana
- B2G:** İşletmeden Devlete
- BEAT:** Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanımla Mücadele Vergisi
- BEFIT:** Avrupa'da İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Çerçevesi
- BEPS:** Vergi Matrahının Aşındırılması ve Kar Aktarımı
- BİT:** Bilgi İşlem Teknolojisi
- C2B:** Tüketiciden İşletmeye
- C2C:** Tüketiciler Arası
- ÇTVA:** Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları
- ÇVÖA:** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- DAC7:** Dijital Platformlar İçin İdari İşbirliğine İlişkin AB Direktifi
- DAC8:** Kripto Varlık İşlemleri İçin Vergi Şeffaflığı Kuralları
- DESI:** Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi
- DHV:** Dijital Hizmet Vergisi
- DMA:** Dijital Pazarlar Yasası
- DSA:** Dijital Hizmetler Yasası
- DSTRI:** OECD Dijital Hizmetler Ticaret Kısıtlayıcılık Endeksi
- DTM:** Dış Ticaret Müsteşarlığı
- ECOFIN:** Ekonomik ve Mali İşler Konseyi
- EDI:** Elektronik Veri Değişimi
- EMCS:** Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi
- ERP:** Kurumsal Kaynak Planlama
- ETBİS:** e-Ticaret Bilgi Platformu
- e-Ticaret:** Elektronik Ticaret
- ETKK:** Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
- G2B:** Devletten İşletmeye

GCI 4.0: Küresel Rekabetçilik Endeksi 4.0

GILTI: Düşük Vergilendirilmiş Küresel Gayrimaddi Varlık Gelirleri

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GST: Mal ve Hizmet Vergisi

IIR: Gelir Dahil Etme Kuralı

IOSS: Tek Noktadan İthalat Sistemi

KAKV: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

KDV: Katma Değer Vergisi

KEYK: Kontrol Edilen Yabancı Kurum

KOBİ: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler

MAAL: Çokuluslu Vergi Kaçınma Karşıtı Yasa

OECD: İktisadi Kalkınma ve İş birliği Teşkilatı

PSP: Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları

SEO: Arama Motoru Optimizasyonu

STTR: Vergiye Tabi Kuralı

UNCTAD: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı

UTPR: Eksik Vergilendirilmiş Ödeme Kuralı

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VIES: KDV Bilgi Değişim Sistemi

VoeS: Elektronik Hizmetler Üzerine Vergileme

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: 2021 Yılı Avrupa’da Online Alışveriş Pazar Büyüklüğü.....	60
Tablo 2: 2018 Yılında GSMH ve B2C e-Ticaret Büyüklükleri ile Öne Çıkan Ülkeler.....	62
Tablo 3: e-Ticaret Karşılaştırması.....	65
Tablo 4: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ülkeler.....	70
Tablo 5: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ile İlgili Olarak Organizasyon veya Ülke Düzeyinde Yapılan Düzenlemeler.....	71
Tablo 6: Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile İlgili Farklı Ülke Uygulamaları.....	112

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Dijital Ekonominin Kavramsallaştırması	3
Şekil 2: Blok Zinciri Teknolojisinin e-Ticaretteki Faydaları ve Zorlukları....	15
Şekil 3: OECD’nin Dolaylı Vergileme ile İlgili Düzenlemeleri	36
Şekil 4: AB’de Vergi Politikası Gündemindeki Temel Zorluklar.....	44
Şekil 5: AB’nin Dolaylı Vergileme ile İlgili Düzenlemeleri.....	54
Şekil 6: Dünyadaki Önemli Pazar Yerleri	59
Şekil 7: e-Ticaret Hacmi Yıllık Bileşik Büyüme Oranı Tahminleri (%), 2020 – 2025)	64
Şekil 8: Küresel Ölçekte Dijital Olgunluk (İnternet Penetrasyonu) ve e-Ticaret İlişkisi, 2018–2020.....	98

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: G20 Ülkeleri Dijital Ekonomi Büyüklükleri.....	56
Grafik 2: 141 Ülkenin Dijital İş Modellerine Yasal Çerçeve Sağladıkları Uyum Düzeyi.....	58
Grafik 3: Firmaların Büyüklüklerine Göre e-Ticarete Katılımı, 2017*	61
Grafik 4: Dünyada e-Ticaret Hacmi (Trilyon Dolar).....	66
Grafik 5: 2016-2021 Mali Yılı Arasında ABD, Çin ve Japonya’da Sınır Ötesi e-Ticaret Pazar Büyüklüğü (Milyar Japon Yeni).....	67

Grafik 6: 2021'den 2027'ye Kadar ABD'nde B2B e-Ticaretin Tahmini Satışları (Milyar ABD Doları)	68
Grafik 7: 2022 Yılı ABD'nde İşletmeler Arası (B2B) Tedarikte En Büyük Sıkıntı Noktaları.....	68
Grafik 8: OECD Dijital Hizmetler Ticaret Kısıtlayıcılık Endeksi.....	83
Grafik 9: 2022 Yılı Brüt Sabit Sermaye Oluşumu (GFCF).....	84
Grafik 10: Dünyada BİT Pazar Büyüklüğü (Milyar Dolar)	85
Grafik 11: Türkiye'de e-Ticaretin Pazar Büyüklüğü (Milyar TL).....	99
Grafik 12: 2021-2022 Yılı Türkiye'nin e-Ticaret Hacmi.....	100
Grafik 13: 2017-2025 Yılları Arası Türkiye'de Segment Bazında e-Ticaret Gelirleri, (Milyon Dolar).....	101

GİRİŞ

Dünyada dijitalleşme alanında yaşanan gelişmeler ticaret şekillerinin değişmesine neden olmuş, e-Ticaret, teknolojinin gelişmesi ve internetin yaygınlaşmasıyla birlikte, günlük hayatımızda vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Bilgi ve teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler sayesinde firmalar dünya çapında farklı yöntemlerle mal ve hizmetlerini satabilmekte, tüketiciler de mal ve hizmetlere kolayca ulaşabilmektedirler. e-Ticaretin bu denli yaygınlaşması, aynı zamanda hukuki düzenlemelerin gelişmesine katkı sağlamıştır. Ancak bu dönüşüm, ekonomik sistemlere önemli fırsatlar sunarken, aynı zamanda vergilendirme alanında yeni ve karmaşık sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu kitap, dijital ekonomi ve e-Ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili temel sorunları ele almayı ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler sunmayı amaçlamaktadır.

İlk bölümde, e-Ticaret ve dijital ekonomi kavramlarına genel bir bakış sunulmakta ve bu alanların vergilendirilmesiyle ilgili karşılaşılan temel sorunlar tartışılmaktadır. Bu bağlamda, harcamalar üzerinden alınan vergilerden dijital hizmet vergisine kadar uzanan geniş bir yelpazede sorunlar ele alınmaktadır. İkinci bölümde, dijitalleşmenin dünya genelinde vergilendirme alanına etkileri incelenmektedir. OECD ve AB'nin bu konudaki çalışmaları detaylandırılırken, Fransa, İtalya, Almanya gibi çeşitli ülkelerdeki uygulamalara da yer verilmektedir. Ayrıca, küresel düzeyde e-Ticaretin gelişimi ve bu gelişimi sınırlayan faktörler analiz edilmektedir. Üçüncü bölüm ise Türkiye'ye odaklanmaktadır. Türkiye'deki e-Ticaret pazarının mevcut durumu, yasal düzenlemeler ve uygulamalar değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra, dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ve geleceğe yönelik çözüm önerileri ele alınmaktadır.

Bu çalışmayla hem uluslararası hem de ulusal düzeyde dijital ekonomi ve e-Ticaretin vergilendirilmesine ilişkin mevcut durumu anlamak ve bu alandaki sorunların çözümüne katkıda bulunmak hedeflenmektedir.

1. E-TİCARET VE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. e-Ticaret ve Dijital Ekonomi Kavramlarına Genel Bakış

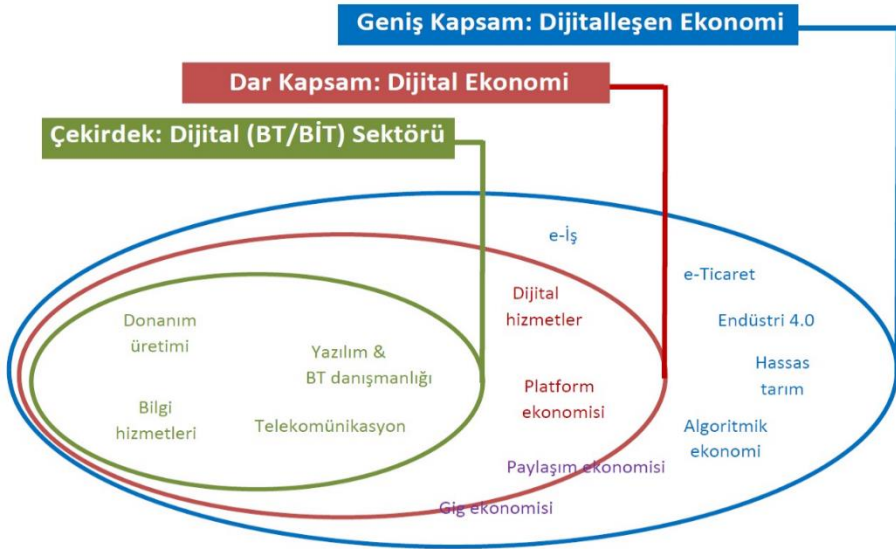
Modern elektronik iletişim, yüksek hızlı internet bağlantısı ve daha düşük maliyetli hizmetler, ekonomideki değişimin önemli unsurlarıdır. Dijitalleşme yeni işler oluşturması sayesinde hem bireylerin hem de kamu ve özel şirketlerin tasarruflarını ve üretkenliğini artırarak ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir. Dijitalleşme aynı zamanda üst düzey bilimsel araştırma ve inovasyonu da geliştirmesiyle birlikte daha nitelikli iş gücünü çekmektedir. Sermaye, teknoloji ve istihdam genelinde geniş ölçekte ekonomik değer yaratmaktadır (Hodzic, 2018: 763).

e-Ticaret kavramının tanımına geçmeden önce dijital sektör ile dijital ekonomi kavramı arasında durmak yararlı olacaktır. Dijital sektör ekonomik faaliyetin somut bir çevresini temsil ederken, dijital ekonomi dijitalleşmenin (örneğin internet kullanımı) tarımdan depolamaya ekonominin tüm sektörlerine yayıldığını belirtmek için kullanılmaktadır (IMF, 2018: 1). Dijital ekonominin en önemli özelliği hareketli olmasıdır. Örneğin, çevrimiçi bir perakendeci, lojistik platformunu ve sevkiyat kapasitesini yönetmek için geliştirdiği çok katmanlı bir dijital faaliyet maddi olmayan varlıklarda daha fazla değer yoğunlaşmasına neden olur. Uzaktan bağlanabilme ile tüketiciler ticari faaliyetlerini sınır ötesi uzaktan yürütebilmektedir. Örneğin, bir ülkede ikamet eden kişi, başka bir ülkede seyahat ederken satın aldığı uygulamayı farklı ülkede kullanabilir. Artan tüketici hareketliliği, dijital ekonominin vergilendirme sorunlarını daha da karmaşık hale getiriyor. Tüketicilerin sanal ağlar veya proxy sunucuları kullanarak nihai satışın gerçekleştiği yeri gizlemesi, vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilir (OECD, 2014: 84-85).

Dijital ekonomi işlevsellik açısından da hareketli iş fonksiyonları sunar. Gelişmiş telekomünikasyon ve bilgi yönetimi sistemleri sayesinde, işletmeler artık karmaşık işlemleri düşük maliyetle ve büyük mesafeler üzerinden yönetebilmekte, bu da onların küresel ölçekte daha etkin bir şekilde faaliyet göstermelerini sağlamaktadır. Ayrıca, bu teknolojik ilerlemeler, işletmelerin coğrafi sınırlar ötesindeki pazarlara erişimini ve mal ile hizmetlerini sunma kapasitelerini önemli ölçüde genişletmektedir (OECD, 2014: 86).

Şekil 1, dijital ekonominin çekirdekten başlayarak daha geniş bir etki alanına yayıldığını göstermektedir. Ayrıca bu kapsamlardaki farklı faaliyetlerin nasıl birbirini tamamladığını ve dijitalleşmenin ekonomik yapıları nasıl etkilediğini ifade etmektedir.

Şekil 1: Dijital Ekonominin Kavramsallaştırması



(Bukth ve Heeks, 2017: 13)

Şekil 1'den görüleceği üzere dijital ekonomi hem temel dijital sektörü hem de daha geniş kapsamlı dijital hizmet yelpazesini kapsamaktadır (Bukth ve Heeks, 2017: 13; Özcan, 2020: 175). Ekonominin dijitalleşmesi, teknolojik değişimlerin ekonomi ve toplum üzerindeki uzun vadeli dönüşümünün bir

boyutudur. OECD, dijital ekonomiyi teknoloji ve ekonomi arasındaki ilişki bağlamında ele alır. Dijitalleşme süreci, ekonomiyi daha önce görülmemiş bir hız ve kapsamda etkileyerek yeni üretim biçimleri yaratmış ve geleneksel süreçleri yenilemiştir. Bu dönüşüm, yalnızca verimlilik artışıyla sınırlı kalmayıp, temel yapısal değişiklikleri de içerir. Uluslararası vergi tartışmaları "dijital ekonomi" kavramına odaklanmış ve bu konuda ortak bir anlayışı gerekli kılmıştır. Dijital ekonomiyi yalnızca mevcut iş modellerine dayanarak tanımlamak, sınırlı bir yaklaşım sunar. Çünkü dijitalleşme sürekli bir süreçtir ve bugünkü tanımlar, gelecekteki gelişmeleri kapsamayabilir. Bu durum, dijital ekonominin etkilerine karşı politikaların ve önlemlerin geliştirilmesini zorlaştırır. Dijitalleşme kavramını sadece iş modellerine uygulamak, ekonomiyi yalnızca işletmelerle sınırlamak anlamına gelir. Ancak ekonomi yalnızca işletmelerden değil, bireyler, toplumlar ve diğer unsurlardan oluşur. Bu nedenle, dijital ekonomiyi anlamak için daha geniş bir bakış açısı gereklidir (Campos, 2021: 38-40).

Daha önce hiç olmadığı kadar çok sayıda firma, sınırlar ötesi de dahil olmak üzere çevrimiçi alım satım yapıyor, yeni pazarlar açıyor ve daha düşük fiyatlar ve daha fazla mal ve hizmete erişim yoluyla üretkenliği artırıyor. Bu gösterge, e-ticareti kullanarak diğer ülkelerdeki müşterilere satış yapan işletmeleri, e-ticaret satışları yapan tüm işletmelerin bir payı olarak ölçer. e-Ticaret, büyüme ve tüketici refahını artırma potansiyeline dair bir gösterge sağlar (Goingdigital,2020). Temelde hızlı, esnek ve şeffaf olan e-Ticaret işlemlerinin işletmeden tüketiciye (B2C), işletmeler arası (B2B), işletmeden çalışana (B2E), tüketiciden işletmeye (C2B), tüketiciler arası (C2C), işletmeden devlete (B2G), devletten işletmeye (G2B) ve mobil ticaret olmak üzere birçok farklı türü bulunmaktadır.

e-Ticaret, dijital teknolojilerin ekonomik işlemlere uygulanmasının bir ürünü olup satın alma, ödeme veya teslimatın bilgisayar ağları aracılığıyla gerçekleştirildiği mal veya hizmet satışı anlamına gelir. Dijital bir bileşen içermesine rağmen, e-Ticaret bu dijitalleşmenin ticari faaliyetin belirli

aşamalarını ifade edebilmesi nedeniyle son derece dijitalleştirilmiş işletmelerle karıştırılmamalıdır. Ancak günümüzde metinlerin, görüntülerin, sesin sürekli dijitalleştirilmesi, e-Ticaretin katı bir anlamda dijital ekonomiye doğru ilerlemesine yol açmıştır. e-Ticaretin başarısından kaynaklanan bu geçişteki önemli bir adım dijital ödeme hizmetlerinin artmasıdır. Çevrimiçi ödeme hizmeti sağlayıcıları genellikle ödeme bilgilerini, tarafların birbirlerinin banka veya kredi kartı bilgilerine erişmesini engelleyen belirli bir yazılım aracılığıyla işlerler. Pratikte bu, yazılımın sahibi olan şirketin ödeme bilgileri söz konusu olduğunda taraflara göre ayrıcalıklı bir konumda olduğu anlamına gelir. Bu tür ödemeler, kredi kartlarına veya bankacılık işlemlerine ek olarak, nakit, elektronik cüzdanlar ve mobil uygulamalardan sağlanır (Campos, 2021: 252-253).

1.2. e-Ticaretin Vergilendirilmesi

Vergi idareleri internet teknolojilerinin kullanımını (a) bilgi malını satın alan kişinin ikamet ettiği yerin teknoloji sayesinde belirlenmesi; (b) uyumluluk maliyetlerini azaltmak için vergilerin otomatik olarak tahsil edilip değerlendirilerek havale edilmesi ve (c) alt-federal ve federal vergi makamları arasında bilgi alışverişini geliştirmek için çevrimiçi extranetlerin kullanması gibi çeşitli yollarla teşvik edebilmektedir. İdareler bilgileri paylaşmaya, alıcıların ve satıcıların yargı yetkisini ortaya çıkaran tanımlama teknolojisini teşvik etmeye ne kadar çok yönlendirilirse, yalnızca e-Ticaretin değil tüm uluslararası ve yargı bölgeleri arası işlemlerin vergilendirilmesi de o kadar etkili olacaktır (Basu, 2007: 285-286). Ancak internet üzerinden yapılan işlemlerde fiziksel ürünler ile dijital ürünlerin (enformasyon, veri vb.) ticareti, vergilendirme açısından birtakım zorluklar yaratmaktadır. Geleneksel vergi türleri (gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV vb.) geleneksel ticaret yöntemleri temel alınarak tanımlanmıştır. Ancak e-Ticaretin hızla büyümesi, ülkeleri bu yeni ticaret biçiminden elde edilen gelirleri vergilendirme yollarını bulmaya yöneltmiştir. Bu durum, özellikle KDV gibi dolaylı harcama vergilerinin

önemli bir gelir kaynağı olduğu ülkeler için daha kritik hale gelmektedir (Hacıköylü, 2019: 130).

e-Ticaret iş modeli, özellikle maddi olmayan varlıklara olan yoğun bağımlılıkları, artan veri toplama ve kullanıcı katılımı seviyeleri nedeniyle değerlerin nasıl ve nerede yaratıldığına ilişkin sorunları gündeme getirmiştir. Maddi olmayan varlıklar son derece hareketli olduğundan, vergilendirilebilir bir varlığı belirlemek ve karı tahsis etmek için ağırlıklı olarak fiziksel faktörlere dayanan mevcut gelir vergilendirme sistemlerini zorlamaktadır. Dijital çağda sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelirin ülkeler arasında paylaşılması gerekmektedir (OECD, 2019: 20).

Sınır ötesi e-Ticaret arttıkça hükümetler bulunulan yere göre vergi almak istemektedir. Ürün veya hizmeti satın alan kişinin KDV ve Mal ve Hizmet Vergisi kuralları, genellikle yerel fiziksel mevcudiyeti olmayan yabancı tedarikçilerin bu vergilerin tahsilatından ve havalesinden sorumlu olmasını sağlamak için değiştirilmektedir. Ülkede fiziksel bir mevcudiyete sahip olmamak, satış yaptığı her ülkede farklı ve değişen gereksinimlerle uğraşması gerektiğinden, satıcı için büyük bir zorluk teşkil eder. Bu durum benzersiz defter tutma gereksinimlerinin yanı sıra o ülkenin dilindeki evrak veya çevrimiçi formlarla uğraşma zorunluluğunu da beraberinde getirir. Bu, işletmeler için hem zaman alıcı hem de kaynak yoğun bir süreç olabilir (Bunn vd., 2020: 13).

e-Ticaretin sınır ötesi özelliği, dijital ortamda mal ve hizmet satışından elde edilen gelirin vergilendirileceğine ilişkin belirsizlik sürmektedir. Sunucu bilgisayarın bulunduğu ülkenin vergi kanunları diğer ülkelerden farklıdır. e-Ticaret faaliyetinin menşe ülkesini belirlemedeki bu zorluk, gelirin hangi ülkenin vergi kanununun mevzuatına göre vergilendirileceğini belirleme zorluğuna dönüşür. Web sunucusu uzaktan kontrol edilebilir olduğundan, e-vergi avantajlarının önemli olduğu vergi cennetleri de dahil olmak üzere herhangi bir yere yerleştirilebilir. Birçok şirket ve kuruluş web sitelerini barındıran şirketlerle çalışmayı tercih ediyor. Bunun nedeni vergi teşvikleridir

ve elde edilen gelir vergiden muaftır. Ayrıca e-Ticaret faaliyeti vergi denetimlerini zorlaştırmaktadır. e-Ticaret, sürekli gelişen teknolojilerle güncellendiğinde mevcut yasa ve yönetmeliklerin uygulanmasını neredeyse imkansız hale getirmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 68).

1.2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

e-Satıcılar ve diğer e-Ticaret sağlayıcıları, resmi bir doğrulama mekanizmasının olmaması nedeniyle vergi toplama mekanizmalarını ceza almadan atlatmayı başarırlar. e-Ticaret, geleneksel araçları ortadan kaldırarak, kendi kendini beyan eden bir vergi sistemindeki eksiklikleri ortaya çıkarmayı başarır. Ancak bu durum vergi idareleri için ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin zamanında tahsil edilebilmesi için araçların ortadan kaldırılması, ticari bir işlemin temel sonuçlarını etkilememeli, örneğin internette yazılım veya indirilen müzik albümünün satışının vergilendirilmesi metodolojisi aynı ürünlerin fiziksel ortamda satışından farklı olmamalıdır (Basu, 2007: 289-290). İnternet üzerinden sipariş alan, satış yapan ve e-Fatura kesen firmalar, vergi gelirlerinin tahsili amacıyla her işlem için bir dekont düzenleyip kayıt altına alınmasını ve bunların denetim takibinin kolaylıkla takip edilebilmesini sağlamalıdır (Mwencha, 2019: 76).

e-Ticaretin vergi toplama süreçlerinde yarattığı bu zorluklar, Katma Değer Vergisi (KDV) ve gümrük vergisi gibi genel tüketim vergilerinin yanı sıra, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga vergisi gibi diğer vergilerin tahsilatında da düzenleme ve denetim ihtiyaçlarını gündeme getirmektedir. Katma değer vergisi (KDV) ve gümrük vergisi, genel tüketim vergileri olarak öne çıkarken, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi diğer vergiler özel tüketim vergisi olarak sınıflandırılmaktadır. Damga vergisi ise mal ve hizmet teslimine ilişkin belgelerin düzenlenmesiyle ilişkilidir.

1.2.1.1. Katma Değer Vergisi

KDV, mal veya hizmetlerin satışı sırasında nihai tüketiciden tahsil edilen ve işletme tarafından devlete beyan edilerek ödenen dolaylı bir vergidir. e-Ticaret işlemlerinde fiziksel ürünlerin yanı sıra dijital ürünler (çevrimiçi abonelikler, dijital dosya indirmeleri vb.) ve hizmetlerde (yazılım lisansları, çevrimiçi kurslar) KDV'ye tabidir. KDV oranları, ülkelere ve ürün/hizmet türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Türkiye'de, 2024 itibarıyla temel KDV oranları genellikle %1, %8 ve %20 arasında değişmektedir. Bu vergi türü, vergi sistemlerinde adalet ve şeffaflık sağlamak amacıyla oldukça yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

e-Ticaretin vergilendirilmesinde en kolay yolun KDV olduğu literatürdeki bir çok çalışmada ortaya konulmuştur (Gölçek, 2023: 560). Uluslararası ticarete KDV'nin "varış ülkesi" ilkesi, çifte vergilendirmeyi önlemek için önemli bir yöntemdir. Bu ilke, ürün ve hizmetlerin tüketildiği ülkede vergilendirilmesini sağlar, böylece ihracat yapılan ürün ve hizmetler KDV'den muaf tutulurken, ithal edilenler üzerinden vergi alınır. Ancak, dijital ürünlerin doğası gereği fiziksel bir varlık taşımadıkları için gümrük vergisi uygulamalarında bazı zorluklar ortaya çıkmaktadır (Doğan). Bu nedenle gelişmiş ülkeler, e-Ticaretin vergilendirilmesinde yerelsellik ilkesini benimseyip, ürünün tüketildiği yerde vergilendirme kuralını uygularlar (Gerger, 2011: 66).

1.2.1.2. Gümrük Vergisi

Dijital olarak sunulan bir hizmet, serbest dolaşım bölgesi kapsamında değerlendirildiği için gümrük vergisine tabi tutulmaz. Ancak, aynı hizmetin fiziksel bir taşıyıcıya (örneğin CD veya disk gibi) aktarılarak teslim edilmesi durumunda, bu taşıyıcıya uygulanan gümrük mevzuatına bağlı olarak hizmet gümrük vergisine tabi hale gelir. Bu ifade, dijital ve fiziksel hizmet teslimatı arasındaki vergisel farkları açıklamaktadır ve aynı içeriğin sunum biçimine

bağlı olarak farklı düzenlemelere tabi olabileceğini göstermektedir (Şimşek ve Yay, 2023: 40).

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun üçüncü maddesinin sekizinci fıkrasına göre 'gümrük vergileri' terimi, ülkemizde mevcut yasalara göre ürünün ülke dışından alındığı durumlarda uygulanan vergilerin tamamını kapsar. İthalat vergileri ise ürünün ithalatında tahmin edilen gümrük vergileri ve benzer etkili vergileri ifade ederken, ihracat vergileri ise ürünün ihracatında tahmin edilen gümrük vergileri ve benzer etkili yükleri kapsar. Hizmetlerin gümrük vergisine tabi olmaması dikkat çekicidir. Gümrük Vergi Kanunu'na göre gümrük vergisinin kapsamı ve konusu 'ürün ve eşya' şeklinde belirtilmiştir. Eşya terimi ise her türlü ürün, hizmet ve değeri içerdiği şeklinde açıklanmıştır. Bu nedenle, sanal ortamda sunulan hizmet ticareti mevcut düzenlemelere göre gümrük vergisi ve gümrük mevzuatı çerçevesinde bir sorun teşkil etmemektedir (Varnalı, 2024: 205).

6 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar Sayısı: 8787) ile yurt dışından kargo yoluyla yapılan alışverişlerdeki gümrük vergileri artırıldı. Bu düzenleme kapsamında, 30 Avro ve üzerindeki alışverişlerde yeni belirlenen gümrük vergisi oranları uygulanacaktır. Buna göre, AB ülkelerinden gelen ürünlerde gümrük vergisi oranı %20'den %30'a çıkarılırken, diğer ülkelerden gelen ürünlerde bu oran %30'dan %60'a yükseltildi. Ayrıca 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan ürünler için bu oranlara ilave olarak %20 oranında tek ve maktu bir vergi daha tahsil edilecektir (Türkiye İhracatçılar Meclisi, 2024). Söz konusu vergi artışı, yerli üreticilere destek sağlarken, tüketicileri yerli ürünlere yöneltebilir. Yurt dışı alışverişler pahalılaşacağı için toplam harcamalarda azalma meydana gelebilir. Artan ithalat maliyetleri, fiyatlar üzerinden enflasyonu artırabilir. IV sayılı listedeki ürünlere ek vergiler, lüks tüketimi caydırabilir. Artan maliyetler, yurt dışı alışverişlerini zorlaştırarak e-Ticaretteki yerel platformlara avantaj sağlayabilir.

1.2.1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta şirketleri, yaptıkları işlemlerden dolayı elde ettikleri tüm gelirler üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ödemekle yükümlüdür. Bu vergi, finans sektörüyle ilgili neredeyse tüm gelirleri kapsar.

Bankacılık işlemlerinin vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi, ülkelerin vergi idarelerinin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) gelirlerinden yoksun kalmasına yol açmaktadır (Mert ve Bayar, 2020a: 32). Bu nedenle dijitalleşme sürecinde, verginin uygulanmasının gözden geçirilmesi gerekir. Yapılacak düzenlemelerle e-Ticaret ve e-Bankacılık gibi sanal işlemlerin vergilendirme süreçlerine uyum sağlanarak, dijital ekonominin daha etkin bir şekilde yönetilmesi ve geliştirilmesi hedeflenmelidir (Varnalı, 2024: 204).

1.2.1.4. Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda belirtilen belgeler damga vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, (2) sayılı tablo incelendiğinde elektronik ortamda düzenlenen belgelerin açıkça belirtilmediği görülmektedir. Bu durum, elektronik ortamda hazırlanan belgelerin damga vergisine tabi olabileceği sonucunu doğurabilir. Öte yandan, Kanun'un 1. maddesinde, "kağıt" teriminin; yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaretle düzenlenen, herhangi bir hususu ispat ya da belirlemek amacıyla ibraz edilebilecek belgeler ile elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ya da elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri kapsadığı ifade edilmektedir. Bu tanım doğrultusunda, bir belgenin damga vergisine tabi olup olmadığını belirlemek için yazılı ortamda bulunması veya elektronik imza ile manyetik ortamda düzenlenmiş olması gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Elektronik ortamda oluşturulan bir belgenin kağıt ortamına alınmaması durumunda, damga vergisine tabi olmayacağı yönünde bir yorum

yapılabilir. Ancak, bu konuda daha net düzenlemeler yapılabilmesi için mevzuatta detaylı bir çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Akgün).

1.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi

Bireylerin geliri genellikle gelir vergisi üzerinden vergilendirilirken, şirketler ise yıl içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemektedirler. Ancak, sanal ortamda gerçekleştirilen mesleki ve ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların mevcut mevzuat içerisinde değerlendirilmesi, vergileme konusunda sürekli olarak karşılaşılan sorunları kaçınılmaz hale getirmektedir (Varnalı, 2024: 199).

Ticaret ve serbest meslek faaliyeti için işyeri zorunluluğu vergi mevzuatı açısından yoktur. Bu doğrultuda sanal ofis satışı yapan kişilerden alınan hizmetlerle bir sanal ofis kiralarak yapılan faaliyetler hukuksuz sayılmaz. Kaldı ki uygulamada bir işyerini birden fazla mükellefin ortaklaşa kullanması veyahut kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir mükellefe kiralaayan mükellefler ve kiracıları için de faaliyetin yürütülmesi Vergi Usul Kanunu yönünden mümkündür. Burada asıl değinilmesi gereken yer işyerinin olması veya sanal ofis kiralanması faaliyetin yapıldığına dair ispat değildir. Vergi kaçakçılığında çokça karşılaşılan durumlardan olan sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlemesi için göstermelik işyerlerinin kiralanması ve mükellefiyet tesisi için bu adreslerin gösterilmesi her ne kadar başlangıçta mükellefiyet tesisi için yoklama yoluyla araştırılsa da nihayetinde gerçek bir faaliyetin olmadığı tespit edilmesi durumunda mükellefiyet hiç tesis ettirilmemekte veya re'sen terkin edilmektedir (Erey ve Erey, 2019: 120).

Sanal Ofislerin Faaliyet İçin İspat Niteliği: Sanal ofisler, faaliyetin varlığını kanıtlamak için her durumda yeterli kabul edilemez. Ancak, işyerine fiziki olarak bağımlı olmayan sektörlerde sanal ofis kullanımı, faaliyetin şüpheli olduğu anlamına gelmez. Vergiyi Doğuran Olayın Mahiyeti: Vergi Usul Kanunu'nda, bir faaliyetin sürdürülmesi için fiziki işyeri şartı bulunmamaktadır. Bu nedenle, sanal ofislerde yürütülen faaliyetler, mevzuata

uygun olduğu sürece hukuki bir sorun teşkil etmez. Sektörel Gereklilikler ve Şüpheli Faaliyetler: İşyerine fiziki olarak ihtiyaç duyulan sektörlerde (örneğin lokanta işletmeciliği), sanal ofis kullanımı idare tarafından şüpheli görülebilir. Ancak, fiziki işyerine ihtiyaç duyulmadığı ve faaliyetin internet üzerinden, teknik ve ticari icaplara uygun şekilde yürütüldüğü durumlarda sanal ofis kullanımı bir sorun oluşturmaz. Örnek Durumlar: Lokanta işletmesi için sanal ofis kullanılması şüpheli bir durum yaratabilir. Fakat, kurye teslimiyle yemek satışı yapan bir girişimin, yemekleri anlaşmalı lokantalardan temin etmesi ve kar marjıyla satış yapması durumunda, sanal ofis kullanımının mevzuata aykırı olduğu söylenemez. Bu açıklamalar, vergi idaresinin şüpheli yaklaşımlarında dikkate alması gereken unsurları netleştirmektedir. Vergi uygulamalarında temel kıstasın “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti” olduğuna dair ilke, bu gibi durumların değerlendirilmesinde rehber olmalıdır (Erey ve Erey, 2019: 120).

1.2.3. Dijital Hizmet Vergisi

DHV'nin amacı dijital hizmet sağlayan çok uluslu büyük şirketlerin faaliyetlerinin vergilendirilmesidir. Bu vergilendirme, kullanıcı katılımının dijital faaliyetlerde temel bir girdi olduğu ve işletmenin gelirlerinin bu katılımdan sağlandığı durumlarla ilgilidir. Ancak sağlanan mal veya hizmetlerin dijital bir arayüz aracılığıyla doğrudan kullanıcılara sunulması ve gelirlerin bu kullanıcılardan elde edilmesi durumunda DHV uygulanmaz. Ayrıca mal satışları veya hizmet sağlama gibi perakende satış faaliyetlerinden elde edilen gelirler, firmanın internet sayfası üzerinden gerçekleştiriliyorsa, bu gelirler de DHV kapsamına girmemektedir. Bu tür durumlarda, değer yaratma, sunulan mal veya hizmette bulunmakta olup, dijital arayüz yalnızca bir iletişim aracı olarak kullanılmaktadır. Ödeme ve iletişim hizmetleri sunan dijital arayüzler aracılığıyla elde edilen gelirler de bu verginin kapsamı dışındadır. Örneğin, İspanya'da yaşayan Bay (X)'in, Paris'teki (Y) otelinin internet sayfası üzerinden bir haftalık konaklama rezervasyonu yapması ve

ödemeyi Paypal ile gerçekleştirmesi DHV kapsamına girmeyecektir (Pando, 2019).

Ancak her ülkenin kendi vergi politikasını uygulaması, dijital hizmet sunan çok uluslu işletmeler için karmaşık bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle, ortak bir uluslararası kuruluş altında küresel bir vergileme kuralı geliştirilmesi, ülkelerin vergi tabanlarını korurken aynı zamanda rekabetçi bir ortam yaratabilir. Böyle bir düzenleme, küresel ticareti destekleyebilir ve çok uluslu işletmelerin karşılaştığı çifte vergilendirme ve vergi uyumu sorunlarını çözebilir. Sonuç olarak bu tür bir sistem hem devletler hem de işletmeler için daha öngörülebilir ve adil bir vergi ortamı yaratma potansiyeline sahiptir (Demirli ve Zıvalı, 2023).

1.3. e-Ticaretin Avantaj ve Dezavantajları

İnternet kullanımıyla birlikte e-Ticaretin yaygınlaşması, bilgiye ana kaynağından, aracıya ihtiyaç duymadan, doğru, hızlı ve ucuz şekilde ulaşma maliyetlerin düşmesini sağlamaktadır (Altınok vd., 2003: 3). Bu düşük maliyetlerin bir kısmı müşterilere indirimli fiyatlar şeklinde yansıtılabilir. Reklam ve pazarlama yapmak organik arama motoru, tıklama başına ödeme ve sosyal medya sayesinde daha uygun maliyetli hale gelmiştir. Bir e-Ticaret kurulumunu yürütmek için faturalandırma, ödemeler, envanter yönetimi gibi operasyonel süreçlerin otomasyonu için gereken çalışan sayısı ihtiyacı azalır. Muhasebe gibi operasyonel alanlarda dijital yazılımların entegrasyonu çok daha kolaylaşır. Alışveriş adına bir merkez oluşturmak için kira vermeye gerek yoktur. Bu sayede hem mali hem de enerji tüketiminde tasarruf sağlanmış olur (Netkasam). Günün her saati satış yapılabilir. Müşteriler kampanyalardan hızlı haberdar olur.

Blokszinciri teknolojilerinin e-Ticarette uygulanması gizlilikte artış, gelişmiş güvenlik, işlem maliyetlerinin en aza indirilmesi, ürün hareketini ve orijinalliğini izleme vb. avantajlar sağlar (Karani ve Mwapwele, 2023: 153). e-Ticaret, mal, sermaye ve bilginin dolaşımını geleneksel ticarete kıyasla daha

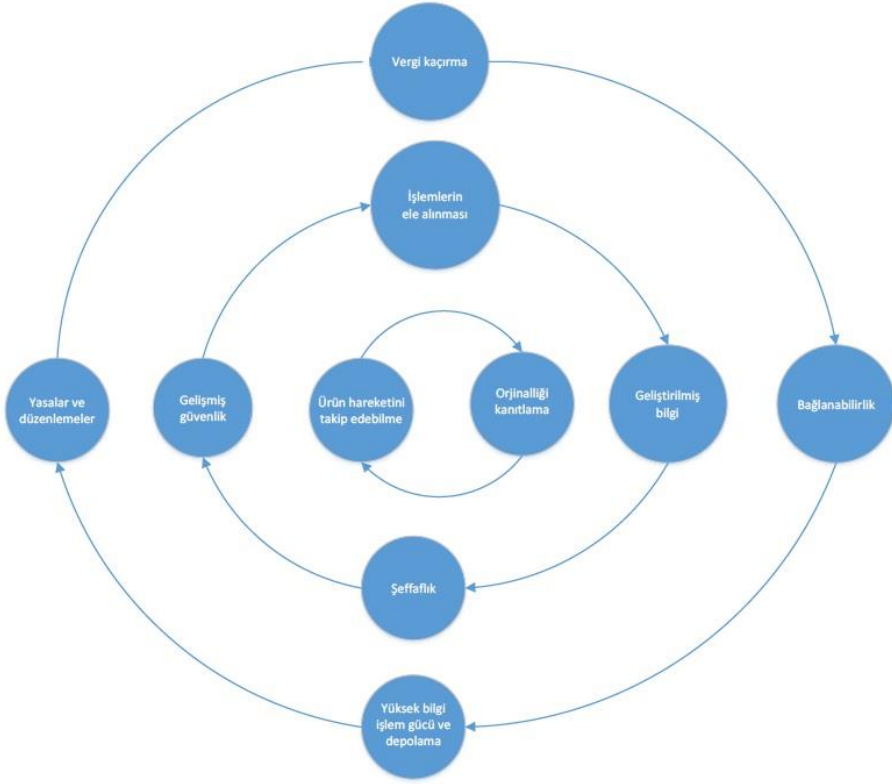
etkin bir şekilde iyileştirir ve işletmeler daha rekabet edebilir hale gelir (Akdoğan ve Akdoğan, 2022: 172). İzleme ve analitik araçları, müşteri davranışlarını anlamak ve pazarlama stratejilerini optimize etmek için değerli içgörüler sunar. Dinamik tüketici eğilimleri ve pazar taleplerine hızlı yanıt vermek, işletmelerin rekabet avantajı kazanmasını sağlar. Fiziki bir mağaza gerektirmeyen e-Ticaret, düşük başlangıç maliyetleri ile girişimcilere kapılarını açar (İdeasoft).

e-Ticaretin hızla gelişimi, tüketicilere alışveriş kolaylığı sağlamakla birlikte, aynı zamanda tüketim alışkanlıklarını da değiştirmektedir. Hızlı teslimat, kolay iade politikaları ve çeşitli finansal teşvikler, tüketicilerin online alışveriş platformlarını daha sık kullanmalarını teşvik etmektedir. Ancak bu durum, özellikle gelişmekte olan ekonomilerde, üretim kapasitesinin talebi karşılayamamasına ve dolayısıyla talep enflasyonuna yol açabilmektedir. Bu nedenle, e-Ticaretin getirdiği kolaylıkların yanı sıra, tüketici davranışları ve ekonomik etkileri üzerine dikkatli bir denge kurulması gerekmektedir (Eryüzlü, 2020: 397).

e-Ticaret faaliyetleri ile işletmeler geleneksel yollarla (sabit ticaret, satış ekipleri, ticari fuarlar ve posta siparişi katalogları gibi) elde edilemeyen cirolar sağlayabilirler. Şöyle ki işletmeler dijitalleşmeye eğilimli müşteri gruplarıyla bağlantı kurabilir veya satış alanlarını diğer bölgelere ve hatta ülke sınırlarının ötesine genişletebilir. e-Ticareti benimseyen müşteriler de çeşitli satıcıların fiyatlarını ve tekliflerini hızlı bir şekilde karşılaştırabildikleri için işlem maliyetleri düşer (Schwartz, 2017: 1-4). Dijital etkileşimler, tüketiciye yönelik e-ticaret yapmayan şirketler için de önemli fırsatlar sunar. Bu şirketler, veri analizi, müşteri ilişkileri yönetimi ve pazar araştırması gibi alanlarda dijital araçlardan yararlanarak değer yaratabilirler. Ancak bu etkileşimlerin vergi makamları tarafından tam olarak izlenmesi zor olabilir (Thornton, 2018: 3).

Karani ve Mwapwele (2023), e-Ticarette blok zinciri teknolojisinin uygulanmasının faydaları ve zorlukları üzerine Şekil 2'deki modeli geliştirmişlerdir.

Şekil 2: Blok Zinciri Teknolojisinin e-Ticaretteki Faydaları ve Zorlukları



(Karani ve Mwapwele, 2023: 163)

Model, blok zincirinin yaygın bir şekilde kullanılması (en içteki daire), zorlukların ele alınması (en dıştaki daire) ve faydaların gerçekleşmesinden (orta daire) oluşmaktadır. Örneğin ürün hareketini takip etme ve ürünlerin orijinalliğini kanıtlama, daha güvenli, bilgilerin verimli ve şeffaf şekilde açıklanmasını sağlar. Blok zinciri teknolojisinin e-Ticarette benimsenmesi, işlemlerin verimliliğini ve güvenliğini artırarak sanayileşmeyi ve yenilikçiliği teşvik edebilir. Ancak bu teknolojinin etrafındaki yasal ve düzenleyici belirsizlikler, vergi kaçakçılığı gibi istenmeyen faaliyetlere yol açabilir ve blok zincir para birimlerinin değerinde oynaklığa neden olabilir. Düzenleyici çerçevelerin netleştirilmesi, blok zincirinin potansiyelini daha iyi bir şekilde ortaya çıkarabilir ve para birimlerinin istikrarını sağlayabilir. Bu nedenle,

teknolojinin faydalarını maksimize etmek ve riskleri minimize etmek için kapsamlı ve uyumlu düzenlemelerin oluşturulması önemlidir (Karani ve Mwapwele, 2023:163).

Verilerin daha fazla görünürlüğü ve tehditlerin ve fırsatların daha erken belirlenmesi vergiyi bir maliyet merkezinden bir kar merkezine kaydırmaya yardımcı olacaktır. Dijital bağlantı ayrıca, işletmelerin vergi makamlarıyla daha şeffaf bir şekilde etkileşim kurmasını sağlar ve geri ödeme, yükümlülükler konusunda daha fazla kesinlik olur (Thornton, 2018: 5).

Gelişmekte olan ülkelerde, hala yeni hukuki düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Fikri mülkiyet hakları, vergilendirme, onay süreçleri, uluslararası yasal boşluklar ve kişisel gizlilik hakları gibi konularda standartların belirlenmemesi ve sınırların net bir şekilde çizilmemesi, çeşitli karışıklıklara neden olmaktadır. Bu nedenle, kanunların elektronik ortamları da kapsayacak şekilde yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (elektronikTicaretRehberi.com).

Devletin gelişimi açısından vergi mükelleflerinden sağlanan fonların gelir katkısı önemli girdidir. Vergileri devlet hazinesine mümkün olduğunca fazla para koymak için bütçesel bir işlev olarak gören vergi makamları ile karları maksimize etmek için vergi mükellefi olarak şirketlerle ilgilenen vergi makamları arasında farklı çıkarlar vardır. Vergi sektöründen elde edilen devlet gelirini optimize etme çabasıyla, intifa hakkı şeffaflığı politikası şirketler tarafından olumsuz algılanmaktadır. Çünkü bu durum şirketlerin karşılması gereken vergi yükündeki artışla ilişkilidir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olarak bilinen hem pasif hem de aktif formlarda ortaya çıkar (Kamilah ve Khan, 2021: 59). Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma, bir ülkenin vergi kanunlarının içerdiği zayıflıklardan yararlanarak vergilendirme alanındaki hükümleri ihlal etmeden yasal olarak ödenmesi gereken vergi borçlarını azaltmak için vergi mükellefleri tarafından gösterilen çabadır.

Uluslararası faaliyet gösteren şirketler ödeyecekleri vergileri azaltmak ve kar aktarımı yapmak amacıyla çeşitli riskler içeren yöntemler

kullanmaktadırlar. Bu yöntemlerden en sık kullanılanları şunlardır (Hadzhieva, 2016: 25; Kamilah ve Khan, 2021: 60):

• **Tercihli Vergi Rejimleri:** Çok uluslu şirketler, dijital ürünleri müşterilere daha hızlı ulaştırmak amacıyla pazarlama veya teknik destek gibi hizmetler için yan kuruluşlardan yararlanmaktadır. Bu yan kuruluşlar, telif hakları, patentler, lisanslar ve markalar gibi fikri mülkiyet ödemelerini düşük vergilendirme oranlarına sahip bölgelerde ya da tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerde gerçekleştirerek vergi avantajı elde etmektedir.

• **Maddi Olmayan Varlıkların Yapay İç Ticaret:** Çok uluslu şirketler, kar değişimi, yönetim ücretleri veya uluslararası fikri mülkiyet haklarının lisanslanması gibi maddi olmayan varlıkları yapay iç ticaret yöntemleriyle kullanarak kar aktarımı gerçekleştirirler. Bu strateji, vergi yükümlülüklerini minimize etmek amacıyla kârın belirli yargı bölgelerine yönlendirilmesini sağlar.

• **Örtülü Sermaye:** İşletmeler, yerel düzeydeki yan kuruluşlarının risklerini azaltmak amacıyla sermayelerini sınırlayabilirler. Örneğin, çevrimiçi ürün satan bir şirketin yerel yan kuruluşu, sınırlı kazançta sahip bir depo olarak yapılandırılabilir, bu da yerel kazançları ve dolayısıyla vergi yükümlülüklerini azaltabilir.

• **İç Borç Değişimi:** Bir yan kuruluşun diğerine büyük miktarda borçlu olduğu durumlarda, yüksek faiz oranları uygulanarak borçlu olan yan kuruluşun vergi matrahı düşürülürken, borcu alan yan kuruluşun kârı artırılmaktadır. Bu strateji, vergi yükümlülüklerini azaltmak için iç borçların yönetimini kullanmayı amaçlar.

• **Mülkiyet Durumunun Güncellenmemesi:** Şirketler genellikle mülkiyet yapılarında değişiklikler yapar, ancak bu değişiklikleri resmi devlet kurumlarına veya kamuoyuna yeterince bildirmeyebilirler. Bu durum, mülkiyet tapularının güncellenmemesi nedeniyle şeffaflık ve düzenleyici uyum sorunlarına yol açabilir.

•**Transfer fiyatlandırması:** Bir şirketin ticari yönden ilişkide olduğu şirket ile aralarında gerçekleştirdikleri faaliyetlerde o şirketi daha zengin veya daha fakir hale getirmek için mal ve hizmet (veya hayali hizmetler bile olabilecek yönetim veya danışmanlık hizmeti) fiyatlarını emsallerinden çok yüksek bir fiyata satmasıdır.

Transfer fiyatlandırması uygulaması potansiyel vergi gelirini gerçek değerinden düşürmesi nedeniyle devlet üzerinde zararlı bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, şirketlerdeki doğrudan faydalanıcılarla (intifa hakkı sahipleri) ilgili bir şeffaflık modelinin teşvik edilmesi gerekmektedir. Ancak intifa hakkı sahiplerine ilişkin en son bilgileri sunmayan birçok şirket olması, dolayısıyla mevcut verilerin güncellenmemesi gibi çeşitli engeller vardır. Şu anda bir şirketin intifa hakkı sahipliği sadece yasal bir temelde bilinebilir. Şirket yasallığı, şirketlerdeki intifa hakkı sahipliğine veri erişimini teşvik etmenin temelidir (Kamilah ve Khan, 2021: 60).

Bir ülkede vergi incelemesine tabi olan bir mükellef, eğer çok uluslu bir işletmenin parçasıysa, bu mükellefin bulunduğu ülkedeki yerel vergi uyum uygulamaları diğer ülkelerin vergi yargı alanlarını da etkileyebilir. Özellikle sınır ötesi transfer fiyatlandırması durumlarında, bu etkileşimler belirgin hale gelir. İlişkili işletmeler arasında yapılan kontrollü işlemlerde vergisel sonuçları etkileyebilir. Eğer bir ülkede uygulanan transfer fiyatlandırma kuralları diğer ülkeler tarafından kabul edilmezse, çifte vergilendirme riski ortaya çıkabilir. Bu nedenle, vergi idarelerinin yerel uyum uygulamalarını emsallere uygunluk ilkesine göre belirlerken, bu kuralların diğer ülkeler üzerindeki potansiyel etkilerini de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Böylece, vergi yükünün uluslararası düzeyde adil bir şekilde dağıtılması ve mükelleflerin çifte vergilendirilmesinin önlenmesi sağlanabilir (OECD, 2017: 177).

e-Ticaret, EBay gibi e-Ticaret platformlarının vergilerden kaçmasına izin verir, bu da menşe ilkesi uygulandığında ülkeler arasındaki rekabeti artırır ve daha düşük KDV oranları ile sonuçlanır. Hedef ticaret ilkesi uygulandığında, elektronik ticaret sınır ötesi alışverişin yerini aldığından,

ülkeler arasındaki rekabeti azaltır ve KDV oranlarında artış sağlar. e-Ticaret platformları, ikamet ettikleri ülkeye göre alıcılar arasında ayrımcılığa izin vermez. Kullanıcı sayısına veya veri akışlarını yansıtan tıklama sayısına dayalı birim vergi, çarpıklıklar oluşturur ve platformun, reklam verenlerin ve kullanıcıların davranışını değiştirir. Kullanıcıların platforma katılımı üzerinde olumsuz etkileri vardır. Örneğin platformun hizmetlerini kullanıcılara faturalamasına yol açabilir, böylece en düşük değerlere sahip kullanıcılar hariç tutulur. Ayrıca, bu vergileendirme muhtemelen kişisel verilerin işlenmesinde bir artışa yol açacaktır. Bu nedenle internet faaliyetlerinin doğrudan ölçütlerine dayanan vergi araçları, bir vergiyi kâr veya gelire dayandırmanın imkansız olduğunu kanıtlanırsa son çare olarak kullanılmalıdır. Anında erişim (satış, reklam geliri) ile elde edilen gelir, verilerin kullanılmasıyla elde edilen gelirden (araştırma verilerinin üçüncü taraflara yeniden satışı, veri depolama) daha düşük oranlarda vergilendirilmelidir (Bacache, 2015: 10-11).

1.4. Dijital Ekonomi Vergileendirmede Neden Zorluklar Oluşturuyor?

Dijital ekonominin nasıl vergilendirileceğine ilişkin sorular dolaysız vergileendirmeden dolayı vergileendirmeye geçişin itici güçlerinden biridir ve kaynakta vergileendirmeden varışta vergileendirmeye doğru ilgili bir harekettir (Thornton, 2018: 4).

Günümüzde vergilendirilme yöntemleri, fiziksel varlıklar üzerinden dijital ekonomik varlıklara doğru bir evrim geçirmektedir. Vergi sistemleri, giderek daha fazla dijital ve sanal unsurları kapsayacak şekilde değişiyor ve bu da mal ve hizmetlerin tanımının yeniden şekillendirilmesi gereğini gündeme getirmiştir. Özellikle dolaylı vergileendirme yöntemlerine geçiş ve gerçek zamanlı vergileendirme uygulamaları bu dönüşümün önemli bir parçasıdır.

Dijital ekonomi, devletlerin vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltmaya başlamıştır. Bu durum, ülkelerin dijital ekonominin etkilerine karşı bireysel olarak önlemler almayı düşünmelerine neden olmuştur. Ancak, her ülkenin

kendi başına aldığı bu önlemler, uluslararası alanda çifte vergilendirme sorunlarını artırabilir ve ticaret için engeller oluşturabilir. Bu tek taraflı yaklaşımlar, uluslararası ekonomik entegrasyonu zorlaştırarak ekonomik büyümeyi ve refahı olumsuz yönde etkileyebilir. Ayrıca dijitalleşmenin sağlayacağı potansiyel yararların önüne geçilmesine neden olabilir (Durdu, 2020: 1965).

1.4.1. Dijital Ekonomideki Süreçlerin Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Yükümlülüklerinin Tespitini Zorlaştırması

e-Ticaretin vergilendirilmesinde mükellefiyet konusu, ilk kez 1998'de OECD'nin Ottawa toplantısında ele alınmış ve ikametgâh esasının kabul edilmesi savunulmuştur. Ancak bu karar e-Ticareti vergilendirme açısından tartışmalara neden olmuştur. Bazı üyeler, e-Ticaretin fiziksel varlık gerektirmeyen yapısı nedeniyle ikametgâh esasının yetersiz olduğunu belirtmiştir. Özellikle bilişim teknolojilerinin gelişimi, ticari faaliyetlerin fiziki varlık olmadan yürütülmesini kolaylaştırarak mükellefiyet tespitini zorlandırmaktadır. Dar mükellefiyet, özellikle ticari ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde önemlidir. OECD model vergi anlaşmasına göre, dar mükelleflerin ticari kazançları yalnızca bir işyeri vasıtasıyla elde edilmişse kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilir. Benzer şekilde, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi de faaliyete tahsisli sabit bir yerin varlığına bağlıdır. Bu düzenlemeler, sabit işyerinin vergilendirmedeki önemini vurgulamaktadır (Hacıköylü, 2019: 132).

e-Ticaretin vergilendirilmesinde önemli bir sorun, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet durumlarının hangi kriterlere göre belirleneceğidir. Bu, çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından da kritik bir konudur. Uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet genellikle “kaynak ilkesi” ve “ikametgâh ilkesi” olmak üzere iki yaklaşımla ele alınır. Kaynak ilkesi, gelirin kaynağını oluşturan ülkenin sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkını esas alır. Çifte vergilendirme, dış ülkelerde ödenen vergilerin

mahsubu veya istisna edilmesiyle önlenmeye çalışılır. İkametgâh ilkesi ise mükelleflerin yerleşik oldukları yeri ekonomik veya sosyal ilişkiler gibi objektif kriterlere göre belirler. Her iki ilke çerçevesinde, bir faaliyetin vergilendirilebilmesi için genellikle bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu yaklaşımlar, tam ve dar mükellefiyet ayrımını da oluşturur. Tam mükellefiyet, kişinin tüm dünya gelirleri üzerinden vergilendirilmesini, dar mükellefiyet ise sadece yerleşik olmadığı ülkede elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini ifade eder (Hacıköylü, 2019: 131-132).

Dijital ekonomideki süreçlerin gizlilik ve sanallaştırma özellikleri vergi mükelleflerinin gerçek kimliklerini belirlemeyi ve ulusal vergi otoritelerinin bu işlemleri vergisel açıdan değerlendirmesini zorlaştırmaktadır. Dijital ekonominin hızla gelişmesi, birçok ülkenin vergi yasalarının ve uluslararası vergi sistemlerinin bu yeni gerçeklikle uyumlu olmamasına neden olmuştur. Bu uyumsuzluk, önemli vergi kayıplarına yol açmaktadır. Bu nedenle, uluslararası kuruluşlar ve ulusal vergi otoriteleri, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin karşılaştıkları sorunları ve çözüm yollarını ortaklaşa ele almalıdır (Budak, 2017: 298; 322).

1.4.2. Elektronik Ortamda “İşyeri” Paradoksu

OECD, 2015 yılında Ottawa toplantısı sonrası model vergi anlaşmasının beşinci maddesinde, elektronik ortamda işyeri sayılabilecek yapıların özelliklerini tanımlamıştır. Buna göre, bir firmanın başka ülkelerde yaptığı satışlardan elde ettiği gelirlerin vergilendirilebilmesi için, satışı gerçekleştirdiği ülkede kısmen veya tamamen bir işyerine sahip olması gerekir. Ancak yalnızca depo, dağıtım veya gösterim amacıyla kullanılan tesisler işyeri kapsamına girmez. Elektronik ortamda işyerinin tanımına uyum sağlamak amacıyla bu madde defalarca revize edilmiştir. Kurumlar Vergisi

Kanunu, sermaye şirketleri, kooperatifler ve diğer bazı kuruluşları yükümlü kabul eder. Hem tam hem de dar yükümlülük, yerleşim yeri ve kaynak esasına göre belirlenir. Türkiye’de kanuni veya iş merkezi bulunanlar, tüm kazançları üzerinden tam yükümlü; yalnızca Türkiye’de kazanç elde edenler ise dar yükümlü olarak vergilendirilir. Kanuni merkez, kuruluş belgelerinde belirtilen yer, iş merkezi ise fiili yönetim merkezidir. Ancak, elektronik ticaret bağlamında bu ölçütlerin işlevselliği sınırlı hale gelebilir (Hacıköylü, 2019: 133).

Dijital ortamda vergi tahsilatının meydana getirdiği vergi sorunları arasında vergi türünün belirlenmesi, satıcının vergi tahsil etme yeteneği, verginin uygulanacağı yetki alanının saptanması, tüketim yerinin doğrulanması ve paketlenmiş ürünler için uygun verginin tespit edilmesi yer almaktadır. Ayrıca, dijital ortamda vergi verilerinin doğru bir şekilde saklanması ve denetim gerekliliklerine uyum sağlanması da önemli zorluklar arasında bulunmaktadır. Bu unsurların her biri, dijital ekonominin karmaşıklığıyla başa çıkmak için etkili ve güncel vergi yönetimi stratejileri gerektirmektedir (Basu, 2007: 283).

Son zamanlarda mahkemelerde vergi makamlarının gelirleri geri kazanmaya ne ölçüde çalıştığı vurgulanmaktadır. Uzun vadede daha önemli olabilecek şey, sınır ötesi dijital işletmelerle ilgili bir dizi son yasal karardır. Bunlar, fiziksel varlığın kapsamını genişletmektedir. Örneğin, Hindistan’daki bir mahkeme, MasterCard Singapore’un Hindistan’daki uzaktan operasyonlarının kalıcı bir kuruluş oluşturduğuna karar vermiştir (Thornton, 2018: 4).

Dijital ekonomi OECD tarafından tanımlanan fikri mülkiyetin ve diğer maddi olmayan varlıkların geliştirme, iyileştirme, bakım, koruma ve sömürü yaşam döngüsü boyunca maliyetleri ve getirileri atfetme ve aktarma zorluklarını da artırmaktadır. Durum, müşteri içgörüsü ve ortaya çıkan değer kaynaklarının ücretsiz olarak elde edilebilmesi (örneğin 'beğen'

tıklamaları) gerçeğiyle daha da karmaşık hale gelmektedir, ancak yine de sınır ötesi değer alışverişinin bir kaynağını temsil edebilir (Thornton, 2018: 2).

OECD'nin 1 No'lu aksiyon planı, dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik çeşitli çözüm önerileri sunmaktadır. Bu çözüm önerileri şunlardır (Yılmaz ve Değer, 2018):

İşyeri oluşturma kurallarının güncellenmesi: Vergilendirilme açısından işyerinin varlığı için "önemli derecede ekonomik mevcudiyet" gereklidir. Bu, elde edilen gelirin büyüklüğüne, müşteri sayısına veya dijital mal ve hizmetlerin kullanımına bağlı olarak belirlenebilir. Ayrıca, sözleşme müzakerelerini yürüten kişiler de belirli şartlarda işyeri oluşturma kapsamına alınabilir.

İşyeri oluşturma istisnalarının yeniden belirlenmesi: Yardımcı ve hazırlayıcı faaliyetlerin değerlendirilmesi gözden geçirilecektir. Örneğin, online satış yapan firmaların diğer ülkelerdeki depoları bu kapsama alınmayabilir. Ayrıca, işlevlerin bağımlı teşebbüsler arasında yapay olarak paylaşılması gibi durumlar da dikkate alınacaktır.

Stopaj uygulaması: Kaynak ülkede yapılan stopaj vergilendirmesinde bazı sorunlar yaşanabilir. Kar marjına bağlı olarak, stopaj oranları bazı işlerde yüksek, bazılarında ise düşük olabilir.

Dengeleme vergisi uygulaması: Dengeleme vergisi, yerleşik olmayan teşebbüslerin kaynak ülkedeki önemli ekonomik varlıklarını vergilendirmeyi hedefler. Bu vergi, yerli ve yabancı vergi mükellefleri arasında eşitlik sağlamak amacıyla bir tedbir olarak uygulanabilir.

İşyerine kazanç atfedilmesi: Transfer fiyatlandırması rehberi güncellenecek ve gayrimaddi hakların hukuki sahipliği kazanç atfını belirlemeyecek. Kazançlar, her bir firmanın işlemdeki rol ve fonksiyonlarına göre belirlenecektir.

Kontrol edilen yabancı kurum tanımı: Kontrol edilen yabancı kurum tanımı, dijital ekonomiden elde edilen kazançların bu kapsamda

değerlendirilmesini ve ana ortakşirket bünyesinde vergilendirilmesini alternatif bir çözüm olarak önermektedir.

1.4.3. Vergilemede Tek Taraflı Önlem Alınması

Dijital ekonominin doğası gereği yoğun BİT altyapılı teknolojiler kullanan yeni dijital iş modelleri bakımından ulusal sınırların bir önemi kalmamıştır. Ancak hem ulusal hem de uluslararası vergi politikaları hala bu yeniliği geriden takip etmektedir. Türk vergi mevzuatında olduğu gibi, pek çok ülkede “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” prensibi geçerlidir, yani vatandaşların vergi kurallarından haberdar olmaları beklenir. Ancak çoğu insan bu konuda yeterli bilgiye sahip değildir ve vergi politikalarının ayrıntılarına ilgi göstermez. Bu bağlamda, vergi politikaları genellikle uluslararası uzmanlar ve çıkar grupları tarafından belirlenir ve bu süreçler genellikle kamuoyunun bilgisi dışında gerçekleşir. Bu tür uluslararası kararlar, vergi uzmanlarının toplandığı forumlarda, özel görüşmelerde veya lobicilik toplantılarında alınır. Vergilendirme yetkisi ulusal hükümetlere, sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ne kadarının vergiye tabi olacağına karar verme hakkı tanırken, bu durum uluslararası düzeyde çifte vergilendirmeye neden olabilir. Çifte vergilendirme ve vergi rekabeti sorunlarının çözülmesi zordur çünkü ülkeler vergi yetkilerini bırakmak istemezler. Bu sorunların çözülmesi için ikili anlaşmaların ötesinde çok taraflı bir uluslararası vergi işbirliği gereklidir. (Ubay, 2022: 35-38).

Uluslararası vergi reformlarına dair 130'dan fazla ülkenin ortak bir çözüm üzerinde anlaşması, çeşitli siyasi engeller nedeniyle zor bir süreçtir. Ülkeler arasındaki rekabet ve mevcut vergi sisteminden elde edilen avantajlar, reformlara olan yaklaşımları etkileyebilir. Bazı ülkeler mevcut sistemin getirdiği avantajları kaybetmek istemediği için reformlara karşı çıkarken, diğer ülkeler mevcut durumdan daha fazla pay almak için reformları desteklemektedir. Bu durum, uluslararası düzeyde fikir birliğine ulaşmayı zorlaştırmaktadır. Özellikle DHV gibi dijital önlemler, ülkeler arasında büyük

farklılıklar gösterir. DHV, sadece dijital reklam gelirleri üzerinden alınan bir vergi olarak belirlenmiş ve bu da tartışmaların merkezine yerleşmiştir (Faulhaber, 2019: 186).

Dijital ekonominin meydana getirdiği birçok zorluğa ortak bir uluslararası çözüm sağlanamadığı için bazı ülkeler tek taraflı önlemler almakta, kendi yetkilerini kullanarak DHV'ni uygulamaya koymaktadır (Kaya, 2020: 447). Google'ın merkezi Dublin'de olmasına rağmen, Fransa'da elde ettiği kazançları Fransa'da vergilendirmemesi, Fransız vergi otoritelerinin dolandırıcılık soruşturması başlatmasına yol açmıştır. Bu durum üzerine Google, Fransa ile bir uzlaşma sağlamak için 1 milyar Avro ödeme yapmayı kabul etmiştir. AB ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar, bu meseleye ortak bir çözüm bulmak amacıyla çalışmalar yapmaktadır. Dijital dünyada sunulan değer ve hizmetlerin vergilendirilmesi ihtiyacı, dijital hizmet vergisinin uygulanmaya başlanmasına sebep olmuştur (Yayman, 2022: 116).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ülkeler genellikle tek taraflı adımlar atarken, uluslararası kuruluşlar daha geniş çok uluslu stratejiler geliştirmeye çalışmaktadır. Bu çerçevede, bazı ülkeler çeşitli adlar altında tek taraflı uygulamalara başlamıştır; örneğin yönlendirilmiş kazançlar vergisi, denkleştirme vergisi, dijital mal ve hizmet vergisi, dijital stopaj vergisi ve dijital işyeri kavramları gibi. Ancak dijital ekonomi, doğası gereği ulusal sınırları aşmakta olup, ülkelerin tek başlarına aldıkları önlemler bu alandaki sorunları çözmekte yetersiz kalmaktadır. Bu durum, dijital ekonominin vergilendirilmesinin uluslararası bir perspektiften ele alınmasını ve küresel iş birliğini zorunlu kılmaktadır. Ülkelerin dijital ekonomi ortamında vergi tabanlarını koruyabilmeleri için vergi politikalarını küresel ölçekte uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir. Bu amaçla, uluslararası kuruluşlarla iş birliği yaparak dijital ekonomi için yeni ve kapsamlı vergi kuralları ile araçları geliştirmeleri önemlidir (Birinci, 2019: 522-523).

1.4.4. e-Ticaret Şirketlerinin Kârlarının Dağıtılması Sorunu

Pazar ne kadar küreselleşir ve üretim faktörleri ne kadar hareketli hale gelirse, vergi tabanı o kadar esnek olacaktır. Dijitalleşmenin artmasıyla şirket kârlarının da daha mobil hale geleceği muhtemeldir. Etkin vergi oranlarındaki farklılıkların, uluslararası işletmelerin yatırımlarını nereye yerleştirmeyi seçtikleri üzerinde her zamankinden daha büyük bir baskı oluşur. Bu durum dibe doğru yarışın potansiyel tehlikeleriyle birlikte ülkeler arasındaki vergi rekabetini daha da artıracaktır. Vergi matrahını yalnızca çevrimiçi kazançlar için değil, müşterinin bulunduğu yere göre ayarlamak daha mantıklı görünmektedir (de Wilde, 2015: 802).

Son otuz yılda merkezi organizasyon teknolojileri, küresel ekonomi ve toplum üzerinde köklü bir dönüşüm yarattı. Bu değişimi anlamak için 2002'de piyasa değeri açısından dünyanın en değerli beş şirketine bakıldığında Microsoft, General Electric, Exxon, Walmart ve Pfizer'in öne çıktığı görülürken, 2017'de bu liste tamamen değişmiş ve Apple, Alphabet (Google), Amazon, Microsoft ve Facebook lider konuma yükselmiştir. Ayrıca, Alibaba ve Tencent gibi iki Çinli platform devi de küresel ilk 10 sıralamasına girmiştir. Bu platform devleri, etkilerini genişleterek pek çok endüstriyi, tedarik zincirini ve yerleşik firmaları yeniden şekillendirmiştir. Bu dönüşümler sonucunda, pek çok sektörde çalışanlar işlerini kaybetme, gelir kaybı yaşama veya işlerinin niteliğinin tamamen değişmesi gibi tehditlerle karşı karşıya kalmıştır. Bununla birlikte, yeni iş imkanları ve gelir kaynakları da doğmaktadır; ancak bu yeni işler genellikle tamamen farklı beceriler gerektirmekte veya etkilenen işçilerin bulunduğu yerlerden farklı bölgelerde ortaya çıkmaktadır (Kenney ve Zysman, 2017). Dijital platformların kârlılığı, onları kâr için yeni yatırım alanları bulmaya istekli finansal fonlar bakımından ayrıcalıklı bir yatırım aracı haline getirmektedir. Bu nedenle, yeni dijital şirketlerin gelişimine sponsor olmada hiçbir zaman risk sermayesi sıkıntısı yoktur ve piyasada birleşen dijital şirketler, yeni sermaye çekmek için kolayca pazarlık yapabilir konumdadır (Ubay, 2022: 41).

Özellikle çevrimiçi reklamcılık, çevrimiçi oyunlar ve bulut hizmetleri gibi faaliyetlerle uğraşan dijital işletmeler, ev sahibi ülkelerde fabrika, iş yeri veya ofis gibi fiziksel bir varlığa sahip olmadan denizaşırı işlemler yapabilmektedir. Ayrıca, bu işletmelerin kendi kurulu oldukları ülkedeki vergi yüklerini sıfırlamak ya da düşürmek için gelir kaynaklarını da içeren gayrimaddi varlıkları daha düşük vergili ya da vergisiz ülkelere aktarmaları oldukça kolaydır. Bir ülkenin vergilendirme yetkisinin sınırı, o ülkenin egemenlik sınırları ile bağlantılıdır. Vergilerin yerelliği ilkesi gereği, vergi kanunları o ülke egemenlik sınırları içinde uygulanır. Bununla birlikte, uluslararası vergilendirme bazı durumlarda bu kuraldan sapmalar oluşturmaktadır. Ancak, dijital ekonomi hem ulusal hem de uluslararası vergilendirme bakımından zorluklar içermektedir. Geleneksel uluslararası vergilendirme bakımından iş yeri ya da bağlantı prensibi gibi kurallar üzerine oturtulan vergileme hakkının dağıtımı konusu, dijital ekonomi söz konusu olunca işlememektedir. Dördüncü sanayi devrimi olarak nitelendirilen dijital ekonomi, gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler bakımından hem bazı zorluklar hem de birtakım avantajlar ortaya çıkarmıştır. Vergilendirme, bu zorlukların en tipik örneği olmakla birlikte bir avantaj olarak da görülebilir. Çünkü özellikle 2019 yılından bu yana Covid 19 küresel salgınının etkisiyle gelir gider dengesi bozulan ülkeler bakımından dijital ekonomi yeni vergi kaynaklarının belirmesine neden olmuştur. OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesinde küresel bir uzlaşma sağlanması yönündeki raporlarına karşın, ülkeler bakımından vergilendirme yetkilerine dayanarak dijital ekonominin kendi ülkelerindeki pazar payları üzerinden vergi almalarının yolu açılmıştır (Ubay, 2022: 42).

Dijital kapitalizm, istihdama göreceli bir artış sağlarken dünya çapında yüksek kar oranlarını hedefleyen bir yapıdır. Bu nedenle, faaliyette buldukları ülkelerde vergilendirme hakkını perdeleyecek dijital yapılar içerirler. Bu sorunun çözümünde uluslararası uzlaşmanın yokluğu, Türkiye'nin de dâhil olduğu birçok ülkenin hizmet vergisi gibi bireysel çözümlere

başvurmasına neden olmuştur (Ubay, 2022: 32). Büyük çok uluslu şirketler bu değişikliklere hazırlanmak için yoğun bir şekilde lobi yaparken, orta ölçekli çok uluslu şirketler şirketlerin lobi yapma ve operasyonlarını uyarlama konusunda daha sınırlı kaynakları bulunmaktadır (Thornton, 2018: 55).

Mevcut uluslararası vergi kurallarındaki yetersizlik dijital ekonomide ciddi matrah aşındırma ve kâr kaydırma fırsatlarına neden olduğundan kârların ekonomik faaliyetlerin yapıldığı ve değer üretildiği yerde vergilendirilmesinin önemi artmıştır. Satışın yapıldığı ve değer üretildiği ülkelere ilgili kârın tahsisi zorunluluk haline gelmiştir. Ekonominin dijitalleşmesinin meydana getirdiği vergisel sorunlara karşı G20/OECD Kapsayıcı Çerçeve'nin güçlü desteğini de alan iki sütunlu yaklaşımdan birincisi olan Sütun 1, pazar durumunda olan ülkelerin lehine vergilendirme yetkilerinin ne şekilde yeniden tahsis edilebileceğine odaklanarak sorunun kalıcı biçimde çözümü arayışındadır. Sorunun çözüme kavuşturulamamasının ülkeleri tek taraflı olarak önlem almaya sevk ettiği gerçeği, tüm ülkelerce kabul edilebilir bir çözüm adına çabaları artırmaktadır. Bu çok taraflı işbirliğini sağlamada günümüzde OECD, uluslararası bir kuruluş olarak kendi bünyesinde yürütülen Matrah Aşınması ve Kar Aktarması (BEPS) projesi ile başı çekmektedir. BEPS konusuna dijital ekonomi ile ilgili bölümde ayrıntılı olarak değinileceği için bu bölümde üzerinde durulmayacaktır (Kara, 2022: 291).

1.5. e-Ticareti Vergilemede Sahip Olunması Gereken Özellikler

Önceleri modern dünyanın en değerli varlığı altın veya petrol iken günümüz itibariyle veriler (dijital dönüşüm, sosyal medyanın yükselişi, internet üzerinden iş yapma vb.) önemli hale gelmiştir. Dünyanın büyük şirketleri eskiden üretici ve perakendeciler iken şimdi platform sağlayıcıları, veri toplayıcıları ve reklam yapımcılığı ile uğraşanlardır. Vergi kurallarının dosyalama yapılmadan vergilendirilenleri ve idarelerin vergileri tahsil etmek

ve denetlemek için güçlü veri boru hatlarından nasıl faydalanabileceğini dikkate alarak tasarlanmış olması gerekir (ICAEW, 2019: 2).

Uluslararası kurum ve kuruluşların yaptıkları çalışmalar, düzenledikleri konferanslar, yayımladıkları sunumlar ve gerçekleştirdikleri toplantılar sonunda e-ticaretin vergilendirilmesinde uyulması gereken temel vergileme ilkeleri belirlenmiştir. Buna göre temel vergileme ilkeleri (Özdemir, 2018: 85):

•**Tarafsızlık:** Vergileme tarafsız olmalıdır. E-ticaret ile geleneksel ticaret arasında vergiler birinin lehine diğerinin aleyhine olacak şekilde uygulanmamalıdır. İşletmeler kararlarını vergisel koşullara göre değil, ekonomik şartlara göre belirlemelidir.

•**Verimlilik:** Vergileri uygulama ve toplama maliyeti idare ve mükellef açısından mümkün olduğunca minimize edilmelidir.

•**Kesinlik ve Basitlik:** Vergi kanunları açık ve basit olmalıdır. Mükellefler vergiyi ne zaman, nerede ve ne kadar ödeyeceklerini bilmelidir.

•**Etkinlik ve Doğruluk:** Vergiler doğru zamanda ve doğru miktarda alınmalıdır. Vergiden kaçınma ve kaçırma faaliyetleri minimize edilmelidir.

•**Esneklik:** Vergi sistemi, teknolojik ve ekonomik gelişme hızı karşısında esnek ve dinamik olmalıdır.

e-Ticaretin zorluklarına karşı etkili bir çözüm sağlayabilecek bazı politikalardan da bahsetmek gerekir. Bunlardan ilki politika yapımcıların, sınır dışı perakendecilerden alınan vergileri belirli koşullar altında toplayabilmek için vergi politikalarını yeniden gözden geçirmeleri gerektiğidir. İkincisi, elektronik hizmet sunumu yoluyla vergi mükelleflerinin yanı sıra gelir makamları arasında daha iyi bilgi paylaşımı, daha iyi koordine edilmiş hizmetlere ve artan operasyonel verimliliğe yol açacak olmasıdır. Gelir idarelerinin vergi mevzuatı, hükümler, içtihat, gelir istatistikleri, sık sorulan sorular ve formlar gibi bilgilerin görüntülenip indirilebileceği web siteleri/portallar geliştirmesi gerekir. Bu tür portallar, e-Ticaretin vergilendirmesine ilişkin resmi bir kılavuzun geliştirilmesiyle desteklenebilir. Üçüncüsü farklı ülkelerin vergi idareleri, karşılıklı yarar sağlayacak şekilde

vergi uygulama konularında fikir birliğine varmak, idareler arasında uygulama ve bilgi alışverişini kolaylaştırmak için birlikte çalışabilirler. Vergi sistemlerini uyumlaştırmaya yönelik ilk adım olarak, ülkeler, vergi düzenlemelerini mevcut uluslararası kabul görmüş vergi ilkeleriyle uyumlu hale getirmeye çalışırken bile, sınır ötesi e-Ticaret işlemlerinin vergi muamelesini yönetmek için ikili vergi anlaşmaları müzakere edebilirler (Mwencha, 2019: 77-78).

1.6. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik İlk Adım Ne Zaman Atıldı?

Dijital ekonominin vergilendirilmesi, geleneksel iş modellerinden farklı olarak, şirketlerin dar veya tam mükellef olmasına bakılmaksızın gelirlerinin vergilendirilmesini içerir.

Çifte vergilendirme riski, Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra gelir vergisinin yaygınlaşmasıyla aynı zamana denk geldi. Kaynak ülkeler kendilerinden gelir elde eden yerleşik olmayanlara vergi koyarsa ve yerleşik ülkeler yerleşiklerin dünya çapındaki gelirlerine vergi koyarsa, yurt dışındaki kaynaklardan elde edilen gelir iki yargı alanında vergiye tabi tutulabilir: kaynak ülke ve yerleşik ülke. Başlangıçta, yerleşik yargı alanları tek taraflı eylemlerle çifte vergilendirmeyi hafifletmeye çalıştılar. Üç yöntem kullanıldı: (a) yabancı kaynaklı gelir üzerinden yurt dışında ödenen vergi için bir kredi, (b) kaynak ülkede vergiye tabi olan yurt dışından elde edilen gelir için bir muafiyet ve (c) yalnızca kısmi bir rahatlama sağlayan yabancı vergi için bir indirim. Çifte vergilendirmeye karşı tek taraflı çözümün bir özelliği, kaynak ülkenin ilk ve birincil vergi haklarına sahip olması ve yerleşik ülkeye yalnızca bazı kalan haklar bırakmasıydı (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 2).

Anlaşmalar, vergi kurallarına bazı istisnalar getirerek, kaynak yargı bölgelerine belirli gelir türleri üzerinde sınırlı vergi koyma hakkı tanımıştır. Bu durum, işletme karları üzerindeki tüm vergi haklarından vazgeçmenin, sermaye ihraç eden ülkelerin lehine dengesiz bir kural gibi görünmesine yol

açabilir. Ancak bu endişenin iki ana nedeni vardır: Sürekli Varlık Olmaması: Yerleşik olmayan bir kişinin, kaynak ülkede belirli bir varlığı yoksa, işletme karları üzerinde vergi talep etmek zor olabilir. Yani, bir kişi o ülkede sürekli olarak iş yapmıyorsa, gelirine vergi koymak güçleşir. Pratik Zorluklar: Faiz, temettü ve telif hakkı gibi gelirler üzerinde stopaj vergisi uygulamak daha kolaydır. Ancak, mükellefin o ülkede sürekli bir varlığı yoksa, aktif işletme karları üzerinde vergi toplamakta pratik zorluklar yaşanır. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra, Milletler Cemiyeti tarafından geliştirilen model antlaşmalar ve daha sonra OECD, Birleşmiş Milletler gibi kuruluşlar tarafından sunulan alternatif modeller, kaynak ülkelerin yerleşik olmayanların gelirleri üzerinde vergi haklarından feragat etmesini öngörmüştür. Bu modellerde, yerleşik olmayan kişilerin kaynak ülkede daimi bir kuruluşları yoksa, bu kişilerin ticari kazançlarının vergilendirilmemesi kabul edilmiştir. Dijital ekonominin gelişmesi, firmaların bir yargı bölgesinde varlık göstermeden hizmet sunabilmelerini sağladı. Bu durum, çok uluslu şirketlerin vergilerini en aza indirmek için karlarını düşük vergi yargı bölgelerine kaydırmalarına olanak tanıdı. Sonuç olarak, erken dönem antlaşmalarında daimi bir kuruluş kavramı yer aldı. Kaynak ülke, yerleşik olmayan kişilerin daimi bir kuruluş aracılığıyla faaliyet göstermemesi durumunda bu kişilerin ticari kazançlarını vergilendirmeyi kabul etti. Ancak dijital ekonominin getirdiği değişiklikler, bu kuralların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 3).

Bu vergilendirme yaklaşımı, e-Ticarette transfer fiyatlaması, matrah aşınımı ve kar transferi gibi meselelerin daha etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamakta ve uluslararası düzeyde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile uyumlu bir şekilde hareket edilmesini gerektirmektedir. Dijital ekonomi, vergi gelirlerini artırmak ve adil bir vergilendirme sistemi oluşturmak için ulusal ve uluslararası düzeyde dikkatli bir şekilde ele alınması gereken bir alan olarak öne çıkmaktadır. (Ortakarpuz, 2022: 16).

Dijital ekonomi, geleneksel ekonomik faaliyetlerin internet ve web teknolojileri ile dönüşümünü kapsar ve bu ekonomi içinde yer alan şirketler, çeşitli dijital hizmetler ve ürünler sunarlar. İlaç şirketleri gibi, patent ve fikri mülkiyet varlıklarına dayanan gelirleri olan şirketler de dijitalleşme ve veri analitiği gibi alanlarda yaptıkları yatırımlarla dijital ekonomiye dahil olabilirler. 2012 yılında, ABD Senato Daimi Soruşturma Alt Komitesi'nin çok uluslu teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesi konusundaki oturumları, bu şirketlerin vergi kaçırma stratejileri ve uluslararası vergi düzenlemelerine uyumları konusunda önemli tartışmaları gündeme getirmiştir (Faulhaber, 2019: 150-153).

2012 yılında Birleşik Krallık Kamu Hesapları Komitesi'nin çağrısı üzerine Amazon, Starbucks ve Google gibi şirketler vergi uygulamaları hakkında ifade vermiştir. Bu duruşma, kamuoyunun ve basının dikkatini çekmiş, şirketlerin vergi ödemeleri ve iş yapma şekilleri konusunda özür dilemelerine ve değişiklik yapmalarına neden olmuştur. Starbucks, Birleşik Krallık'ta daha fazla vergi ödemek için gönüllü adımlar atarken, Amazon satışlarını 2015 yılından itibaren Birleşik Krallık üzerinden yapmaya başlamıştır. Bu olaylar, şirketlerin vergi stratejileri ve Avrupa'daki itibarları üzerinde önemli etkiler yaratmıştır (Faulhaber, 2019: 153).

2. DÜNYADA DİJİTALLEŞMENİN VERGİLEME ALANINA ETKİSİ

Kısa bir süre içinde uluslararası vergi sisteminin bazı temel varsayımlarını bozan tamamen dijital bir dünyayla karşı karşıya kalabilmemiz mümkündür (Amans, 2017: 3). e-Ticaret işlemlerinin hızlı, ülke sınırlarını aşan özellikleri ve giderek gelişen iş modeli yenilikleri, vergilendirme açısından birtakım yeni zorluklar doğurmaktadır. Geleneksel ticaretin aksine e-Ticaret işlemlerinin kendine has özellikleri olduğundan verginin uygulanması oldukça karmaşıktır.

Dijitalleşen ekonomide doğrudan vergiler, dünya genelinde 27 ülkede uygulanmaya başlarken, 5 ülkede taslak mevzuat aşamasındadır ve 10 ülke uygulamayı planlamaktadır. Ayrıca, 3 ülkede kamuoyu duyurusu yapılmış olup, 7 ülkede ise küresel bir çözüm beklenmektedir. Dolaylı vergiler ise dünya çapında 90 ülkede mevzuata dahil edilmişken, 12 ülkede taslak mevzuat aşamasındadır (Höbel, 2022: 60).

e-Ticaret bağlamında vergilendirmenin etkileri, tüketici fiyatlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkiler. Bu etkiler, vergi yapısının kendisi, e-ticaret işletmelerinin benimsediği politikalar ve faaliyet gösterdikleri pazarların dinamikleri dahil olmak üzere çeşitli faktörlere bağlıdır. Vergilendirmenin tüketici fiyatları üzerindeki etkisi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Birincisi, vergilendirme ürün fiyatlarının doğrudan artmasına neden olabilir. e-Ticaret şirketleri KDV gibi vergileri ürünlerinin fiyatlarına dahil etmeyi seçerse tüketiciler bu mal ve hizmetler için daha fazla ödeme yapabilirler. Bu, satın alma işlemleri sırasında etkili bir şekilde daha yüksek maliyetler anlamına gelir. İkinci olarak, işletmeler vergi giderlerini dengelemek için indirim tekliflerini ve promosyon stratejilerini ayarlayabilir. Bu, indirimlerin azalması veya daha az promosyon teklifi anlamına gelebilir ve bu da tüketicilerin artık eskisi gibi maliyet tasarrufu fırsatlarından yararlanamamasına neden olabilir (Mulyani vd. 2023: 141). Üçüncüsü, tüketicilerin gönderim seçeneklerine ilişkin tercihleri vergi ücretlerinden

etkilenebilir. Daha yüksek nakliye vergileri, tüketicilerin daha pahalı ekspres seçenekler yerine normal nakliye gibi daha uygun maliyetli nakliye yöntemlerini tercih etmelerine neden olabilir. İşletmeler rekabetçi fiyatlandırmayı sürdürmek için vergi maliyetlerinin bir kısmını veya tamamını karşılamayı seçebileceğinden ve potansiyel olarak kar marjlarını etkileyebileceğinden, e-Ticaret pazarının rekabetçi doğası da bir rol oynamaktadır. Tüketicilerin satın alma kararları vergilerden kaynaklanan fiyat artışlarından etkilenilmekte, bu da onların seçimlerinde daha seçici olmalarına veya daha bütçe dostu alternatifler aramalarına yol açabilmektedir. Bazı işletmeler pazarlama stratejilerinin bir parçası olarak vergi maliyetlerini üstlenirken diğerleri bu maliyetleri tüketicilere yansıtıldığından, şirket politikaları çok önemli bir rol oynamaktadır. Son olarak, vergi oranlarındaki ayarlamalar da dahil olmak üzere hükümet düzenlemeleri, ürünlerin genel maliyetini doğrudan etkileyebilir (Mulyani vd. 2023: 142).

e-Ticaret vergilendirmesinin tüketici fiyatları üzerinde gerçekten somut bir etkisi olabilir ve potansiyel olarak tüketicilerin arzu ettiği ürün ve hizmetleri daha pahalı hale getirebilir. Bu çıkarımlar, vergilendirme politikaları ile çevrimiçi alışveriş yapanların yaşam maliyeti arasındaki karmaşık ilişkinin altını çizmekte ve e-Ticaret endüstrisinde vergiyle ilgili konuların dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi ve yönetilmesi ihtiyacını yansıtmaktadır (Mulyani vd. 2023: 142).

2.1. Dijitalleşen Ekonomide Vergilendirme Politikaları

Vergilendirme, hükümetler tarafından uluslararası ticaretin önünde bir engel olarak görülmektedir ve bu bakış açısı iş taleplerine dayanmaktadır. Devletler, sorunları çözme görevini üstlenirken, iş dünyası sorunların aciliyetini dile getirir. OECD, vergi konusundaki uzmanlığıyla öne çıkarak, e-Ticaretin uluslararası vergilendirilmesi üzerine bir çalışma gündemi geliştirmiştir. Bu süreç, Ottawa Bakanlar Konferansı'ndan çıkan e-Ticaretle ilgili vergi ilkelerine dayanır. Elektronik ticaretin küresel doğası, tüm

ekonomilerin çıkarlarını temsil edecek bir forum gerektiriyordu. OECD, teknik çalışma grupları aracılığıyla vergi tartışmalarında hangi konuların öne çıkacağına yön vermekte ve geliştirmekte olan ülkelerle iş birliği yapmaktadır. OECD, uluslararası vergi tartışmalarını iki ana başlık altında ele alır: tüketim vergileri ve gelir vergisi. Tüketim vergileri, sınır ötesi hizmetlerin beyanı gibi konulara odaklanırken, gelir vergisi kaynak ve ikamet arasındaki ikiliği tartışır. Ancak OECD dijital teknolojinin ekonomik gerçekliklerini göz önünde bulundurarak, geleneksel yaklaşımlarını yeniden değerlendirmek zorunda kalmıştır (Campos, 2021: 335-336).

Vergi kuralları ile dijital ekonominin işleyişi arasında bir uyumsuzluk olduğunda, ülkelerin sınır ötesi dijital işlemlerden vergi toplama kapasiteleri kısıtlanabilir. Bu durum, devlet gelirlerinin azalmasına neden olurken, aynı zamanda vergi planlaması için çeşitli fırsatlar da sunmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler, vergi yükümlülüklerini büyük ölçüde azaltmak için bu fırsatları etkin bir şekilde kullanabilmektedir. Dijital ekonomideki yerel işlemler, özellikle çevrimiçi işlemler açısından, bu işlemlerin yerel vergi yasaları çerçevesinde nasıl değerlendirilmesi gerektiğine dair belirsizlikler ortaya çıkmakta ve bu durum vergi sorunlarına yol açmaktadır (Gölçek, 2023: 551).

Dijitalleşme, küresel ticaretin evriminde önemli bir rol oynarken uluslararası vergileendirme sistemlerinde ciddi sorunlara yol açmıştır. Geleneksel vergi sistemleri, bu hızlı ilerlemeleri genellikle yetersiz bir şekilde takip edebilmekte ve dijital ekonominin karmaşıklığı karşısında geri kalmaktadır. İnternet ve bilgi-iletişim teknolojilerinin yaygın kullanımıyla büyüyen dijital ekonomi, küresel ticaret hacmini artırırken aynı zamanda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yöntemlerinin de gelişmesine yol açmıştır. Bunun yanı sıra, dijital altyapıyı kullanan vergi cennetleri, kendilerini dijital vergi cennetleri olarak yeniden şekillendirerek sundukları hizmetler ve hedef kitlelerini genişletmiştir. Bu durum, dijital vergi cennetlerinin neden olduğu matrah aşınması ve kâr transferi sorunlarının çözülmesi için uluslararası

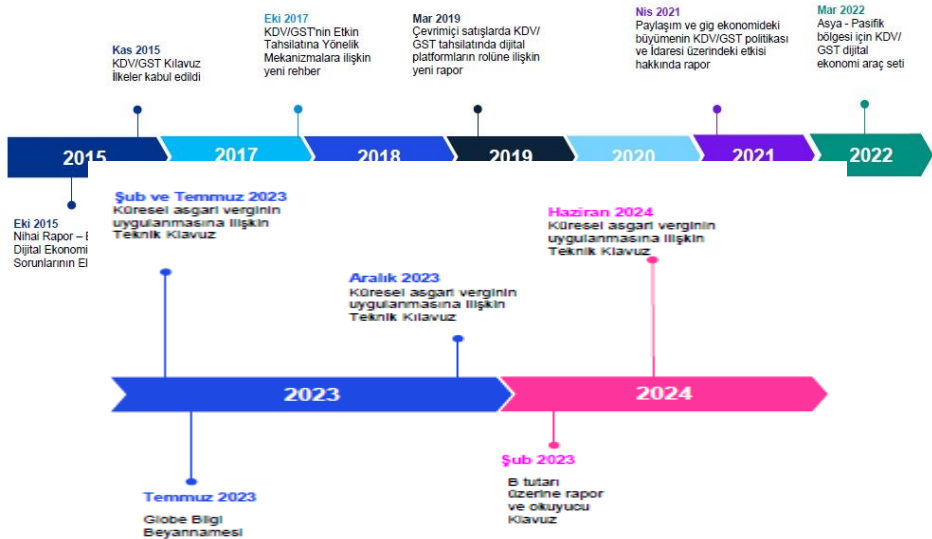
koordinasyon ve iş birliğinin kritik derecede önemli hale geldiğini ortaya koymaktadır (Ubay, 2020: 28).

e-Ticaret ışığında vergilendirme ilke ve kuralları gözden geçirilerek vergi politikaları buna göre oluşturulmalıdır. e-Ticaret ortamının sunduğu vergi denetim zorluklarını aşabilmek için, vergi geliri potansiyelini artırmak amacıyla iletişim teknolojilerinin sunduğu fırsatlardan yararlanarak yeni denetim yöntemlerinin geliştirilmesi gerekmektedir. e-Ticareti vergilendirirken sistemin adil ve etkili olması, kuralların açık olması gerekir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için yeterli esneklik ve dinamikliğe ihtiyaç vardır (Antepli, 2017: 1015).

2.1.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

Dijital ekonomide vergilendirme konusunda en kapsamlı uygulama ve çözüm önerilerini sunan uluslararası kuruluş OECD'dir. Şekil 3'te OECD'nin dolaylı vergilendirme ile ilgili düzenlemelerinin zaman çizelgesi yer almaktadır. Zaman dilimleri, OECD'nin dijital ekonomi ve küresel minimum vergi uygulamaları ile ilgili gelişen düzenlemeleri özetlemektedir.

Şekil 3: OECD'nin Dolaylı Vergileme ile İlgili Düzenlemeleri



(KPMG, 2023: 146; KPMG, 2024a: 86)

Şekil 3'e göre, 2023 ve 2024 yılları boyunca bu yeni vergi sisteminin uygulanmasına yönelik teknik rehberlerin yayınlanacağı belirtilmektedir. Bu rehberler, ülkelerin bu yeni sisteme geçiş süreçlerini standardize etmek ve uyum sağlamalarını kolaylaştırmak amacıyla hazırlanmaktadır. Temmuz 2023'te "GloBE Bilgi Beyannamesi" adı verilen bir raporlama yapılacağı belirtilmiştir. Bu raporlama, çokuluslu şirketlerin karlılıklarını ve vergi yükümlülüklerini şeffaf bir şekilde göstermeyi amaçlamaktadır. Bu süreç, OECD'nin küresel vergi uyumunu artırmaya yönelik adımlar attığını ve vergi sistemindeki değişikliklerin küresel çapta yaygınlaşmaya başladığını göstermektedir. Bu tür düzenlemeler, dijital ekonomi ve çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesindeki adaletsizlikleri gidermeyi hedeflemekte ve vergi cennetlerinin dijitalleşen dünyadaki etkilerini sınırlamaya yönelik bir çaba olarak öne çıkmaktadır.

•**BEPS Eylem Planı (2015):** OECD ve G20 ülkeleri tarafından BEPS'e yönelik 15 maddelik Eylem Planı kapsamında 5 Ekim 2015 tarihinde 'Dijital Ekonominin Zorluklarının Ele Alınması: Eylem 1' başlıklı ilk rapor yayınlandı. BEPS, çok uluslu şirketlerin vergi kurallarındaki boşlukları kullanarak karları yapay olarak düşük veya vergi olmayan yerlere kaydırmak için vergi ödemekten kaçınmak amacıyla kullandıkları vergi planlama stratejileriyle ilgilidir. OECD/G20 BEPS Projesi, hükümetleri vergi kaçınmasını ele almak için kurallar ve araçlarla donatarak karların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı yerlerde vergilendirilmesini sağlar (OECD, 2024).

BEPS, uluslararası vergi kurallarını modernize etmeyi ve şirketlerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamayı hedeflemektedir. Bu

çabalar, vergi adaleti ve şeffaflığı sağlama yolunda atılmış önemli adımlardır ve dünya genelindeki birçok ülkenin katılımıyla, uluslararası vergi sistemini daha adil ve etkin bir hale getirme potansiyeline sahiptir (Faulhaber, 2019: 154). OECD, BEPS Eylem Planı çerçevesinde 15 eylem belirlemiş ve bu eylemlerin 2015 yılı sonuna kadar tamamlanmasını planlayan bir takvim oluşturmuştur.

Eylem 1 raporunda, dijital ekonominin büyümesiyle ortaya çıkan sorunların hem doğrudan hem de dolaylı vergiler açısından çözülmesi için kılavuz ilkeler ve KDV tahsilat mekanizmaları gibi tedbirler önerilmektedir (Kara ve Öz, 2016: 174). Varış yeri ilkesi, yabancı satıcıların hizmet ve gayri maddi malların tedarikinde KDV kaydı için basitleştirilmiş bir rejime tabi tutulmasını ve böylece vergi idarelerinin etkin tahsilat yapabilmesini sağlamaktadır. Bu yaklaşım, yerli ve yabancı tedarikçiler arasında adil bir rekabet ortamı oluşturarak, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki adaleti ve verimliliği artırmayı amaçlamaktadır. (OECD, 2019: 21).

OECD ve G20 ülkelerinin büyük çoğunluğu, Uluslararası KDV/GST Kılavuz İlkelerine uygun olarak yabancı tedarikçiler tarafından B2C hizmet ve maddi olmayan varlık tedariklerinin KDV işlemlerine ilişkin kuralları kabul etmiştir. Eylem 1 raporu, düşük değerli malların ithalatında KDV'nin online satışlardan tahsil edilmesini kolaylaştıracak seçeneklerin ana hatlarını çizmiştir. KDV muafiyet eşiklerinin azaltılması veya kaldırılmasına dayanan bu yaklaşımlar, çevrimiçi satıcıların veya e-Ticaret platformları veya ekspres kuryeler gibi çevrimiçi satışlar için tedarik zincirinde yer alan diğer tarafların müdahalesine dayanmaktadır. Birçok ülke online satışlardan düşük değerli malların ithalatı için KDV muafiyet eşiklerini kaldırmayı ve KDV'nin daha etkin bir şekilde tahsil edilmesine yönelik yaklaşımları uygulamayı aktif olarak değerlendirmektedir (OECD, 2019: 21).

•**Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Ara Rapor 2018 (BEPS2):** OECD/G20 ve Kapsayıcı Çerçevenin 137 üyesi tarafından hazırlanan ara rapor, BEPS Projesi'nin 1. Eyleminin devamı niteliğindedir. Bu

kapsamda, dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların çözümü için iki ayaklı bir yaklaşıma dayalı küresel bir çözüm getirilmeye çalışılmıştır.

Birinci Sütun nexus ve kar dağıtımı ile ilgilidir. Çok uluslu şirketler için, gelirin %10'unu aşan kâr, kalan kâr olarak kabul edilecek ve bu kârın %25'i, gelir bazlı bir anahtar kullanılarak pazar yargı bölgelerine tahsis edilecektir. Gelir, mal veya hizmetlerin son kullanıcılara ulaştığı pazar yargı bölgelerinde elde edilecektir. Belirli işlemler için kaynak kuralları geliştirilecektir. Vergi matrahı, finansal muhasebe gelirine dayanarak belirlenir. Zararlar bir sonraki yıla devredilecektir. Eğer kalan kârlar bir piyasa yargı alanında vergilendiriliyorsa, bu kârlar A Tutarı ile sınırlı olacaktır. Güvenli liman tasarımı için daha fazla çalışma yapılacaktır. Pazar yargı alanlarına tahsis edilen kârın çifte vergilendirilmesi, muafiyet veya kredi yöntemleriyle ortadan kaldırılacaktır. Vergi yükümlülükleri, kalan kâr elde eden kuruluşlardan alınacaktır. Çok uluslu şirketler, A Tutarı ile ilgili çifte vergilendirmeyi önlemek için uyuşmazlık önleme ve çözüm mekanizmalarından yararlanacaktır. Uyuşmazlıklar, zamanında ve zorunlu olarak çözülecektir. Tutar B'nin, ülke içindeki temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanması, düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarına odaklanarak basitleştirilecek. Bu süreç 2022 yılı sonuna kadar tamamlanacak. Vergi uyumluluğu süreci, dosyalama yükümlülükleri dahil olmak üzere kolaylaştırılacak. Çok uluslu şirketler, bu süreci tek bir kuruluş üzerinden yönetebilecek. ÇTVA, tüm tarafların DHV vb. önlemleri kaldırmasını ve gelecekte böyle önlemler getirmemeyi taahhüt etmesini gerektirecek. 8 Ekim 2021'den 31 Aralık 2023 tarihine veya ÇTVA'nın yürürlüğe girmesine kadar yeni DHV uygulanmayacak. Mevcut dijital hizmet vergilerinin ve benzeri önlemlerin kaldırılması, uygun bir şekilde koordine edilecektir. Bazı ülkelerin geçiş düzenlemeleri hızla görüşülecek. A Tutarının uygulanmasına yönelik ÇTVA, 2022 yılında geliştirilecek ve imzaya açılacak. A Tutarı, 2023 yılında

yürürlüğe girecek ve ayrıntılı uygulama planı ek olarak sunulacaktır (OECD, 2021).

İkinci Sütun, gelişmekte olan ülkelerde satışların ve kullanıcıların bulunduğu yere dayalı olarak vergilendirme haklarının piyasa yetki alanlarına yeniden dağıtılmasını sağlar. Aynı zamanda, vergi cennetlerine son vermeye yardımcı olacak, çok uluslu şirketlerin kârlarını gelişmekte olan ülkelere dışarı kaydırma teşviklerini azaltacak ve gelişmekte olan ülke hükümetleri üzerindeki savurgan vergi teşvikleri ve vergi tatilleri sunma baskısını azaltacak küresel bir asgari vergi sağlar. Bu, gelişmekte olan ülkelerin önemli doğrudan yabancı yatırımı çeken etkili teşvikler sunabileceği anlamına gelir. Daha da önemlisi DHV gibi tek taraflı yaklaşımlardan kaynaklanabilecek misilleme amaçlı ticari yaptırım riskini ortadan kaldırır. Bu sonuçlara ulaşmak için temel mekanizma iki ana yerel kuraldan oluşur: *Gelir Dahil Etme Kuralı (IIR)*: Düşük vergilendirilmiş geliri olan bir bileşen kuruluşu, ana kuruluşu ek vergi uygulanmasını sağlar. *Eksik Vergilendirilmiş Ödeme Kuralı (UTPR)*: IIR uyarınca vergilendirilmeyen düşük gelire sahip bileşen kuruluşların kesintilerini reddeder veya bu durum için ayarlama gerektirir. Asgari vergi oranının altında olan belirli ilgili taraf ödemeleri için sınırlı bir kaynak vergisi uygulanmasına izin veren bir kural (Vergiye Tabi Kuralı, STTR) vardır (OECD, 2022a).

•OECD'nin Dijital Ekonominin Uluslararası Ölçekte Vergilendirilmesine Yönelik Bildirisi (8 Ekim 2021): OECD/G20, Türkiye'nin de imzacı ülkelerden biri olduğu 136 ülkenin³ kabulü ile Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin iki aşamalı yaklaşımı içeren bildiri yayımlandı. OECD Bildirisi ile Pillar 1 ve Pillar 2 kapsamında yer alacak işletmeler ve bu işletmelere yönelik ilgili mekanizmalar da belirlenmiştir (e-Ticaret Bilgi Platformu, 2022b).

³ 9 Haziran 2023 itibarıyla 139 ülke bunu kabul etmiştir (OECD, 2021).

Pillar 1 Kapsamı: Pillar 1, belirli büyüklükteki çok uluslu işletmelerin gelirlerini, faaliyet gösterdikleri pazar ülkelerinde vergilendirmeyi hedefleyen bir düzenlemedir. Bu kapsamda, konsolide geliri 20 milyar Avro'yu aşan ve vergi öncesi kârı %10'un üzerinde olan şirketler, finans ve madencilik dışındaki sektörlerde yer alıyorsa, bu yeni kurallar çerçevesinde vergilendirilecektir. Özellikle, bu şirketlerin, daha önce vergi ödemedikleri pazar ülkelerinde elde ettikleri gelirler, belirli bir eşik aşıldığında o ülkede vergilendirilecektir. Bu durum, ülkeler arasında vergi gelirlerinin yeniden dağıtılmasına yol açacak; bazı ülkeler daha fazla vergi geliri elde ederken, bazıları kayıplar yaşayacaktır. Beklentilere göre, bu değişikliklerle birlikte, yaklaşık 125 milyar dolar tutarında kârın başka ülkelere kayması söz konusu. Bu, özellikle dünyanın en büyük 100 çok uluslu şirketinin gelirlerini etkileyecek bir durumdur (e-Ticaret Bilgi Platformu, 2022b).

Pillar 2 Kapsamı: Pillar 2, Pillar 1'e rağmen vergilendirilmeyen kazançların vergilendirilmesini sağlamak için geliştirilmiştir. Bu, Küresel anti-BEPS kuralları olarak bilinir. Konsolide geliri 750 milyon Avro'nun üzerinde olan çok uluslu işletmelerin efektif vergi oranının en az %15 olması ve düşük vergili yerlerde eksik ödenen verginin tamamlanması amaçlanır (e-Ticaret Bilgi Platformu, 2022b).

•**Çok Taraflı Vergi Anlaşması (CTVA):** mevcut ikili vergi anlaşmalarını doğrudan değiştirmeden ya da kaldırmadan, bu anlaşmalarla birlikte uygulanan bir mekanizma olarak tanımlanmaktadır. Bu sayede, BEPS kapsamında alınan önlemlerin hayata geçirilmesi için gerekli değişikliklerin yapılabilmesini sağlar. Bu çerçevede, CTVA, mevcut vergi anlaşmalarının kapsamını etkilemeden, daha geniş bir uyum sağlama aracı olarak işlev görecektir. Böylece, uluslararası vergi uygulamaları, daha adil ve etkin bir hale getirilebilir. Bu yaklaşım, ülkeler arasında vergi kaybını önleme çabalarını desteklerken, aynı zamanda mevcut anlaşmaların istikrarını da korumuş olur (Akkaranfil, 2024).

OECD Model Kurallarına göre dijital platformlar, konaklama, ulaşım ve kişisel hizmet sunanlar ile mal satanların elde ettiği gelirlerin platformlar aracılığıyla raporlanması ve bu bilgilerin vergi makamlarına bildirilmesi gerektirmektedir. 15 Şubat 2023 itibarıyla 25 ülke, kurallar çerçevesinde otomatik bilgi alışverişine yönelik CTVA imzalamıştır (KPMG, 2023: 149-150).

2.1.2. AB'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

AB'de üye ülkeler, ekonomilerin ve toplumun refahına yönelik dijital düzenleyici politikalar uygulamaktadır. Maliye politikası, Tek Pazarda ekonomik büyümeyi teşvik etmek, şirketlerin vergi yükünü azaltmak, yatırımı ve büyümeyi caydırabilecek engelleri kaldırmak için dijital düzenlemenin şekillendirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

2019'un başında OECD tarafından yayınlanan "Ekonominin dijitalleşmesinin vergi zorluklarının ele alınması" başlıklı danışma belgesi, ekonominin artan dijitalleşmesinin ortaya çıkardığı vergi zorluklarını ele alan farklı politika seçeneklerini ana hatlarıyla açıklamaktadır.

Dijital alanda faaliyet gösteren şirketler, genellikle gelirlerini elde ettikleri ülkelerde değil, merkezlerinin bulunduğu ülkelerde vergi ödemektedirler. Fransa, Almanya ve İtalya, dijital sektördeki şirketlerin, AB içinde elde ettikleri gelirlere oranla daha az vergi ödediklerini iddia ediyor. Bu nedenle, bu ülkeler, dijital şirketlerin ciroları üzerinden bir eşitleme vergisi uygulanmasını savunarak, bu şekilde vergi kaçırılmalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, dijital şirketlerin daha adil bir vergi yükü paylaşımına tabi tutulmasını ve faaliyet gösterdikleri pazarların ihtiyaçlarının daha iyi karşılanmasını sağlamayı hedeflemektedir (Şahin, 2017: 21).

Şekil 4'te AB'de vergi politikalarındaki temel zorluklar gösterilmektedir. AB bünyesinde 27 farklı ulusal vergi sisteminin bulunması, KOBİ'ler ve sınır ötesi ticaret yapmak isteyen diğer işletmelere engeller teşkil etmekte, AB ekonomisinin genel rekabet gücü üzerinde olumsuz etki

yaratmaktadır (European Commission, 2021). Kurum gelirleri ulusal düzeyde vergilendirilirken, iş modelleri her zamankinden daha uluslararası, karmaşık ve dijital hale gelmeye devam etmektedir. Bu durum işletmeler için yüksek vergi uyum maliyetleri ve çifte vergilendirme riskleri yaratmaktadır. Bazı şirketler agresif vergi planlama stratejileri yoluyla vergi sistemleri arasındaki boşluklardan yararlanarak vergi sistemine olan güveni zayıflatmaktadır. Çünkü vatandaşlar şirketlerin gerçekte ne kadar vergi ödediğini anlayamamaktadırlar (European Commission, 2021).

Şekil 4: AB'de Vergi Politikası Gündemindeki Temel Zorluklar



(Ravşelj, 2021: 12).

Güncelliğini yitirmiş vergi sistemleri, AB üye devletlerinin vergi sistemlerinin, günümüzün ekonomik ve sosyal koşullarına yeterince uyum sağlayamadığı anlamına gelir. Eskiyen düzenlemeler, vergi kaçakçılığını kolaylaştırabilir, yatırımı caydırabilir ve ekonomik büyümeyi engelleyebilir. Vergi sistemlerinin, üye devletlerin kalkınma hedefleriyle uyumlu olmaması, ekonomik büyümeyi ve sosyal adaleti engelleyebilir. Örneğin, bazı vergi teşvikleri belirli sektörlerle veya bölgelere aşırı avantaj sağlayarak rekabeti bozabilir.

2006/112/EC Sayılı Karar: AB ülkelerinde internet üzerinden sunulan hizmetlerin, hizmetin satın alındığı ülkede KDV mükellefiyetine tabi olduğunu belirtmektedir. Bu mükellefler, her ay elde ettikleri gelirleri beyan etmekte ve hesapladıkları KDV'yi ilgili ülkeye ödemektedirler. Ayrıca, AB Komisyonu, küresel şirketlerin istedikleri bir AB ülkesinde vergi mükellefiyeti oluşturabilmesi ve tüm AB ülkelerinden elde ettikleri gelirleri bu ülkede beyan edebilmesi için "mini one stop shop" adı verilen bir sistem üzerinde çalışmaktadır. Bu sistemin amacı, internet üzerinden sağlanan içerik ve hizmetlerde, uluslararası şirketlerin vergi mükellefi oranını artırmaktır. Şu

anda bu oranın yaklaşık %20 civarında olduğu dikkate alındığında, AB, vergi uyumunu ve mükellefiyetini artırarak, daha adil bir vergi sisteminin oluşturulmasını hedeflemektedir (Dinçtürk).

KDV Eylem Planı (Nisan 2016): Komisyon tarafından tek bir KDV alanı elde etmek için ileriye dönük temel eylemlerden bahsedilmiştir (Zangari vd., 2017: 34):

- Tek pazarda e-Ticarete yönelik KDV engellerinin kaldırılması,
- 2017 sonuna kadar sunulacak bir basitleştirme KOBİ paketi,
- AB içinde ve AB dışı ülkelerle iş birliğini ve vergi tahsilatını iyileştirerek ve gönüllü uyumu teşvik ederek KDV açığını kapatma önlemleri,
- 2017 sonuna kadar sunulacak sınır ötesi ticaret için kesin KDV sistemi için bir yasa teklifi

•**Dijital vergilendirme paketi (21 Mart 2018):** Avrupa Komisyonu, BEPS Eylem Planı'ndan ilham alarak iki önemli Konsey Direktifi önermiş olup direktiflerden ilki, şirketlerin önemli dijital varlıklarına dayanan karların nasıl vergilendirileceğiyle ilgilidir. İkincisi ise DHV için ortak bir sistem oluşturmayı amaçlamaktadır. Her iki öneri, vergi haklarının, kullanıcıların bulunduğu ülkelere atanmasını hedefleyerek dijital ekonomideki adaletsizlikleri gidermeyi amaçlamaktadır.

İlk öneri, dijital faaliyetler için kurumlar vergisi kurallarını yeniden düzenlemektedir. Dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelir seviyesi ve dijital hizmetlerin kullanıcı sayısı gibi dijital ekonomik faaliyet göstergelerine dayanır. Bu nedenle, bir vergi döneminde aşağıdaki kriterlerden biri veya daha fazlası karşılayan şirket **dijital sanal kalıcı işyeri** olarak kabul edilir (Hardy, 2018):

- 7.000.000 Avro'yu aşan dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelir,
- 100.000'den fazla dijital hizmet kullanıcısı ve dijital hizmetler için 3.000'den fazla iş sözleşmesi,
- DHV uygulanması.

DHV Kanun Tasarısının 6 Mart 2019 tarihinde Meclis'e sunulmasından itibaren, İngiltere, Fransa, Avusturya, İtalya, İspanya ve Hindistan gibi birçok ülke, dijital ortamda sunulan çeşitli hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik DHV'ni uygulamaya koymuştur. Vergi oranı %3 olup büyük dijital şirketler tarafından dijital hizmetlerin sağlanmasından kaynaklanan brüt gelire göre hesaplanır. Vergi, kullanıcıların bulunduğu üye devlette ödenir. Ancak nitelikli dijital hizmetler sunan tüm şirketler vergiye tabi olmayacaktır. Bu bağlamda bir şirket yalnızca mevcut mali yıl için dünya çapındaki geliri 750.000.000 Avroyu ve AB içindeki geliri aynı mali kaynak için 50.000.000 Avroyu aşarsa vergiye tabi olur. Bunun sebebi verginin büyük bir yük oluşturacağı küçük şirketleri ve yeni kurulan şirketleri dışlamaktır. Dijital hizmet sunan ve yukarıda belirtilen eşikleri aşan bir işletme, bir AB üye devletinde veya AB dışında kurulmuş olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi kişi olarak nitelendirilecektir (Hardy, 2018).

Mart 2019'da ECOFIN Konseyi, geçici bir DHV konusunda bir anlaşmaya varmaya çalıştı. Ancak AB üye devletlerinden üç tanesinin anlaşmaya varmayı reddetmesi, daha geniş bir uluslararası anlaşmanın ne kadar zor olabileceğini ortaya koymuştur. Bu durum, uluslararası düzeyde ortak bir görüş birliğine varma sürecinin ne kadar karmaşık olduğunu göstermektedir (Faulhaber, 2019: 186).

Avrupa Komisyonu, dijital ekonomi faaliyetlerinin önündeki engelleri ortadan kaldırmak amacıyla 2000 yılında Lizbon Stratejisi'ni ve 2010 yılında Avrupa 2020 Stratejisi'ni başlatmıştır (Artar, 2018: 2175). 2017 yılında ise, Dijital Tek Pazar İçin Avrupa Birliğinde Adil ve Etkin Bir Vergi Sistemi Tebliği'ni yayımlamıştır. Bu tebliğde, dijital ekonominin getirdiği zorluklara karşı, dijital işletme değerinin nerede oluştuğunu ve bu değer vergilendirme amacıyla nasıl atanması gerektiğini belirlemek için yeni uluslararası kurallara ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır. Yeni kurallar çerçevesinde dijital faaliyetlere uygun bir kar dağıtım mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir. Özellikle daimi işyeri kavramının genişletilmesi ve her ülkenin

kendi yetki alanlarında dijital mevcudiyet (sanal daimi işyeri) için bir vergisel bağ kavramının geliştirilmesi önem arz etmektedir (Ber, 2018). Çoğu ülke, daimi işyeri tanımını (a new nexus) dar mükellef kurumlar için genişletmekte, bu kurumların teknolojik veya otomasyon araçları ile kaynak ülkede önemli ve sürekli ekonomik faaliyet yürütmeleri durumunda, bu durumun onlara önemli bir ekonomik varlık olarak daimi işyeri statüsü kazandıracağını kabul edilmektedir. Böylece, bu tür mükellefler vergilendirme açısından yerel işletmelerle eşit duruma getirilmektedir (Artuç ve Canbay, 2022: 57).

Tebliğde bir işletmenin yalnızca dijital bir varlığa sahip olduğu ve fiziksel varlığının bulunmadığı bir ülkede vergi haklarının nasıl tesis edileceği ile ilgili 4 farklı yeni iş yapma yöntemleri açıklanmıştır (European Commission, 2018: 5):

•**Çevrimiçi platformların bir işlem veya yerleştirme ücreti veya komisyon karşılığında mal sattığı veya alıcıları ve satıcıları bağladığı çevrimiçi perakendeci modeli:** İşletme örnekleri arasında Amazon, Zalando, Alibaba sayılabilir.

•**Ağ sahiplerinin tüketicilere hedefli pazarlama mesajları göndererek reklam gelirlerine dayanan sosyal medya modeli:** İşletme örnekleri arasında Facebook, Xing, Qzone bulunur. AB'de bulunan kullanıcılar, AB dışında bulunan bir işletme tarafından işletilen bir sosyal ağa ücretsiz erişime sahiptir. İşletme, kullanıcıları hakkında, örneğin harcama alışkanlıkları, zevkleri ve tercihleri hakkında bilgi toplar. İşletme, AB'deki kullanıcılarına ağ aracılığıyla hedeflenen pazarlama mesajlarını iletmek için diğer işletmelere reklam alanı satarak gelir elde etse de mevcut uluslararası vergi çerçevesi kapsamında AB'de vergilendirilebilir bir varlığı olmayabilir ve bu nedenle işletme, AB'de kurumlar vergisine tabidir.

•**Platformların dijital hizmetlere (örneğin müzik veya videolar) sürekli erişim için abonelik ücreti talep ettiği model:** Abonelik ücretlerinden elde edilen gelir AB'deki müşterilerden gelse de, platform sağlayıcısının mevcut uluslararası vergi çerçevesi uyarınca AB'de vergilendirilebilir bir

varlığı yoktur ve bu nedenle işletme AB'de kurumlar vergisine tabi değildir. Netflix, Spotify, iQiyi işletmelere örnek olarak verilebilir.

• **Dijital platformların yedek kapasite ve talebi birbirine bağladığı, tüketimi desteklemek için itibara dayalı para birimi mekanizmalarını kullandığı ve bireylerin varlıklara doğrudan sahip olmak yerine varlıklara "erişimi" paylaşmalarına olanak tanıyan işbirlikçi platform modeli:** Platformlar, her işlem için sabit veya değişken bir ücret alır. Airbnb, Blablacar, Didi Chuxing işletmelere örnek olarak verilebilir.

19 Ekim 2017'de Avrupa Konseyi tarafından güçlü ve başarılı bir dijital ekonomi oluşturmak için dijital çağa uygun, adil ve verimli bir vergi sistemi çağrısı yapılmıştır. AB tarafından gerçekleştirilen eylemlerin sırası aşağıda yer almaktadır (Şova ve Popa, 2020: 66):

• **Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN) Yüksek Düzeyli Çalışma Grubunun vergi konularına ilişkin toplantısı (4 Temmuz 2017):** Dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin sanal işyeri, işbirlikçi/entegre ekonomi, çevrimiçi pazar platformlarına (eBay, Uber, Airbnb vb.) dayalı verilerin değerlendirilmesine ilişkin teknik tartışmalar yapıldı.

• **Tallinn Dijital Zirvesi, Estonya (26 Eylül 2017):** Bu etkinlik, Avrupa'nın gelişmelere ayak uydurmasını ve dijital çağın lideri olmasını sağlamak amacıyla dijital inovasyon planlarının geliştirilmesine yöneliktir. Üye Devletler, AB içindeki dijital kârların değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla dünya çapındaki vergi kurallarını değiştirme ve kendi vergi sistemlerini uyarlama konusundaki kararlılıklarını göstermektedir.

• **Avrupa Konseyi'nin kapanışı (19 Ekim 2017):** Dijital çağa uygun, şirketler tarafından vergilerin uygun şekilde ödenmesine yol açan ve OECD ve G20 gibi diğer uluslararası ortaklar tarafından benimsenenlerle uyumlu eylem için dünya çapında koşullar sağlayan, adil ve verimli bir vergi sistemine ihtiyaç olduğu vurgulanmıştır.

• **Dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin Konsey kararlarına ilişkin proje (3 Aralık 2017):** Dijital ekonominin uluslararası düzeyde doğrudan vergilendirilmesinde karşılaşılan güçlüklerle yönelik vergi politikasının hazırlanmasının yanı sıra daimi işyeri için oybirliğiyle kabul edilmiş bir tanımın ve ilgili transfer fiyatlandırması ve kâr tahsisine ilişkin kuralların benimsenmesi ihtiyacını vurgulamaktadır. Proje, vergi politikası tercihlerinin ve vergi düzenlemelerinin karşılaştırılabilir durumlar için benzer uygulanması gereken vergi tarafsızlığı ilkesini vurgulamaktadır. Proje, dijital ekonominin kar yaratma sürecinde katma değer yaratması için kullanıcıların verileri de dahil olmak üzere farklı verilerin önemini vurgulamaktadır.

• **Dijital Pazarlar Yasası (01.11.2022):** Dijital piyasalardaki rekabeti ve adil ticaret koşullarını korumak amacıyla geliştirilmiş bir düzenlemedir. Bu yasa, belirli alanlarda bazı büyük şirketlerin, çift taraflı pazarlardaki ticaret şartlarını belirleme gücüne sahip olduğunu tespit etmiştir. Aynı zamanda, dijital platformlarda faaliyet gösteren bu şirketlerin, ticari kullanıcılar ile son kullanıcılar arasında bir geçit bekçisi (gatekeeper) rolü üstlenmeleri, dolayısıyla bu gücü kötüye kullanabilmeleri de önemli bir endişe kaynağı olmuştur. Yasanın uygulanması ile hedeflenen, dijital piyasalardaki rekabetin sağlanması ve güçlü platformların haksız uygulamalarının engellenmesidir. Bu bağlamda, dijital ekonomideki dengeyi korumak ve tüm oyuncular için eşit şartlar yaratmak amacıyla harekete geçilmiştir⁴. Böylece, kullanıcıların daha

⁴ Şeffaflık, tarafsızlık ve kolayca belirlenebilirlik temelinde şu objektif kriterlere yer verilmiştir: (i) iç pazarda ilgili şirketin bağlı olduğu teşebbüs, Avrupa’da son üç yılda yıllık 7,5 milyar Avro ciro elde etmişse veya bu teşebbüsün ortalama piyasa değerlemesi 75 milyar Avro seviyesini geçiyorsa ve bu şirket en az üç üye ülkede faaliyet gösteriyorsa, Avrupa pazarında önemli etkiye sahip olma kriterinin sağlandığı varsayılmaktadır, (ii) müşterilere ulaşmak bakımından bir ya da daha fazla ağ eşiğini idare eden (Ana platform hizmeti sağlayıcısının sunduğu her bir ağ eşliğinin/hizmetinin aylık 45 milyondan fazla Avrupa’da yerleşik tüketici kullanıcısı ve yıllık 10 binden fazla Avrupa’da yerleşik işletme kullanıcısı varsa, ilgili şirketin eşik vazifesi görme kriterini sağladığı varsayılmaktadır ve (iii) pozisyonu uzun süredir durağan ve değişmez olan kullanıcı sayısı eşığı son üç yılda sürekli olarak aşılmışsa yerleşik ve devamlı pozisyon kriterinin sağlandığı varsayılmaktadır (Rekabet Kurumu, 2023: 20).

iyi hizmet alabilmesi ve rekabetin teşvik edilmesi sağlanacaktır (Rekabet Kurumu, 2023: 18).

•**Avrupa’da İşletmeler İçin Kurumlar Vergisi Çerçevesi (BEFIT):**

Avrupa Komisyonu, 12 Eylül 2023 tarihinde büyük Avrupa şirketleri için yeni bir vergi düzenlemesi teklifi yayınladı. BEFIT, yıllık cirosu 750 milyon Avronun üzerinde olan büyük şirketler için ortak bir kurumlar vergisi tabanı getirmektedir. BEFIT, 2016 yılında çıkarılan Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (CCTB) ve Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) direktiflerinin yerini alacak. Yıllık cirosu 750 milyon Avronun altında olan ve konsolide finansal tablolar hazırlayan şirketler, yeni kuralları uygulamayı tercih edebilirler. BEFIT Direktifi 1 Temmuz 2028’den itibaren geçerli olacaktır (de Wilde ve Dafnomilis, 2024).

BEFIT’in şirketlere yönelik olumlu ve olumsuz birtakım etkileri olacaktır. Direktif AB içinde uyumlu bir kurumlar vergisi sistemi getirdiğinden, çokuluslu şirketlerin farklı vergi sistemleriyle başa çıkmasını kolaylaştırabilir. Bu, şirketlerin idari yükünü azaltabilir ve iç pazarın avantajlarından daha iyi yararlanmalarını sağlayabilir. Ancak, BEFIT grubu içindeki tüm şirketlerin vergi matrahının ortak kurallara göre hesaplanması, ek uyum gereksinimlerine neden olabilir. Şirketlerin BEFIT beyannamesi vermesi ve yerel vergi beyannamelerini devam ettirmesi gerektiğinden, bu durum idari yükü azaltmak yerine artırabilir. BEFIT aynı zamanda AB’de iş yapan şirketler için yasal kesinliği artırma potansiyeline sahiptir. Standartlaştırılmış bir vergi matrahı ve muhasebe standartları ile uyum, şirketlerin hukuki belirliliğe ulaşmalarını kolaylaştırabilir. Ancak BEFIT’in vergi matrahı ile İkinci Sütun’un muhasebe kâr ve zararları arasında tutarsızlıklar çıkabilir. Bu durum hem AB içindeki hem de dışındaki şirketler için yasal belirliliği zayıflatarak ek vergilendirme gibi sorunlara yol açabilir, bu da yasal kesinliği azaltabilir (de Wilde ve Dafnomilis, 2024).

Dijital Hizmetler Yasası (16.11.2022): AB’de hizmet sunan online araçlar ve platformlara yönelik hazırlanan ve uygulanan bu yasa, yasal

olmayan ve zararlı online faaliyetleri önlemek ve bunlarla mücadele etmek için yeni standartlar belirlerken, kullanıcılar ve şirketler için daha fazla şeffaflık ve güvenilirlik sağlamaktadır (PwC, 2024).

Düzenleme kapsamında yer alan dijital hizmet sağlayıcı teşebbüsler; (i) Aracılık hizmeti sağlayıcıları, (ii) Barındırma (hosting) hizmeti sağlayıcıları, (iii) Çevrim içi platformlar (sosyal ağları ve çevrim içi pazaryerlerini içerebilir, ancak bu faaliyetler başka bir servisin yanı sıra sunuluyorsa bu kurallara tabi olmayacaklardır, bu sebeple e-posta ve özel mesajlaşma hizmetleri bu yasanın dışında bırakılmıştır), (iv) Kullanıcıların tacirlerle mesafeli sözleşmeler yapmalarına olanak tanıyan çevrim içi platformlar, (v) Çok büyük çevrim içi platformlar: AB nüfusuna oranla, aylık 45 milyon veya üstü aktif kullanıcısı olan platformlar olmak üzere beş başlık altında tanımlanmaktadır. Yasadışı içeriklerin tespiti ve bunlara karşı önlem alınması konusunda bu beş teşebbüs grubu farklı kural setlerine tabi tutularak yükümlülükler tanımlanmıştır (Rekabet Kurumu, 2023: 27).

KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES): 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ndeki tedarikçiler, ticaret yaptıkları işletmelerin KDV kayıtlarını kontrol etmek zorundadır. Bu, 2018/1910 sayılı AB Direktifi doğrultusunda uygulanmaktadır. Ancak, bu kontrollerin zamanlaması hakkında bazı endişeler bulunmaktadır. VIES, tedarikçilerin alıcıların vergi mükellefiyetlerini ve başka bir AB ülkesindeki KDV numaralarını sorgulayabildiği online bir hizmettir. Genel olarak, AB içinde yapılan sevkiyatlar KDV'den muaftır. Önceden, Avrupa Adalet Divanı, KDV muafiyetini sağlamak için bazı yükümlülüklerde esnek davranıyordu. Ancak alıcıların KDV numaralarının kontrol edilmesine yeterince önem verilmiyordu. Bu durum, AB içinde sahtecilik olaylarının artmasına neden oldu. Bu nedenle, AB Ülkeleri KDV Direktiflerini güncellemeye karar verdi. Yeni düzenlemeyle alıcıların KDV numaralarının VIES'e kaydedilmesi zorunlu hale getirildi. Muafiyet başvurusu için, alıcının sevkiyatın başlatıldığı ülke dışında bir AB ülkesinden KDV numarası alması ve bunu tedarikçiye

bildirmesi gerekmektedir. Tedarikçiler, alıcının kayıtlı olduğunu doğrulamakla yükümlüdür. Bu değişikliklerin amacı, sahtecilikle mücadele etmektir. Yeni direktif, sisteme kayıtlı olmayan tedarikçilere muafiyet uygulanamayacağını belirtiyor (Pezzato, 2020).

Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi (EMCS): Birleşik Krallık ve AB genelinde alkol, tütün ve enerji ürünleri gibi ÖTV mallarının hareketini kaydetmek ve izlemek için kullanılan bilgisayar sistemidir. ÖTV malları ticareti yapan ülkeleri arasında bilgi alışverişi ve iş birliği için önemli bir araçtır. EMCS kapsamında, gümrük vergili malların hareketi, gümrük askıya alma kapsamında taşınan mallar için her aşamada elektronik İdari Belge (e-AD) veya gümrük ödenmiş hareketler durumunda elektronik Basitleştirilmiş İdari Belge (e-SAD) aracılığıyla belgelenir (gov.uk web sayfası 2024).

Elektronik Hizmetler Üzerine Vergileme Sistemi (VoeS): AB üyesi olmayan işletmelerin AB içinde bir vergi idaresine kayıt yaptırıp KDV'yi ödeme sistemidir. Üye devletlerde müşterisi olan devletler kayıt yaptırabilir. Bu program altında bütün muameleler vergiye tabidir. İşletmelerdeki önemli değişiklikler, müşterilerinin nerede olduğunu belirlemek ve elektronik hizmetlerden doğru KDV'yi doğru üye ülkeden alabilmeyi gerektirmiştir. OECD yapılan ödemelerdeki fatura bilgisine bakılarak müşteri konumunu belirlemek, takip yazılımı kullanmak, kart bilgilerini kullanmak gibi birçok yöntem önerilmiştir. Müşterinin yeri ve durumu hakkındaki bilgiler için İngiltere Ulusal Denetim Ofisi bazı ayrıntıların dikkat edilmesi gerektiğini belirtmiştir (Gerger ve Gerçek, 2016: 67).

Tek Noktadan İthalat Sistemi (IOSS): AB, çevrimiçi alışveriş için KDV kurallarını 1 Temmuz 2021'de yürürlüğe koymuş olup, 22 Avro'ya kadar olan satışlarda geçerli olan KDV istisnasını kaldırmıştır. Bunun yerine, her AB üyesi ülkenin belirlediği KDV oranını uygulayan IOSS sistemi getirilmiştir.⁵

⁵ Sistem sadece 150 Avro'yu geçmeyen ve işletmeden tüketiciye yapılan düşük değerli eşyalar için geçerlidir. ÖTV uygulanan ürünler bu sistem kapsamında değildir. AB'ye e-Ticaret yoluyla

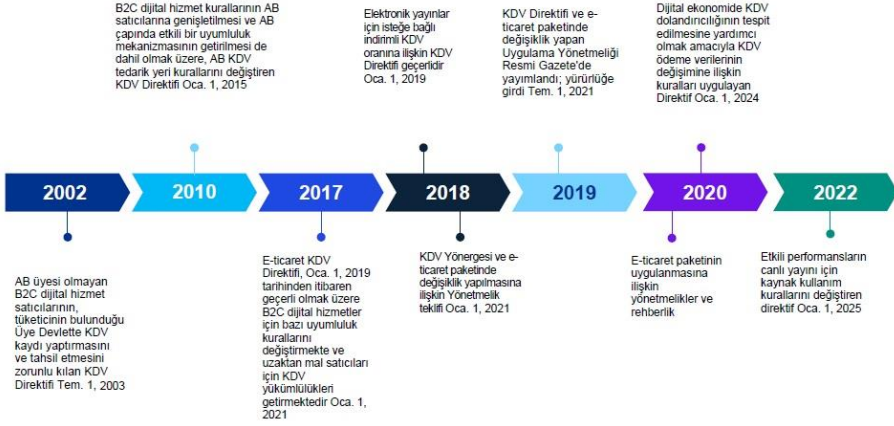
Sisteme kayıt olmadan eşyanın gümrük vergileri, AB'deki gümrük idaresinde tahsil edilmeye devam edecektir (Lebibyalkın, 2021). Bu sistemle e-Ticaret paydaşlarına kolaylık sağlanarak vergilendirmede netlik getirme, tüm işletmeler için daha adil bir rekabet ortamı yaratma ve KDV işlemlerini sadeleştirme amaçlanmıştır (European Commission, 2022; Ortakarpuz, 2022: 29).

Yeni sistemde bir işletme, AB'de farklı ülkelere mal veya hizmet satıyorsa, yalnızca bir AB ülkesine KDV için kayıt yaptırması yeterlidir. Tüm satışlarını bu ülkeye tek bir beyannameyle bildirir. AB, bildirilen KDV gelirlerini ilgili ülkelere dağıtır. Bu uygulamadan sonraki ilk altı ayda elde edilen veriler, kuralların başarıyla uygulandığını gösteriyor: Genişletilmiş OSS sisteminden 6,8 milyar Avro KDV toplandı. Düşük değerli malların ithalatından 2 milyar Avro'nun üzerinde KDV geliri elde edildi. Bunun 1,1 milyar Avro'su, İthalat OSS sistemi üzerinden toplandı. Kaldırılan KDV muafiyeti sayesinde 700 milyon Avro yeni gelir sağlandı. İthalat OSS, dolandırıcılığı ve değer düşüklüğünü önleyerek ek 270 milyon Avro KDV geliri kazandırdı (European Commission, 2022). Ayrıca, mal ve hizmet tedarikini kolaylaştıran çevrimiçi pazaryerlerinin/platformların KDV açısından malları kendileri almış ve tedarik etmiş sayıldığı özel hükümler getirilmiştir (Gerger, 2021: 95).

Şekil 5, AB'nin vergi kayıplarını önlemek amacıyla dolaylı vergilendirme alanındaki önemli gelişmelerini kronolojik olarak sunmaktadır.

ürün göndermek isteyen tedarikçiler ve online mağazalar, bir AB ülkesinde KDV mükellefi olmalıdır ya da AB'de yerleşik bir temsilci atmalıdır. IOSS sistemine kayıt olmak zorunlu değildir. IOSS sistemine kayıt olduktan sonra, 12 haneli bir IOSS KDV kimlik numarası alırsınız. KDV avantajlarından yararlanabilmek için, bu kimlik numarasını ve muafiyet kodunu (F48) kullanarak basitleştirilmiş bir gümrük beyannamesinde belirtmeniz gerekir (Lebibyalkın).

Şekil 5: AB'nin Dolaylı Vergileme ile İlgili Düzenlemeleri



(KPMG, 2023: 147)

2018 yılında elektronik yayınlar için getirilen indirimli KDV oranı, kültür ve bilgiye erişimin desteklenmesi açısından önemli bir adımdır. Aynı yıl yapılan düzenlemelerle, e-Ticaret paketinin uygulanması daha da kolaylaşmış ve işletmeler için daha net bir çerçeve oluşturulmuştur. 2019 yılında kabul edilen direktif ile dijital ekonomideki KDV dolandırıcılığına karşı mücadelede önemli bir adım atılmış, KDV ödeme verilerinin takibi ve analizi daha etkin hale getirilmiştir.

Dijital Platformlar için İdari İşbirliğine İlişkin AB Direktifi (DAC7) kapsamında hem AB içinde hem de dışında bulunan dijital platform operatörlerinin, platformlarında mal, konaklama, kişisel hizmetler ve ulaşım hizmetlerinin satışından satıcılar tarafından elde edilen geliri bildirmeleri gerekmektedir. AB Üye Devletlerinin bu bilgileri otomatik olarak paylaşmaları gerekmektedir. Direktif, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren AB genelinde uygulanacak ve ilk veri raporlaması 31 Ocak 2024 tarihine kadar yapılacaktır (KPMG, 2023: 149).

Kripto varlık işlemleri için AB'nin vergi şeffaflığı kuralları (DAC8) teklifi, kripto varlık servis sağlayıcılarının kripto varlıkları ve e-parayı içeren raporlanabilir işlemler ve transferler hakkında rapor vermesini

gerektirecektir. Teklif hem yerel hem de sınır ötesi takasları ve raporlanabilir kripto varlıkların transferlerini kapsar. Kurallar 1 Ocak 2026 yılından itibaren geçerli hale gelecektir (KPMG, 2023: 150).

Ödeme Hizmeti Sağlayıcıları (PSP) için AB bilgi raporlama zorunluluğu getirilecektir. PSP raporlama kuralları, AB’de yerleşik PSP’lerin, AB Üye Devletleri’nden kaynaklanan sınır ötesi ödemeler ve bu ödemelerin yararlanıcısı (alacaklı) hakkında bilgi iletmesini gerektirir. Bu kurallara göre, AB’de ödeme hizmetleri sunan PSP’lerin, sınır ötesi ödemelerin alıcılarını izlemesi ve üç ayda bir 2”den fazla sınır ötesi ödeme alanlar hakkında AB Üye Devletinin idaresine bilgi iletmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin bir Avrupa veritabanı olan Merkezi Elektronik Ödeme Bilgileri Sisteminde merkezileştirilmesi amaçlanmaktadır. Raporlama yükümlülüğü 2024’ün ilk çeyreğinden itibaren üçer aylık dönemler itibarıyla ve ilk raporlamanın 30 Nisan 2024’e kadar yapılması gerekmektedir (KPMG, 2023: 151).

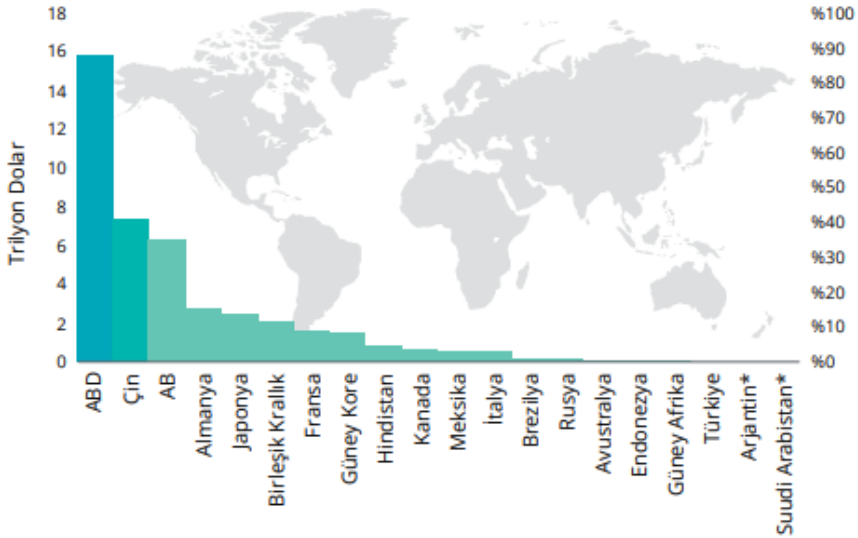
2.2. Dünyada e-Ticaretin Seyri

Pandemi sonucu artan borçlanma maliyeti, sermaye akışlarının tersine dönmesi, Çin’in büyüme hızının yavaşlaması ve Ukrayna’da yaşanan savaş birçok gelişmekte olan ülkeyi olumsuz etkilemiştir. 2021 yılında hızlı ama dengesiz bir toparlanmanın ardından dünya ekonomisi hala artan krizlerin ortasındadır. Çoğu ülkede gelirler 2019 seviyelerinin altında seyretmektedir. Devlet bütçeleri mali kuralların ve değişken tahvil piyasalarının baskısı altındadır. 2021’in ikinci yarısında başlayan enflasyonun yılın son çeyreğinde hızlanmasıyla birlikte birçok kişi 1970’lerin stagflasyonist koşullarıyla paralellik kurmasına neden olmuştur (United Nations, 2022: 2).

Grafik 1, dijital ekonominin küresel ölçekteki dengesiz dağılımını ortaya koymaktadır.

Grafik 1: G20 Ülkeleri Dijital Ekonomi Büyüklükleri
(TÜSİAD, 2023: 21)

Grafik 1'e göre, ABD, Çin ve AB dijital ekonominin lokomotifi olurken, diğer G20 ülkeleri arasında ciddi farklar bulunmaktadır. Dijital dönüşüm ve teknolojik yatırımların artırılması, dijital ekonomi büyüklüğünde alt sıralarda yer alan ülkeler için kritik bir adım olacaktır. Brezilya, Rusya, Endonezya, Güney Afrika ve Türkiye gibi ülkeler, nispeten daha küçük bir dijital ekonomi büyüklüğüne sahiptir. Türkiye, dijital ekonomi büyüklüğü açısından alt



sıralarda yer alsa da gelişmekte olan bir pazar konumundadır. Dijital ekonomideki %0,1 payıyla, geleneksel ekonomide küresel GSYH içinden aldığı %0,85'lik payın 7'de 1'ini alabilmektedir. Ayrıca dijital ekonomi, Türkiye GSYH'sinin %6'sını oluşturmaktadır (TÜSİAD, 2023: 21). Bu grafikten Türkiye için dijital ekonominin değeri, vergilendirme sektöründeki devlet gelirlerine olumlu etki etmediği sonucu çıkarılabilir.

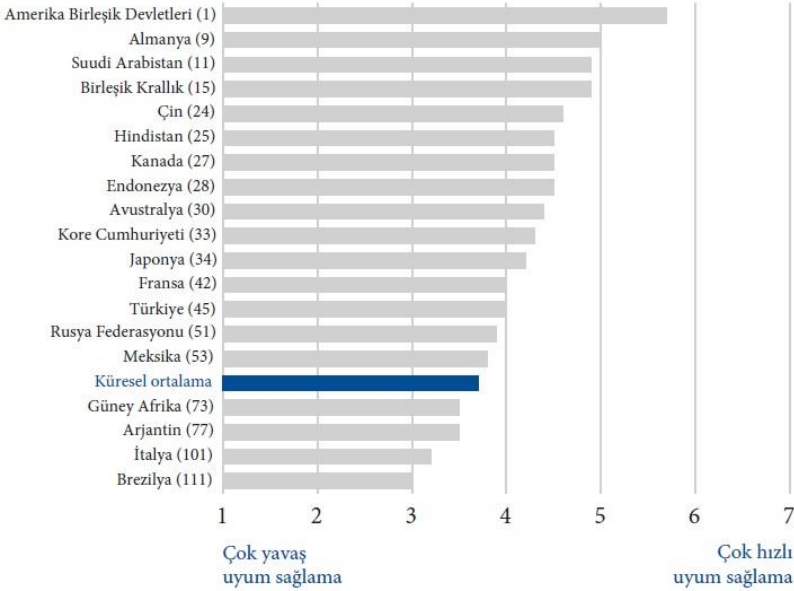
“2019 Dijital Ekonomi Raporu”, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tarafından küresel dijital ekonominin değerlendirildiği ilk rapordur. Raporda, dijital açıdan gelişmiş ülkelerle az gelişmiş ülkeler arasındaki farkın çok büyük olduğu ve bu fark kapatılmadığı takdirde eşitsizliğin gelecekte daha da derinleşeceği belirtilmektedir. Dijital eşitsizliği azaltmak için küresel işbirliğinin ve küresel yönetişimin güçlendirilmesi gerekir (Intell Strategy News, 2020).

Rapora göre ABD ve Çin küresel dijital ekonomiyi şekillendirmektedir. Dünyanın dijital harcamalarının neredeyse tamamı, dijital patentlerin çoğu ABD ve Çin'e aittir. Bulut teknolojisi pazarı yine büyük ölçüde aynı ülkelerin hakimiyetindedir. Bu iki ülke dünyanın en büyük dijital platform şirketlerine (Microsoft, Apple, Amazon, Google, Facebook ve Çinli Tencent ile Alibaba) ev sahipliği yapmaktadır. Latin Amerika ve Afrika ülkeleri ise dijitalleşmede çok geridedir. Bu şirketler üst konumlarını korumak ve performans alanlarını genişletmek için agresif monopolistik rekabete girmektedir (Intell Strategy News, 2020).

Platformların rekabet sürecinde güçlenmek ve tekeli konumlarını korumak veya güçlendirmek için kullandıkları en önemli strateji, mevcut veya potansiyel rakipleri ele geçirmektir. Bunun bir örneği, Facebook'un 2012 yılında yeni başlayan sosyal medya rakibi Instagram'ı satın almasıdır (Kozanoğlu, 2019).

Dünya Ekonomik Forumu tarafından her yıl hazırlanan Küresel Rekabet Raporu'nda ülkelerin yeni teknolojiler sunma yeteneği, hizmet sunma yöntemleri, teknoloji üretim kapasitesi, insan sermayesi ve hukuki altyapı gibi kriterleri verilere dayanarak incelenmekte ve bir sıralama yapılmaktadır. Grafik 2'de Küresel Rekabetçilik Endeksi 4.0 sonuçlarına göre 141 ülkenin dijital iş modellerine yasal çerçevede ne kadar hızlı uyum sağladıkları gösterilmektedir (World Economic Forum, 2019: 7).

Grafik 2: 141 Ülkenin Dijital İş Modellerine Yasal Çerçevede Sağladıkları Uyum Düzeyi
(World Economic Forum, 2019: 7)



Grafik 2'den görüleceği üzere çoğu ülke teknolojinin geliştirilmesi ve kullanımı konusundaki yeniliklerin hızına ayak uyduramamıştır. Hükümetler, teknolojinin yalnızca ekonomi üzerindeki değil, bireyler ve genel olarak toplum üzerindeki etkilerini anlama ve öngörmede çok daha iyi olmalı ve buna göre düzenlemeler yaparak uygulamalıdır (World Economic Forum, 2019: 7).

Endonezya ticaret sektörü, bilgi teknolojisi ve finansal hizmetlerin denetimi gibi e-Ticaret işlemleriyle ilgili diğer denetleyici sektörlerle düzenlemelerin uyumlaştırılmasından yoksundur. e-Ticaretin vergilendirilmesi, hükümetlere, kamu hizmetlerinin finansmanına, altyapı gelişimine ve sosyal programlara tahsis edilebilecek ve sonuçta ekonomik kalkınmaya katkıda bulunabilecek bir gelir kaynağı sunar. Açık ve şeffaf e-ticaret vergi düzenlemeleri, tüketicilerin çevrimiçi işlemlere olan güvenini artırır. Endonezya'da 1 Aralık 2020 yılında e-Ticaret işlemlerine %10 oranında KDV tahsilatı zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca şirketlerin tüketicilere

düzenledikleri faturalarda tahsil ettikleri KDV tutarını da belirtmeleri gerekmektedir. Ayrıca yabancı vergi mükellefleri için brüt gelirin %0,5'i oranında gelir vergisi uygulanmaktadır (Mulyani vd., 2023: 142).

Çin dünyanın en hızlı büyüyen ve zenginleşen ülkelerinden biridir. Bu nedenle Çinli tüketicilerin daha önce karşılaşmadıkları ithal ürünlere olan talebi her geçen gün artmaktadır. Onların bu davranışı, hem e-Ticaretin hem de sınır ötesi e-Ticaretin büyümesini sağlayan temel faktörlerden biridir (TÜSİAD, 2017: 18).

Şekil 6: Dünyadaki Önemli Pazar Yerleri



(TÜSİAD, 2017: 28)

2020 yılında dünya'da internet kullanan her 5 kişiden 4'ü covid-19 salgınının da etkisiyle e-Ticareti deneyimlemiştir (TÜBİSAD, 2021: 7). İnternet üzerinden hizmet sağlamaya yönelik e-Ticaret pazarı büyümeye devam ettikçe, internet kullanıcılarının artan ihtiyaçlarını karşılamak için Şekil 1'den görüleceği üzere birçok çevrimiçi şirket ortaya çıkmıştır.

Firmalar, çevrimiçi tüketiciyi koordineli şekilde tanıtım ve reklam mesajlarıyla çevreleyerek sosyal ağlardaki varlıklarını genişletme yolunu kullanmaktadır (Karademir, 2022: 349). Çevrimiçi ticaretin yeni bir biçimi "sosyal ticaret"tir. İşletmeler, ürünleri doğru kullanıcılara akıllıca hedeflemek için sosyal medyadaki demografik bilgileri kullanabilir. Örnek vermek

gerekirse gençlerin ilgisini çeken ürün ve hizmetlerin genç sosyal medya kullanıcılarına yönlendirilmesi ticareti teşvik edebilir (İbrahimova vd., 2023: 645).

Tablo 1’de Statista verilerine göre Avrupa’daki ülkelerin 2021 yılı itibariyle online alışveriş pazar büyüklükleri gösterilmektedir.

Tablo 1: 2021 Yılı Avrupa’da Online Alışveriş Pazar Büyüklüğü

Ülkeler	GSYİH Payı (%)	e-Ticaret Geliri (Milyar Avro)
Birleşik Krallık	10,26	254
Danimarka	7,83	22,80
Yunanistan	7,09	14,40
İspanya	6,64	82,11
Çekya	6,40	12,48
Polonya	5,37	24,76
Fransa	5,19	123,40
Portekiz	4,43	8,51
Romanya	4,19	6,88
Hollanda	3,57	27,90
Norveç	3,29	10,78
Almanya	3,24	100
Macaristan	2,78	2,32
Finlandiya	2,76	5,84
Avusturya	2,72	9,60
İsveç	2,60	12,76
Rusya	2,59	42,60

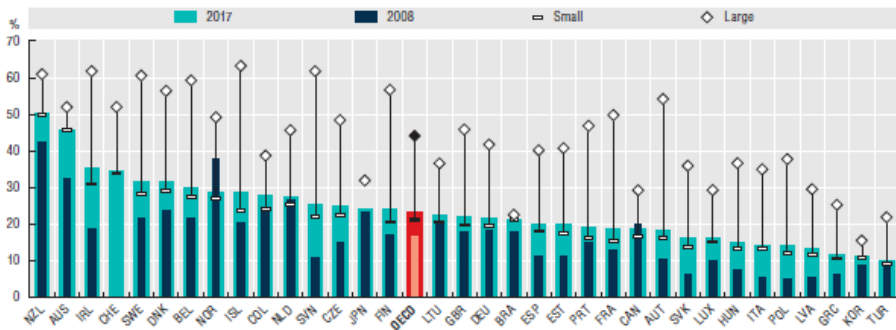
Ukrayna	2,56	3,89
İrlanda	2,53	8,80
Bulgaristan	2,50	1,25
İtalya	2,35	38,60
Belçika	2,12	9,70
Türkiye	2,09	12,57
İsviçre	1,94	13,02
Lüksemburg	0,99	0,53

(Statista, <https://www.statista.com/statistics/1113005/market-size-of-e-commerce-in-europe-by-country/>)

Tablo 1'den görüleceği üzere Birleşik Krallık, %10,26'lık GSYİH payı ve 254 milyar Avro gelir ile Avrupa'nın en büyük e-Ticaret pazarıdır. Diğer en yüksek e-Ticaret geliri elde eden ülkeler sırasıyla, Fransa, Almanya ve İspanya'dır. Lüksemburg (%0,99) ve Bulgaristan (%2,5) gibi ülkelerde e-Ticaret, GSYİH'ya çok düşük bir katkı sağlamaktadır.

Grafik 3, 2017 yılında farklı ülkelerdeki firmaların büyüklüklerine göre e-Ticarete katılım oranlarını göstermektedir.

Grafik 3: Firmaların Büyüklüklerine Göre e-Ticarete Katılımı, 2017*



* 10 ve üzeri istihdam eden işletmelerin yüzdesi

(OECD, 2019: 36)

Grafik 3'e göre e-Ticaret satışlarına katılan firmaların payı OECD bölgesinin çoğunda ve bazı ülkelerde artmıştır. Diğer ülkelerde 2008'de

ortalama %16 iken 2017'de yaklaşık %23'e yükselmiştir. Mutlak artışlar Avustralya, Çek Cumhuriyeti, İrlanda, Slovenya ve İspanya'da %10 puanın üzerinde bir artış görülmektedir. İsveç, Macaristan, İtalya ve Letonya'da e-Ticarete katılım 2008'deki nispeten düşük seviyelerden başlayarak artmıştır. Polonya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya söz konusu dönemde iki kattan fazla artış göstermiştir. Yeni Zelanda ve Avustralya 2017 yılında özellikle yüksek e-Ticaret firması payına (%40'ın üzerinde) sahiptir. Öte yandan, firma katılımı Kore için %11 ve Türkiye için %10'un altındaki seviyelerde kalmıştır (OECD, 2019: 36). Bu farklılıklar, ülkelerin ekonomik yapısı, internet altyapısı, tüketici davranışları ve e-Ticarete yönelik devlet destekleri gibi faktörlerden etkilenebilir. Tablo 2'de 2018 yılında birtakım ülkelerin ekonomik güçlerinin yanında dijital ekonomiye adaptasyon hızlarının e-Ticaret pazarındaki konumlarını göstermektedir.

Tablo 2: 2018 Yılında GSMH ve B2C e-Ticaret Büyüklükleri ile Öne Çıkan Ülkeler

Ülke	GSMH (Trilyon ABD Doları)	B2C e-Ticaret Pazar Büyüklüğü (Milyar ABD Doları)
Çin	13,41	634
ABD	20,49	504
Birleşik Krallık	2,83	123
Japonya	4,97	103
Almanya	4,0	70
Türkiye	0,766	6,1

(TÜSİAD, 2019: 34)

Tablo 2'ye göre 2018 yılında Çin, B2C e-Ticaret pazar büyüklüğü ile dünyada lider konumdadır. B2C e-Ticaret pazarında en büyük üç ülkenin pazar büyüklüklerinin toplamı (Çin, ABD, Birleşik Krallık) küresel e-Ticaret

pazarının çoğunluğunu oluşturmaktadır (TÜSİAD, 2019: 34). Türkiye'deki ilk 500 web sitesi, ağırlıklı olarak B2C (işletmeden tüketiciye) modelinde faaliyet göstermektedir. Web 1.0 geniş bir kullanım alanına sahipken, Web 2.0 ve Web 3.0 teknolojileri yeterince yaygın olarak kullanılmamaktadır (Abdüselam vd., 2015: 263). Türkiye, UNCTAD'ın 2020 B2C e-Ticaret Endeksi'nde yer alan 152 ekonomi arasında 57. sırada yer almakta olup, Batı Asya bölgesindeki en iyi 10 gelişmekte olan ve geçiş ekonomisi arasında yer almaktadır (WTO, 2024: 44). Şekil 7, 2020-2025 yılları arasındaki e-Ticaret hacminin yıllık bileşik büyüme oranı tahminlerini Dünya ve Türkiye karşılaştırması üzerinden sunmaktadır.

Şekil 7: e-Ticaret Hacmi Yıllık Bileşik Büyüme Oranı Tahminleri (%), 2020 –2025)



(İçözü, 2023).

Şekil 7'ye göre Euromonitor'un tahminlerine göre, 2020 ile 2025 yılları arasında küresel e-Ticaret sektörü, yıllık ortalama %11,7 oranında bir büyüme beklentisi taşımaktadır. Bu oran, dünya genelinde dijital dönüşümün hız kazandığını ve online alışverişin yaygınlaştığını göstermektedir. Özellikle gelişmiş ekonomilerde e-Ticaret pazarı olgunlaşma eğiliminde olup, büyüme hızı orta seviyelerde seyretmektedir. Türkiye'de e-Ticaret hacmi yıllık %23,7 bileşik büyüme oranıyla, 2025 yılında mevcut hacmin 2,3 katına çıkacak olup bu trendin devam etmesi beklenmektedir. Bu durum, Türkiye'nin e-Ticaret alanında küresel büyüme oranının iki katından fazla bir artışa işaret etmekte olup, bu alanda önemli bir potansiyele sahip olduğunu göstermektedir (İçözü, 2023). Tablo 3, farklı ülkelerdeki online perakende, sabit ve mobil genişbant penetrasyonu, online ve mobil alışveriş yapan kişi oranları, kişi başına düşen gelir ve nüfus gibi önemli dijitalleşme göstergelerini karşılaştırmalı olarak sunmaktadır.

Tablo 3: e-Ticaret Karşılaştırması

Ülke	Online Perakende / Toplam Perakende	Sabit Genişbant Penetrasyonu	Mobil Genişbant Penetrasyonu	Online Alışveriş Yapanlar	Mobil Alışveriş Yapanlar	Kişi Başı Gelir \$ PPP	Nüfus (mn)
İngiltere	%18,3	%40,2	%101,1	%81	%50	\$46,8K	66,8 mn
ABD	15,2	34,3	149,6	77	49	65,1	329,2
Almanya	11,7	41,7	85,0	82	34	53,5	82,9
Fransa	9,8	43,6	90,7	73	31	47,2	64,8
Japonya	9,1	32,0	176,6	69	38	45,5	126,1
İspanya	5,4	32,3	101,3	74	45	41,5	46,6
Çin	28,2	32,6	109,8	83	83	19,5	1.400,1
Polonya	7,8	19,7	111,2	82	42	33,8	37,9
Hindistan	4,7	1,5	48,1	74	67	8,3	1.351,7
Brezilya	7,6	15,6	90,6	70	50	16,4	209,9
Rusya	7,2	23,5	94,7	60	36	29,6	146,7
Türkiye 2018	5,3	16,3	74,5	67	50	27,9	82,0
Türkiye 2019	6,2	17,2	76,8	68	51	28,2	83,1

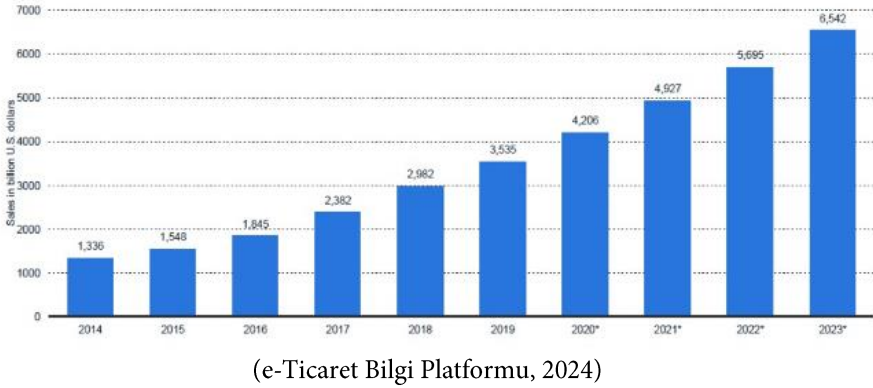
(TÜBİSAD, 2020)

Tablo 3'e göre gelişmiş ülkelerde e-ticaret penetrasyonunun daha yüksek olduğu görülmektedir. Özellikle İngiltere, ABD ve Almanya gibi ülkelerde online perakendenin toplam perakende içindeki payı oldukça yüksektir. Türkiye ise bu ülkelerin gerisinde kalmakla birlikte, son yıllarda önemli bir büyüme göstermektedir. Sabit ve mobil genişbant penetrasyonu, e-Ticaretin gelişmesi için temel bir ön koşuldur. Tabloda, birçok ülkede genişbant penetrasyonunun yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye'de de genişbant penetrasyonu artış göstermekle birlikte, bazı gelişmiş ülkelere göre daha düşük seviyelerdedir. Online alışveriş yapan kişi oranları, e-Ticaretin yaygınlık düzeyini göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde bu oran oldukça yüksekken, gelişmekte olan ülkelerde daha düşüktür. Türkiye'de online alışveriş yapan kişi oranı son yıllarda artış gösterse de hala bazı Avrupa ülkelerinin gerisindedir. Kişi başına düşen gelir ve nüfus, e-Ticaret pazarının büyüklüğü hakkında fikir verir. Yüksek gelirli ve büyük nüfusa sahip ülkelerde genellikle daha büyük e-Ticaret pazarları bulunmaktadır.

Deloitte'nin yayınladığı rapora göre Türkiye'de 2013 yılında toplam e-Ticaret hacmi 7,4 milyar USD olarak hesaplanmıştır. Aynı tarihte elektronik

perakende ticaretin toplam perakende ticarete oranı gelişmiş ekonomilerde %5,5 seviyesinde iken gelişen ekonomilerde oran %3,5 olarak tespit edilmiştir. Buna göre Türkiye, 2013 yılı verisiyle e-Ticaretin toplam hacmi bakımından dünya ortalamalarının gerisindedir (MÜSİAD, 2022: 22). Grafik 4'te dünyadaki e-Ticaret hacminin değeri gösterilmektedir.

Grafik 4: Dünyada e-Ticaret Hacmi (Trilyon Dolar)

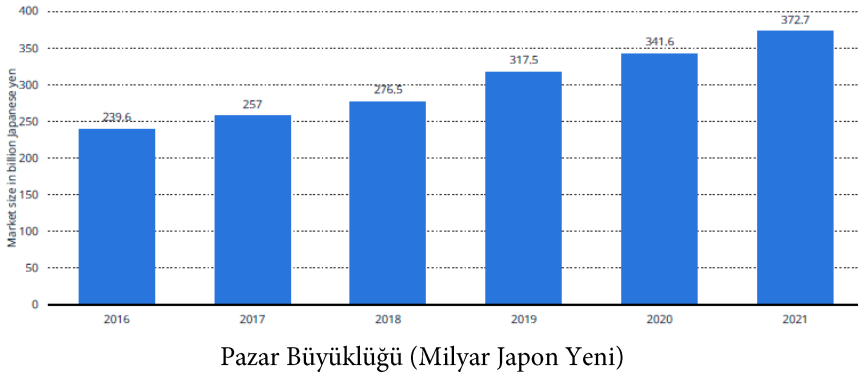


Grafik 4'ten görüleceği üzere 2021 yılında dünyada e-Ticaretin değeri 4,94 trilyon dolara ulaşmış, toplam ticarete oranı %19,6 seviyesinde gerçekleşmiştir. Aynı yıl Türkiye'nin e-Ticaret hacmi 40 milyar dolar, toplam ticarete oranı %17,7 seviyesinde gerçekleşmiştir. Yani Türkiye'de e-Ticaretin gelişimi dünya ortalamasına göre daha güçlü hale gelmiştir. Bu büyüme büyük ölçüde devlet ve özel şirketlerin artan altyapı yatırımlarından ve lojistik kabiliyetlerinin güçlendirilmesinden kaynaklanmaktadır (MÜSİAD, 2022: 22).

e-Ticaret sektörü, dijitalleşme ve teknolojik yeniliklerle sürekli evrilmekte ve bu gelişmeler, hizmet çeşitliliğini artırarak kullanıcı deneyimini iyileştirmektedir. Örneğin, Amazon'un "Prime Air" drone teslimatı ve Tesco'nun İrlanda'daki insansız hava aracı teslimat hizmeti, tüketicilerin beklentilerini şekillendirmekte ve sektörde yeni standartlar belirlemektedir. Aynı zamanda, Ocado'nun robotik otomatik depoları ve Hyundai Robotics'in

yiyecek ve içecek servisi robotları, operasyonel verimliliği artırarak e-Ticaretin geleceğine yön vermektedir. Bu yenilikler, e-Ticaretin sürdürülebilir büyümesini ve küresel pazarda rekabet avantajını desteklemektedir (TÜSİAD, 2023: 57). Grafik 5, 2016-2021 yılları arasında ABD, Çin ve Japonya'daki sınır ötesi e-ticaret pazar büyüklüğünün milyar Japon Yeni cinsinden yıllık değişimini göstermektedir.

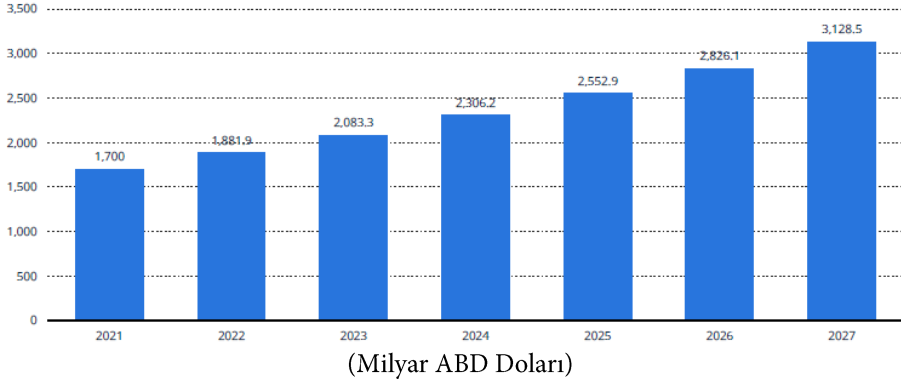
Grafik 5: 2016-2021 Mali Yılı Arasında ABD, Çin ve Japonya'da Sınır Ötesi e-Ticaret



(Statista, <https://www.statista.com/study/57731/b2b-e-commerce-in-the-united-states/>)

Grafik 5'teki Statista verilerine göre 2016-2021 yılları arası ABD, Çin ve Japonya'nın küresel e-Ticaret pazarındaki büyüklüğü sürekli artış (özellikle 2019-2021 yılları arasında) göstermiştir. Bu durum, e-Ticaretin küresel çaptaki hızla artan popülaritesini ve bu ülkelerdeki tüketici davranışlarındaki değişimi yansıtmaktadır. 2021 yılı, incelenen dönemde en yüksek pazar büyüklüğüne ulaşılan yıl olmuştur. Bu, muhtemelen Covid-19 pandemisinin e-Ticarete olan olumlu etkisinin bir sonucudur.

Grafik 6, 2021 yılından 2027 yılına kadar ABD'deki B2B e-Ticaret satışlarının tahmini büyümesini göstermektedir.

Grafik 6: 2021'den 2027'ye Kadar ABD'nde B2B e-Ticaretin Tahmini Satışları

(Statista, <https://www.statista.com/study/57731/b2b-e-commerce-in-the-united-states/>)

Grafik 6'daki göstergeler, B2B ticarete daha fazla dijital platformun benimsendiğini ve bu alandaki pazarın hızla genişlediğini işaret etmektedir. 2021'den 2027'ye kadar ABD'ndeki B2B e-Ticaretin tahmini satışları yıllar itibarıyla düzenli bir artış içindedir. 2021'de 1,700 milyar dolardan başlayan satışlar, 2027 yılında 3.128,5 milyar dolara ulaşmayı hedeflemektedir.

Grafik 7, 2022 yılında ABD'deki B2B tedarik süreçlerinde karşılaşılan en büyük sorunları göstermektedir.

Grafik 7: 2022 Yılı ABD'nde İşletmeler Arası (B2B) Tedarikte En Büyük Sıkıntı Noktaları

(Statista, <https://www.statista.com/study/57731/b2b-e-commerce-in-the-united-states/>)

Grafik 7’de yer alan sorunlar, B2B tedarik zincirlerinde süreç optimizasyonuna ve teknolojik çözümlere olan ihtiyacı vurgulamaktadır. Güvenilir teslimat ve mali uyum gibi üst düzey sorunlar hem lojistik altyapının hem de finansal kontrol mekanizmalarının iyileştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Karmaşık sistemler ve süreçler ise daha kullanıcı dostu yazılımlara ve süreç basitleştirmelerine olan talebi işaret etmektedir.

2.3. Dünyada Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ön Plana Çıkan Seçilmiş Ülkeler

DHV, AB’nin ortak bir vergi uygulaması olmasa da başını Fransa’nın çektiği 20 ye yakın AB ülkesinde dijital vergi yasası çıkarıldığı ya da kendilerine göre yaptıkları düzenlemelerle tek taraflı uygulamalara geçmek için kanun teklifinde buldukları ve bütçe çalışmalarında konuya yer verdikleri görülmektedir (Duran, 2019: 671-672).

Tablo 4: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ülkeler

Ülke	Vergi Oranı	Kapsam	Küresel Gelir Eşiği	Yurtiçi Gelir Eşiği
Fransa	%3	Dijital platformlar, kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetleri	750 milyon Avro	25 milyon Avro
İtalya	%3	Dijital platformda kullanıcı verilerinin iletimi, reklamcı ve kullanıcıların mal ve hizmet alıp satmasına olanak tanınması	750 milyon Avro	5,5 milyon Avro
İspanya	%3	Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, çevrimiçi reklamların satışı, kullanıcı verilerinin satışı	750 milyon Avro	3 milyon Avro
Birleşik Krallık	%2	Sosyal medya platformları, İnternet arama motoru	500 milyon GBP	25 milyon GBP
Türkiye	%7,5	Sosyal medya sitelerinde reklamlar, içerik satışları ve ücretli hizmetler dahil olmak üzere çevrimiçi hizmetler	750 milyon Avro	20 milyon Avro
Avusturya	%5	Çevrimiçi reklamcılık	750 milyon Avro	25 milyon Avro
Macaristan	%7,5	Reklam geliri	-	100 milyon HUF
İsviçre	%4	Yayın veya televizyon hizmetlerinden elde edilen brüt gelir	-	2,5 milyon CHF
Danimarka	%2 (%3 ek ücret)	İsteğe bağlı, görsel-ışitsel medya hizmeti sağlayıcıları	-	15 milyon DKK

(Enache, 2024)

Tablo 4'ten görüleceği üzere bazı ülkeler, dijital işlemler için vergi tevkifatı uygularken, diğerleri yerli ve yabancı hizmet sağlayıcılar arasında eşit muamele sağlamak amacıyla Dengeleme Vergisi uygulamaktadır.

Tablo 5: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ile İlgili Olarak Organizasyon veya Ülke Düzeyinde Yapılan Düzenlemeler

Ülke/ Organizasyon	Yapılan Yasal Düzenleme/Çalışma	Yürürlük Tarihi
OECD	Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergileme Sorunları	Rapor 2020 yılında güncel halini aldı.
AB Komisyonu	-Dijital daimi işyeri -Dijital Pazarlar Yasası (DMA) ve Dijital Hizmetler Yasası (DSA)	01.11.2022 tarihinde yürürlüğe girdi.
Hindistan	Önemli ekonomik varlık kavramı üzerine kurulu bağlantı (nexus) kuralı	01.01.2020'den sonra yürürlüğe girmesi beklenmektedir.
	Hindistan Dengeleme Vergisi	2016 yılında yürürlüğe girdi.
İtalya	Dijital İşlem Vergisi	01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girdi.
İsrail	Önemli ekonomik varlık (dijital daimi işyeri) testi	11.04.2016 tarihinde yürürlüğe girdi.
Macaristan	Reklam Vergisi	01.07.2017 tarihinde yürürlüğe girdi.
Fransa	İşitsel/görsel içeriklerin online ve fiziki dağıtım vergisi	21.09.2017 tarihinde yürürlüğe girdi.
İngiltere	Yönlendirilmiş Kar Vergisi (DPT)	24.03.2015 tarihinde yürürlüğe girdi.
Avustralya	Uluslararası Vergiden Kaçınmayı Önleme Yasası (MAAL)	01.01.2016 tarihinde yürürlüğe girdi.
ABD	Vergide Matrah Aşındırması ve Suistimali Önleme Yasası (BEAT)	01.01.2018'den sonraki vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girdi.

Türkiye	7061 Sayılı Kanun, 213 Sayılı VUK ve 3065 Sayılı KDV Kanunu'nda e-Ticarette vergi güvenliğini sağlamak maksadı ile yapılan yeni düzenlemeler	01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girdi.
---------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------

(Ber, 2018'den alınarak tarafımızca düzenlenmiştir)

Tablo 5'te yer alan düzenlemelerden OECD'nin geçici raporu, dijitalleşmeden kaynaklanan vergilendirme sorunlarına küresel bir çözüm arayışını temsil eder. AB'nin DMA ve DSA düzenlemeleri, dijital pazarların işleyişini düzenleyerek büyük dijital platformların piyasa gücünü sınırlandırmayı ve dijital hizmetleri düzenlemeyi hedeflemektedir. Hindistan, İsrail, İtalya ve Fransa gibi ülkeler, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik özgün düzenlemeler getirmiştir: Hindistan, önemli ekonomik varlık kavramına dayalı yeni kurullarla dijital şirketlerin yerel pazarlardaki ekonomik etkisini ölçmeye çalışmıştır. İsrail, dijital şirketlerin dijital daimi işyeri olarak tanımlanabilmesi için yeni testler uygulamaya koymuştur. İtalya, Dijital İşlem Vergisi ile dijital platformlarda yapılan işlemleri vergilendirmiştir. Fransa, çevrimiçi ve fiziksel içerik dağıtımına yönelik özel bir vergi uygulamıştır. Reklam Vergisi gibi daha spesifik alanlara yönelik uygulamalar da mevcuttur. Örneğin, Macaristan, dijital reklamcılık faaliyetlerini vergilendirerek bu sektördeki geliri kontrol etmeyi hedeflemiştir. Türkiye, e-Ticaretin vergilendirilmesi konusunda 7061 Sayılı Kanun ve ilgili düzenlemeler ile dijital ticareti vergi sistemi içinde güvence altına almayı hedeflemiştir. Bu düzenlemeler, dijital platformlar üzerinden gerçekleşen işlemleri daha şeffaf ve denetlenebilir hale getirmeyi amaçlamaktadır.

2.3.1. Fransa

AB'nde dijital ekonomiden elde edilen gelirleri vergileyen ilk ülke Fransa'dır. 1 Ocak 2019'dan itibaren en az 25 milyon Avro'su Fransa'da kazanılması kaydıyla yıllık geliri 750 milyon Avro'yu aşan teknoloji şirketlerinden (Google, Amazon, Apple, Airbnb, Microsoft, Netflix, Uber, Booking, Ebay vb.) %3 oranında DHV alınmaktadır. Söz konusu

vergileendirme politikasını Türkiye, Avusturya ve İtalya'da uygulamaktadır (Medyascope, 2019).

Fransa'da vergi ödeyen tüm Fransız şirketleri için bu tedbir, karlar üzerindeki verginin düşülebileceği anlamına gelmektedir. Ödenen tutar, kurumlar vergisinin hesaplandığı muhasebe karından düşülebilecektir. Cironun "250 milyon Avro'ya eşit ya da daha fazla" olması halinde, %33,33'lük standart oran yalnızca "vergileendirilebilir kârın 500.000 Avro'yu aşan kısmına" uygulanacaktır. Madde 2'de ayrıca %28'lik oranın "vergileendirilebilir kârın 500.000 Avro'ya eşit ya da daha az olan kısmına, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi uygulanacağı" belirtilmektedir.

Dijital hizmetler üzerinde vergi getiren ve kurumlar vergisindeki indirimin yönünü değiştiren bir yasa tasarısı iki maddeden oluşmaktadır. İlk madde, dijital sektörde faaliyet gösteren şirketlerin sağladığı belirli hizmetlerden elde edilen gelirler üzerinde bir vergi uygulamasını öngörmektedir. Avrupa Komisyonu'nun direktif teklifinden esinlenerek hazırlanan bu düzenleme, özellikle arama motorları ve sosyal medya platformları aracılığıyla internet kullanıcılarından ve hizmetlerden toplanan verilere dayalı hedefli reklam hizmetlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu vergileendirme, internet kullanıcılarının faaliyetlerinin Fransa'dan gerçekleştirilen kısmıyla orantılı olacaktır. e-Ticaret, dijital hizmetlerin sağlanması, iletişim hizmetleri, ödeme hizmetleri ve düzenlenmiş finansal hizmetler bu düzenlemenin kapsamı dışında tutulacaktır. Ayrıca, yalnızca geniş bir kullanıcı kitlesine sahip ve önemli gelir sağlayan hizmetler bu düzenlemeden etkilenenecektir. Bu bağlamda dünya çapında iki sorumluluk 750 milyon Avro ve Fransa içinde 25 milyon Avro gelir getiren dijital hizmetler şeklinde eşiği belirlenmiştir. Verginin uygulanabilirliği yılda 500 milyon Avro gelir seviyesine ulaşması ile mümkündür (Pando, 2019).

Devletler arasındaki vergileendirme farklılıkları, bazı büyük şirketlerin nasıl yararlanacağını bildikleri vergi rekabeti yaratır. İrlanda, Lüksemburg ve Hollanda cazip vergi oranları sunmaktadır (Pando, 2019).

Google, kurumlar vergisinin %80'ini Amerika Birleşik Devletleri'nde ödemiştir. Google'ın Fransa şubesi 2017 yılında 325 milyon ciro üzerinden 14 milyon Avro vergilendirilmiştir. Facebook aynı yıl Fransız vergi makamlarına 800 milyon avro olarak tahmin edilen ciro için sadece 1,9 milyon Avro ödemiştir. Ancak uzmanlara göre yaklaşık 120 milyon dolar ödemesi gerekmektedir (Coustet, 2019).

2.3.2. İtalya

1 Ocak 2020'den itibaren İtalya, dijital bir arayüzde reklamcılıktan, kullanıcıların mal ve hizmet alıp satmasına olanak tanıyan çok taraflı dijital arayüzden ve dijital bir arayüz kullanılarak üretilen kullanıcı verilerinin iletilmesinden elde edilen brüt gelir üzerinden %3'lük bir DHV uygulanmaya başlanmıştır (KPMG, 2024a).

Ancak, e-Ticaret siteleri bu verginin kapsamı dışında tutulmuştur. AB yasaları çerçevesinde ticari vergiler yalnızca şirketlerin fiziksel varlıklarının bulunduğu ülkelerde alınabiliyor. Bu nedenle, büyük şirketler AB içinde vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ofis açmayı tercih ediyorlar; örneğin, Apple ve Google'ın Avrupa merkezleri İrlanda'da, Amazon'un merkezi ise Lüksemburg'da bulunuyor. İtalya, Fransa, Almanya ve İspanya gibi ülkeler, bu durumu göz önünde bulundurarak AB vergi yasalarını değiştirmek istiyor. Ancak, Lüksemburg ve Malta gibi ülkeler, bu değişikliklere karşı çıkmaktadır. Çünkü bu ülkeler en önemli gelir kaynaklarını kaybetmekten endişe etmektedirler (Reuters, 2017).

İtalya'da uygulanan DHV, web vergisi olarak da anılmaktadır. İlgili verginin uygulamaya konulmamasından önce, İtalya'nın OECD düzeyinde ortak bir çözüm beklemesi önemlidir. Nitekim şu an uygulamada olan bu verginin, ortak bir çözüm üretilmesi halinde uygulanmasından vazgeçebileceği belirtilmiştir. İtalya'nın sergilemiş olduğu bu tutum göstermektedir ki verginin herhangi bir vergisel gelir kaybına uğramamak adına uygulama konulduğudur. Ayrıca İtalya'nın ortak bir çözüm

beklemesine yönelik sergilemiş olduğu tavır, verginin geçici bir süreyle uygulanması gerektiği düşüncesini de destekler niteliktedir (Çakır, 2023: 88-89).

2.3.3. İspanya

İspanya DHV 16 Ocak 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Vergi dijital hizmet sunan vergi mükelleflerini kapsamaktadır. Düzenleme, internet üzerinden sunulan pazarlama hizmetleri, aracılık hizmetleri (üçüncü kişilerin birbirleriyle mal ve hizmet alım satımına imkan tanıyan hizmetler) ve veri transferini hedeflemektedir. Vergi, yıllık net hasılatı 750 milyon Avro'yu geçen ve bir önceki vergi döneminde dijital hizmetlerden elde edilen kazancı 3 milyon Avro'yu aşan şirketlere uygulanmaktadır. Vergi oranı %3 olarak belirlenmiş olup, İspanya'da dijital hizmetlerin KDV hariç brüt kazanç üzerinden uygulanmaktadır (EY, 2020). 21 Ekim 2021'de yapılan ortak açıklamada, DHV'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütunun uygulanmasına bağlı olacağı belirtilmiştir (Enache, 2024).

Dijital hizmetlerin vergiye tabi olup olmaması, ödemenin nereden yapıldığına bağlı değildir. Bu kriterlerin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için, yabancı kurumların İspanya'da kayıtlı olmaları önem arz etmektedir (Akçura, 2019). Dijital hizmetlerin gerçek kişilere ya da tüzel kişilere sunulmuş olması, ya da hizmet sağlayıcının tam veya dar mükellefiyet statüsü, vergilendirme açısından fark yaratmayacaktır. Hizmet sağlayıcılar, kullanıcıların cihazlarının IP adresine göre İspanya'da bulunup bulunmadığını belirlemekle yükümlüdür. İspanya'ya atfedilecek kazancın hesaplanmasında şu kriterler dikkate alınacaktır (EY, 2020):

- İspanya'da yer alan kullanıcıların cihazlarında reklamların görünmesi,
- Dijital platform aracılığıyla işlem yapan İspanya'daki kullanıcı sayısı,

- İspanya'daki bir cihazı kullanarak kayıt olan veya hesap açan kişiler,
- Aracılık hizmetlerinin gerçekleştirildiği dijital platformlarda hesap sahibi olanların sayısı,
- Verilerin iletildiği kullanıcı sayısı.

2.3.4. İngiltere

Dijital Hizmetler Vergisi, İngiltere kullanıcılarına sosyal medya platformları, arama motorları veya çevrimiçi pazar yerleri sunan işletmelere uygulanacaktır. Eğer bir işletmenin dünya genelindeki dijital faaliyetlerden elde ettiği gelir 500 milyon sterlini aşar ve bu gelirlerin 25 milyon sterlinden fazlası İngiltere kullanıcılarından sağlanırsa, bu işletmeler Dijital Hizmetler Vergisine tabi olacaktır. Belirtilen eşiklerin aşılması durumunda, İngiltere kullanıcılarından elde edilen gelirler %2 oranında vergilendirilecektir. Ancak, İngiltere'deki kullanıcılardan elde edilen ilk 25 milyon sterlin'lik gelir bu vergiden muaf tutulacaktır (Demirhan, 2020: 82). Bu uygulama, İngiltere'nin DHV açısından en düşük vergi oranına sahip ülke olmasını sağlamaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisinde matrah, brüt kazançtan bu kazancın elde edilmesi için yapılan gider ve maliyetlerin düşülmesiyle hesaplanır. Buna karşın, DHV brüt kazanç üzerinden uygulanacaktır ve bu nedenle gelir veya kurumlar vergisi gibi değerlendirilmemelidir. DHV, gelir veya kurumlar vergisi gibi bir stopaj vergisi olarak kabul edilmez ve dolayısıyla kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Bunun yerine, DHV doğrudan brüt kazanç üzerinden hesaplanacak ve kurumlar vergisi matrahından gider olarak düşülebilecektir. Bu çerçevede, DHV'nin hem tam mükellefler hem de dar mükellefler için ayırım gözetmemesi ve uluslararası vergi anlaşmalarıyla uyumsuzluk teşkil etmemesi nedeniyle uluslararası yükümlülüklerle uyumlu olduğu sonucuna varılmaktadır (Akçura, 2019).

2.3.5. Almanya

Almanya ekonomisi, Covid-19'un küresel yayılmasının etkisiyle büyük bir darbe aldı. Bu krize yanıt olarak, 23 Mart 2020 tarihinde Alman hükümeti, işletmelerin kapanması ve çeşitli piyasa sektörlerinde hızla düşen talebin yol açtığı zincirleme etkileri hafifletmek amacıyla "Alman Ekonomik Pazar İstikrar Fonu Yasası"nı kabul etti. Fon, Alman finans kurumlarını iflastan kurtarmak için 2008 mali krizi sırasında başlatılan Alman Finans Piyasası İstikrar Fonu üzerine modellenmiştir. Fon şimdilik "reel ekonomi" işletmelerine, yani endüstriye mali yardım sağlamaktadır. Şirketlerin likiditesini sağlamak için garantiler verip, yeniden sermayelendirme önlemleri alır. Fon tarafından sağlanan bu tür mali yardıma erişim, genellikle büyüklüklerine göre üç kriterden en az ikisini karşılayan şirketlerle sınırlıdır. Bu kriterler şunlardır: toplam bilanço toplamı 43 milyon Avro, gelirleri 50 milyon Avro'dan fazla ve 249'dan fazla çalışan olması. Fon tarafından garantilerin verilmesi belirli vergi sorunları doğurmazken, Fon'un yeniden sermayelendirme önlemleri, zararlı vergi sonuçlarına neden olabilir (Scheifele, 2020).

Fon tarafından desteklenen şirketteki hisselerin ve diğer menfaatlerin devralınması, Alman emlak devir vergisinden muaftır. Aynı muafiyet, hisselerin Fon tarafından daha sonra satılması için de geçerlidir. Yardım alan şirketin fona ödediği herhangi bir temettü veya faiz için stopaj vergisi ödemesi gerekmez. (Scheifele, 2020).

2.3.6. Macaristan

Macaristan'da e-Ticaretin gelişmesi doğrudan ve dolaylı faktörlere bağlıdır. Dijital ekonominin gelişmişlik düzeyi, internet ve cihaz kullanımı en önemli doğrudan itici güç olurken, aylık net kazanç, enflasyon ve hanehalkı tüketimi dolaylı bir etkiye sahiptir. Macaristan'da hem internet hem de cihaz kullanımı artmakta olup insanlar bu cihazları çoğunlukla çok sayıda kişisel amaç için kullanıyor. Sosyal ağların kullanımı AB ülkeleri arasında en yüksek

Macaristan'dadır. İnternet kullanıcılarının %83'ü Facebook başta olmak üzere sosyal ağları da kullanmaktadır. Bununla birlikte, internet bankacılığı, çevrimiçi alışveriş ve dijital kamu hizmetlerinin kullanımı ülkedeki en zayıf alanlardır (Nagy, 2016: 26).

Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi (DESI), Avrupa Birliği üye devletlerinin dijital ekonomi ve topluma geçiş süreçlerini değerlendiren çevrimiçi bir ölçüm aracıdır. AB ülkelerinin dijital gelişimini karşılaştırmayı mümkün kılan bir kıyaslama rakamıdır. DESI puanları 0 ile 1 arasında değişir; puan ne kadar yüksek olursa, ülke performansı o kadar iyi olur. 2016 yılında Macaristan'ın DESI puanı 1,00 üzerinden 0,47 olup, 28 AB Üye Devleti arasında 20. sırada yer almaktadır. Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi'nin beş ana boyutu bulunmaktadır: bağlantı, insan sermayesi, internet kullanımı, dijital teknolojilerin entegrasyonu ve dijital kamu hizmetleri (Nagy, 2016: 26).

Macaristan'daki çevrimiçi perakende sektörünün mevcut büyüme oranı (%18), Avrupa e-Ticaret sektöründeki son gelişmelerle uyumludur. e-Ticaret 2014'te %18,4 ve 2015'te %18,6 büyüme göstermiştir. Macaristan'daki toplam ticarete çevrimiçi perakendenin payı tarihte ilk kez 2015'te %4,1'e ulaşmıştır. Ancak bu oran önde gelen pazarlara yani Birleşik Krallık (%15,2) ve Almanya (%11,6) veya Avrupa ortalamasına (%8,4) kıyasla hala düşüktür. 2015 yılında Macaristan'da faaliyet gösteren 6.000 internet mağazasının %77'si gelirlerini artırdı; sadece %4'ü gelirlerinde düşüş bildirdi. Macar web mağazalarının %85'i yalnızca Macaristan pazarına hizmet vermiştir (Nagy, 2016: 28).

2.3.7. Hırvatistan

Hırvatistan'da Elektronik Haberleşme Kanunu ile Elektronik Ticaret Kanunu düzenlemeleri mevcuttur. Hırvatistan 1 Temmuz 2013'te AB'ye katılmıştır. Vergi idaresi, özellikle AB'nin kapsamlı ve modern yaklaşımı ile adalet, rekabetçilik, Tek Pazarın bütünlüğü ve giderek daha dijital hale gelen bir ekonomide sürdürülebilirlik hedefleriyle uyum sağlama konusunda büyük

zorluklarla karşı karşıyadır. Hırvatistan, 2016-2020 dönemi için Genişbant Geliştirme Stratejisini uygulamaya koydu. Vergi mükellefleriyle elektronik iletişimin geliştirilmesine öncelik vererek elektronik hizmetlerin sürekli iyileştirilmesine odaklanarak, vergi uyumluluğunu daha kolay ve hızlı hale getirmek için bu uygulamayı başlatmıştır (Hodzic, 2018: 763; 767;779).

Hırvatistan'da dijital hizmetler üç ana bileşenden (Merkezi Hükümet Portal sistemi, Ulusal Kimlik ve Kimlik Doğrulama Sistemi ve Kişisel Kullanıcı Kutusu Sistemi) oluşan e-Vatandaş uygulaması aracılığıyla sağlanmaktadır. Uygulama, vatandaşlar ile kamu yönetimi arasında daha hızlı ve kolay iletişim sağlar, kamu sektörünün şeffaflığını artırır (Hodzic, 2018: 769).

2.3.8. Amerika Birleşik Devletleri

Dijital hizmet sağlayan dünyanın en büyük ilk beş firması ABD şirketlerinden⁶ oluşmaktadır. Dijital alanın vergilendirilmesi durumunda ABD'nin büyük bir mali kayba uğrayacağı açıktır (Karabulut, 2020: 276). 2019'un sonlarından itibaren dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan politikalar konusunda ABD ile Birleşik Krallık, İspanya, Fransa ve İtalya arasında yaşanan anlaşmazlıklar, ülkelerin çok taraflı bir çözüm yerine giderek daha fazla tek taraflı önlemler benimsemeyi seçmesiyle, BEPS

⁶ Amerikan şirketlerinin kârını azaltan bu uygulama nedeniyle ABD Ticaret Temsilciliği, DHV uygulamaları hakkında aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 7 ülkeye (Fransa, İtalya, Hindistan, İngiltere, Avusturya ve İspanya) ilişkin inceleme yürütmüş ve soruşturma raporunu yayımlamıştır. Rapora göre ABD şirketlerine ayrımcılık yapıldığı, bulunulan ülkede işyeri olmayan şirketleri vergilendirdiği gerekçesiyle uluslararası vergileme ilkelerine uygun değildir. Vergi uygulaması ile ABD ticareti sınırlanmakta veya ek vergi yükü getirilmektedir. ABD'li şirketlerin vergi yükümlülüklerine uyum için önemli maliyetlere katılmaları gerekmektedir (Akçura, 2021). DHV uygulamaları karşısında oluşan zararı telafi etme gerekçesiyle ülkemizden soruşturma kapsamı belirli ürünlerin ithalatında %25 oranında ilave gümrük vergisi alınacağından bahsedilmiştir (İHKB). Almanya, Amerika'nın kendisinden ürün ithalini azaltacağı özellikle de otomobillere misilleme yapacağı korkusuyla geri adım atmıştır. İskandinav ülkeleri de aynı isteksizlik içindedir. İsveç, Danimarka ve Finlandiya'daki yetkililer, dijital hizmetler üzerindeki bir verginin, vergi mükellefinin kar edip etmediği dikkate alınmaksızın, yalnızca ciroya uygulanarak vergilendirmenin temel ilkelerinden sapacağına inanmaktadır. Vergi, vergilendirme konusunda uluslararası iş birliğini zorlaştırarak Avrupa'nın çıkarlarına aykırı bulunmuştur. Facebook ve Google'ın genel merkezine ev sahipliği yapan İrlanda ve Amazon'un bulunduğu Lüksemburg bu projeye karşı çıkmıştır (Pando, 2019).

Kapsayıcı Çerçevesini zayıflatma riski taşıyor. Küresel kurumlar vergisi reformuna yeniden odaklanması ışığında, 2020'deki G20 Suudi Başkanlığı, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için fikir birliğine dayalı bir çözüm bulma sözü verdi. Bu nedenle, uluslararası vergilendirme, 2020'deki Riyad Zirvesi'nin "Yeni Sınırları Şekillendirmek" başlıklı üçüncü ve son temasının temel konuları arasındadır (Motala, 2020: 4).

Mayıs 2021'de ABD yönetimi, uluslararası düzeyde asgari bir kurumlar vergisi uygulamasının gerekli olduğunu belirtmiş, Haziran 2021'de Londra'da gerçekleştirilen G7 zirvesinde küresel vergi reformuna yönelik bir anlaşmaya varmışlardır. Bu reformların genel amacı, uluslararası vergi sistemindeki dengesizlikleri gidermek ve vergi kaybını önlemek olup aşağıda yer alan iki temel noktaya odaklanmaktadır (Kaya, 2020: 476):

Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi: Çok uluslu şirketlerin, kâr elde ettikleri ülkelerde, yani müşterilerin buldukları ve faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergilendirilebilmeleri hedefleniyor. Ayrıca bu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmak için kullandıkları yasal boşlukların kapatılması amaçlanıyor.

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi: Dünyada geçerli olacak bir asgari kurumlar vergisi oranı (şu anda önerilen oran %15) belirlenmesi konusunda bir anlaşmaya varıldı. Bu düzenleme, OECD tarafından BEPS kapsamında uzun yıllardır üzerinde çalışılan bir konu. Amaç çok uluslu şirketlerin vergi düzenlemelerini ihlal etmelerini ve matrah aşımını engellemektir. Ayrıca bu küresel vergi oranı sayesinde vergi cennetlerinin öneminin azalması hedeflenmektedir.

ABD'nin uluslararası vergi uygulamalarındaki adaletsizlikleri azaltma adına OECD'nin BEPS Eylem Planı çerçevesinde, örtülü sermaye kuralları gözden geçirilmiştir. ABD, yüksek borç/özsermaye oranlarına sahip şirketler için faiz giderlerinin vergi indirimine tabi olan kısmını sınırlamıştır. Bu değişiklik, yüksek borçlanma yoluyla vergi indirimlerini sınırlamayı ve uluslararası vergi kaçırmayı önlemeyi amaçlamaktadır (Ticaret Bakanlığı).

ABD vergi reformu ile getirilen Düşük Vergilendirilmiş Küresel Gayrimaddi Varlık Gelirleri (GILTI) düzenlemesi, çok uluslu şirketlerin yurtdışındaki düşük vergilendirilmiş gelirlerini hedef alır. Önceki sistemde, yabancı temettüler ABD vergilerinden muaf tutulurken, GILTI düzenlemesi, belirli bir getiri eşiğinin üzerindeki düşük vergilendirilmiş gelirleri vergilendirmektedir. 2018-2025 yılları arasında, bu tür gelirler için asgari %10,5 vergi oranı uygulanırken, 2025 sonrası oran %13,125 olacaktır. Bu düzenleme, düşük vergi oranı uygulayan ülkelerde elde edilen gelirlerin adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlar (Ticaret Bakanlığı).

Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanımla Mücadele Vergisi (BEAT), ABD merkezli çok uluslu şirketlerin, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerdeki bağlı kuruluşlarına yaptığı ödemeleri hedef alır. Bu vergi, şirketlerin yurtdışındaki bağlı şirketlere ödedikleri faiz, telif hakları ve hizmet bedelleri gibi giderleri artırarak ABD'de rapor edilen kârları düşürmelerini engellemeyi amaçlar. BEAT, ABD kurumlar vergisinin üzerine ek bir vergi olarak uygulanır ve oranları 2018'de %5, 2019-2025 yılları arasında %10 ve 2026'dan itibaren %12,5 olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemeler, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini artırmayı ve vergi kaçırma stratejilerini engellemeyi hedeflerken, küresel vergi adaletini sağlamaya yönelik önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir (Ticaret Bakanlığı).

2.3.9. Avustralya

Avustralya'da şirketlerin vergi yükümlülükleri, genellikle şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkede ve mükellefin ikamet ettiği yere bağlı olarak belirlenir. Çokuluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla, OECD'nin BEPS konusundaki yönergelerine uymaktadır. 2016 yılında Çokuluslu Vergi Kaçınma Karşısı Yasa (MAAL) yürürlüğe girmiş olup, Avustralya'da vergi kaçırmak amacıyla planlar geliştiren büyük çokuluslu şirketlere karşı uygulanmaktadır. MAAL, büyük şirketlerin Avustralya'ya vergi yükümlülüklerini artırmış ve bazı büyük şirketler, bu yasa sonucunda

Avustralya'ya geri ödeme yapmıştır. 1 Temmuz 2017'de Aktarılan Kar Vergisi yürürlüğe girerek çokuluslu şirketlerin karlarını düşük vergi alanlarına aktarmalarını engellemeyi hedeflemiştir. Şirketlere, kar aktarmadıklarını kanıtlamaları için ek yükümlülükler getirilmiştir. Avustralya transfer fiyatlandırması kurallarını kendi kurallarına dahil etmiştir. OECD'nin bağımsız işlem ilkesine dayalı olarak şirketler arasındaki işlemlerde fiyatların belirlenmesi gerekmektedir. Bu kurallara uymayan şirketlere yüksek cezalar uygulanabilmektedir (Anderson ve Hawkins, 2018).

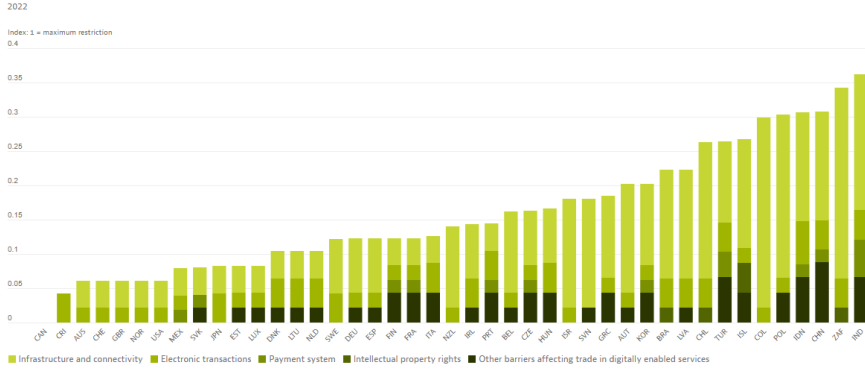
Avustralya'nın Dijital Ekonomi hakkındaki tartışma belgesinde, dijitalleşmenin Avustralya'nın vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkisi olabileceği belirtilmektedir. Avustralya, OECD ülkelerine kıyasla şirket vergilerine daha fazla bağımlıdır; bu da dijitalleşmenin getirdiği değişikliklere karşı daha savunmasız olmalarına neden olabilir. Avustralya'nın 2018 yılı vergi gelirinin yaklaşık %20 ila %25'i şirket vergisinden gelmektedir (Anderson ve Hawkins, 2018).

2.4. Ülkelerin e-Ticaret Performansındaki Kısıtlayıcı Etmenler

Uluslararası ticarete hizmetlerin yükselişi, hızlı teknolojik gelişmelerle yakından bağlantılıdır. Geleneksel olarak müşterilere yakın mesafede olmayı gerektiren hizmetler artık uzaktan alınıp satılabiliyor ve bu da firmaların küresel pazarlara daha düşük maliyetlerle ulaşmasını sağlıyor. OECD Dijital Hizmetler Ticaret Kısıtlayıcılık Endeksi (DSTRI), firmaların faaliyet gösterdikleri sektöre bakılmaksızın elektronik ağlar kullanarak hizmet sunma yeteneklerini engelleyen veya tamamen engelleyen kesişen engelleri ölçer. Beş ölçü içerir: 1) altyapı ve bağlantı, 2) elektronik işlemler, 3) e-ödeme sistemleri, 4) fikri mülkiyet hakları ve 5) dijital olarak etkinleştirilmiş hizmetlerde ticarete yönelik diğer engeller. DSTRI, 0 ile 1 arasında değerler alan bir bileşik endekstir. Burada 0, dijital olarak etkinleştirilmiş ticaret için açık bir düzenleyici ortamı, 1 ise tamamen kapalı bir rejimi gösterir (Goingdigital,

2023). Grafik 8, ülkelerin dijital ticaret politikasına yaklaşımını kategorilere ayrılmış şekilde göstermektedir.

Grafik 8: OECD Dijital Hizmetler Ticaret Kısıtlayıcılık Endeksi



(Goingdigital, 2023)

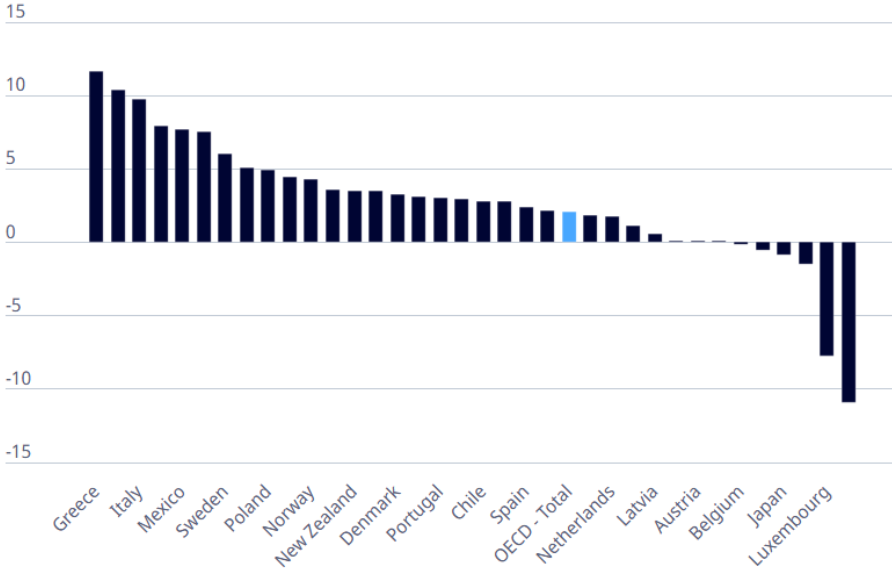
Grafik 8'e göre ülkeler arasında dijital hizmet ticareti kısıtlamaları bakımından belirgin bir çeşitlilik bulunmaktadır. Bazı ülkelerde kısıtlamalar oldukça düşük seviyede, diğerlerinde oldukça yüksektir. Sağ tarafa doğru gidildikçe kısıtlamaların hem toplam seviyesinde hem de kategoriler arası dengesizlikte artış olduğu görülmektedir. Kısıtlamaların temel altyapı ve bağlantıya yönelik olduğu ülkeler sınırlı gibi görünmektedir. Bu, altyapının genel olarak daha erişilebilir hale geldiğini gösterebilir. Bazı ülkelerde elektronik işlemler ve ödeme sistemleri kategorileri ön plandadır. Bu durum, veri koruma veya dijital ödeme politikaları gibi dijital ticaret işlemlerine yönelik düzenlemelerin daha sıkı olabileceğini göstermektedir. Fikri mülkiyet hakları: orta seviyede katkı yapmaktadır. Bu, dijital içerik üretimi ve dağıtımıyla ilgili düzenlemelerde ülkelerin farklı yaklaşımlar sergilediğini yansıtabilir. Grafiğin sağ kısmındaki ülkelerde bu kategorinin ciddi bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, ülkelerin dijital ticaret önünde daha genel veya belirsiz engeller koymuş olabileceğini göstermektedir. Grafiğin sağ tarafında yer alan ülkeler (örneğin REO, PAN), dijital hizmet ticaretinde en fazla kısıtlamaya sahip olanlardır. Bu ülkeler, ticaretin önündeki engelleri

artıran politika veya düzenlemelere sahip olabilirler. Sol tarafta yer alan ülkeler (örneğin CHL ve HKG) kısıtlamaların en az olduğu yerlerdir. Bu ülkelerde, özellikle altyapı ve dijital ticaret süreçleri daha açık ve erişilebilir görünmektedir.

2.5. Global BİT Pazar Büyüklüğü

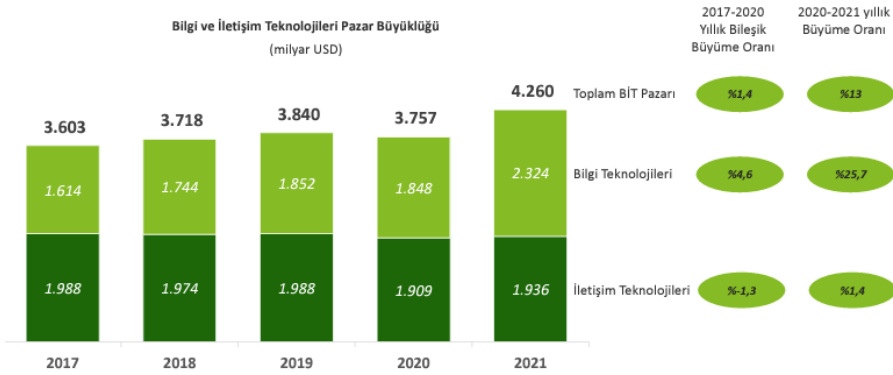
e-Ticaretin yükselişi, bireylerin ve kurumların dijital platformlarda gerçekleştirdiği alışveriş faaliyetlerinin artmasıyla paralel olarak gelişmektedir. Bu durum, tüketicilerin ve işletmelerin dijital dünyaya adapte olmalarının ekonominin genel büyüklüğü üzerinde belirleyici bir rol oynadığını göstermektedir (Varnalı ve Kete, 2024: 57). Grafik 9’da bazı ülkelerdeki Brüt Sabit Sermaye Oluşumu (GFCF) oranları karşılaştırılmaktadır.

Grafik 9: 2022 Yılı Brüt Sabit Sermaye Oluşumu (GFCF)



(OECD, 2022b)

Grafik 9'a göre Yunanistan, GFCF'nin en yüksek büyüme oranına sahiptir. İtalya, Meksika, İsveç, Polonya ve Norveç gibi ülkelerde de GFCF'nin pozitif büyüme oranı dikkate değer seviyededir. Bu durum, bu ülkelerde ekonomik aktivitenin ve yatırımların yüksek olduğunu göstermektedir Genel olarak OECD ülkelerinde GFCF büyümesi durağan (sıfır civarında) durumdadır. Hollanda, Letonya, Avusturya ve Belçika gibi ülkelerde büyüme oranı negatife dönmüş olup Japonya ve Lüksemburg ise en düşük büyüme oranlarına sahiptir. Pozitif büyüme gösteren ülkeler son yıllarda ekonomik reformlar, AB fonları veya turizm gibi sektörlerdeki iyileşmelerle yatırımlarda artış yaşamış olabilir. Negatif büyüme gösteren ülkelerde ekonomik belirsizlikler, pandemi sonrası toparlanma zorlukları veya yatırımları caydıran yüksek maliyetler gibi faktörler etkili olmuş olabilir.



Grafik 10: Dünyada BİT Pazar Büyüklüğü (Milyar Dolar)
(TÜBİSAD, 2022)

Grafik 10'a göre toplam BİT Pazar büyüklüğü 2017'den 2021'e 3,603 milyar dolardan 4,260 milyar dolara yükselmiştir. Bu artış hem bilgi teknolojileri hem de iletişim teknolojileri alt kategorilerindeki büyümeden kaynaklanmaktadır. Bilgi teknolojileri iletişim teknolojilerinden daha hızlı büyüyerek pazarın itici gücü olmuştur. 2020-2021 döneminde, özellikle bilgi teknolojilerindeki %25,7'lik büyüme, pandemi dönemindeki dijitalleşme ve

uzaktan çalışma gibi faktörlerle ilişkilendirilebilir. İletişim teknolojilerinin görece yavaş büyümesi veya durgunluğuna karşın, bilgi teknolojileri pazarının payı artmıştır.

Grafik 9 ve 10'un bir arada değerlendirilmesi, dijitalleşmenin ekonomik yatırımları nasıl şekillendirdiğini anlamak açısından önemlidir. GFCF'nin pozitif büyüme gösterdiği ülkelerde, dijitalleşme süreçleri ve BİT yatırımlarının ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmuş olabileceği düşünülebilir. Özellikle bilgi teknolojilerindeki hızlı büyüme, dijitalleşmenin yaygınlaşması ve uzaktan çalışma gibi pandemi dönemine özgü koşullarla bağlantılı olarak, ekonomik yatırımlara yön veren temel unsurlardan biri olmuştur. Buna karşılık, GFCF büyümesinin negatif olduğu ülkelerde, dijital altyapıdaki yetersizlikler veya ekonomik belirsizliklerin yatırımları sınırlamış olabileceği değerlendirilebilir.

3. TÜRKİYE'DE e-TİCARETİN VERGİLEME ALANINA ETKİSİ

6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da e-Ticaret; *"fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet"* olarak tanımlanmıştır (T.C. Resmi Gazete, 2014, Sayı: 29166).

Türkiye, dijital ekonomide vergi sorunlarının çözümüne yönelik adım atan ülkelerin başında yer almaktadır. Sorunun çözümü ve vergi gelirlerinin artırılması amacıyla üç kademeli bir vergi sistemi benimsenmiştir. Bunlar; elektronik ortamda sunulan hizmetlerden alınan KDV, internet reklamlarından alınan stopaj vergisi ve DHV'den oluşmaktadır (Ubay ve Ünsal, 2021: 1-2).

e-Ticaret ağını kurma amacı doğrultusunda, 1997 yılında Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın başkanlığında e-Ticaret Kurulu oluşturulmuş ve bu kurul bünyesinde hukuk, teknik ve finans alanlarında çalışma grupları kurulmuştur.

2000 yılı başında ise, Müsteşarlık içinde “Elektronik Ticaret Genel Koordinatörlüğü” kurulmuş ve e-Ticaretle ilgili etkin çalışmalar yürütmek üzere Genel Müdürlük temsilcilerinden oluşan bir e-Ticaret Komisyonu teşkil edilmiştir. Bu adımlar, Müsteşarlık içinde uyumlu bir e-Ticaret stratejisi geliştirilmesini sağlamıştır.

Bilişim teknolojilerinin kullanımını desteklemek, mükelleflerin vergi idaresine sunduğu rapor ve tekliflerin değerlendirilmesine katkı sağlamak, hizmetlerin etkinliğinin, verimliliğinin ve kalitesinin artırılmasına katkı sağlamak amacıyla “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” hayata geçirilmiştir. Ayrıca mükelleflerin otomatik olarak vergi beyannamelerini vermelerine olanak sağlayan “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamalar mükelleflerin kendilerini önemli biri gibi hissetmelerini sağlayarak vergiye gönüllü uyumu artırıcı niteliktedir (Şentürk, 2014: 135).

2016 yılında, Türkiye'nin önde gelen e-Ticaret şirketleri, kamu kurumları ve e-Ticaret derneklerinin temsilcilerinden oluşan bir heyetle, TOBB çatısı altında e-Ticaret Sektör Meclisi kurulmuş ve faaliyetlerine başlamıştır. İdari yapıda ise, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı İç Ticaret Müdürlüğü altında bulunan Perakende ve e-Ticaret Daire Başkanlığı, e-Ticaret alanındaki çalışmalarını sürdürmektedir. Ancak, tüm ilgili bakanlıklar arasında daha etkili bir koordinasyonu sağlamak için hala bir yapısal ihtiyaç bulunmaktadır (TÜSİAD, 2017: 6).

2017 yılında elektronik ticaret verilerini toplamak ve analiz etmek ve hizmet ve aracı hizmet sağlayıcılarını kaydetmek amacıyla Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi'nin (ETBİS) uygulamaya konulmuştur. e-Ticaret işletmeleri faaliyetlerine başlamadan önce kayıt altına alınmalı ve işlettikleri web siteleri, mobil siteler veya mobil uygulamalar ile iletişim bilgileri hakkında sisteme bilgi vermelidir. Bu bilgilere www.eticaret.gov.tr adresinden kamuoyu erişebilir (WTO, 2024: 45).

Tüketici güvenini oluşturarak çevrimiçi işlemleri teşvik etmek amacıyla 2017 yılında bir güven damgası sistemi getirilmiştir. Bu işareti kullanma yetkisi alan çevrimiçi siteler asgari güvenlik ve kaliteli hizmet standartlarını karşılamalıdır. Güven damgaları, Ticaret Bakanlığı tarafından görevlendirilen kurum olarak Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından sağlanmaktadır (WTO, 2024: 45).

3.1. Türkiye’de e-Ticarette Yasal Zemin

1997 yılında, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu'nun aldığı karar doğrultusunda, Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) liderliğinde bir Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) oluşturulmuştur. Bu kurul, e-Ticaretin hukuki, teknik ve finansal altyapısını geliştirmek amacıyla çalışmalara başlamıştır. 1998 yılında, e-Ticaretin yaygınlaştırılması için gerekli düzenlemeler tamamlanıncaya kadar ETKK'nın görevine devam etmesi kararlaştırılmıştır. Bu süreçte, hukuksal eksikliklerin giderilmesi ve uygulamadaki sorunların belirlenmesi için çeşitli örnek uygulama planları hazırlanmıştır. Ayrıca, 2001'de başlatılan e-Türkiye çalışmaları da bu çabaları desteklemiştir. 2003 yılında, e-Dönüşüm Türkiye projeleri ile DTM, e-Ticaret uygulamalarını gözden geçirerek yeni gruplar oluşturmuştur. Bu bağlamda KOBİ'ler, dış ticaret ve finansal hizmetler konularında yeni çalışma grupları kurulmuştur. 2003-2004 dönemi için oluşturulan Kısa Dönem Eylem Planı, e-Ticaret ve hukuki altyapı konularında çeşitli eylemleri içermektedir (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 24-25).

Ayrıca, e-Ticaretin hukuki düzenlemeleri eksikliğinden dolayı DTM'nin öncülüğünde AB'nin Elektronik Ticaret Direktifi'ne uygun bir mevzuat geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu çerçevede, gerekli raporlar hazırlanmış ve kanun taslağı oluşturulmuştur. 2009 yılında düzenlenen bir seminerde bu taslak kamuoyuna sunulmuştur. 2008 yılında oluşturulan yurt dışına e-ticaret projesi, Gümrük Müsteşarlığı ile iş birliği içinde yürütülmüştür. Bugün, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, e-Ticaretin hukuki

altyapısını sağlama ve kamu çalışmalarını koordine etme sorumluluğunu üstlenmektedir. Genel olarak, metin, Türkiye'deki e-Ticaretin gelişiminde atılan adımları ve kamu organlarının bu süreçteki rollerini detaylı bir şekilde ortaya koymaktadır. e-Ticaretin hem hukuki altyapısının oluşturulması hem de uygulama aşamasındaki eksikliklerin giderilmesi için sürekli bir çaba içinde olduğu anlaşılmaktadır (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 26).

Türkiye'de e-Ticareti kolaylaştırmak amacıyla çeşitli kanunlar bulunmaktadır (WTO, 2024: 44; Ekonomi Bakanlığı, 2018: 28-29).

- e-İşlemler (Elektronik İmza hakkında 2004 tarihli 5070 sayılı Kanun),
- Tüketicinin Korunması Hakkında 6502 sayılı Kanun,
- 1 Mayıs 2015 tarihli 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- Kişisel Verilerin Korunması hakkında 2016 tarihli 6698 sayılı Kanun,
- Siber suç (Türk Ceza Kanunu),
- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun,
- İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında 5651 Sayılı Kanun.

1 Mayıs 2015 tarihinde Türkiye'de yürürlüğe giren 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un çalışmaları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Kanunda, e-Ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla hizmet sağlayıcı ile aracı hizmet sağlayıcılarının yükümlülüklerinin belirlenmesi, tüketicilerle elektronik ortamda işlem yapan diğer kişilerin korunması ve istenmeyen ticari elektronik iletilerin önüne geçilmesi hakkında hükümlere yer verilmektedir (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 28).

e-Ticaretin dinamik ve geniş kapsamlı doğası nedeniyle, bu sektör hâlâ birçok farklı düzenleme alanının etkisi altında kalmaktadır (TÜSİAD, 2017: 9). 2017 yılında Türkiye'de yayınlanan ETBİS ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ, ağ üzerindeki e-Ticaret işlemlerine dair kayıt ve

bildirimlerle ilgili usul ve esasları düzenlemiştir. Bu düzenleme, hizmet sağlayıcılar ve aracı hizmet sağlayıcıların kayıt altına alınmasını, elektronik ticaret verilerinin toplanmasını ve işlenmesini sağlayarak istatistiksel bilgilerin üretilmesine olanak tanımaktadır (T.C. Resmî Gazete, 2017, Sayı: 30151).

e-Ticaret için ödeme sistemleri 2015 tarihli 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Kanunu 2006 tarihli 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu; 2007 tarihli 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçların Önlenmesine Dair Kanun ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ile düzenlenmektedir (WTO, 2024: 44).

e-Ticaretin esas ve usullerini düzenleyen 2014 tarihli Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da 2022 yılında önemli değişiklikler yapıldı. Ticaret Bakanlığı, e-Ticaretin etkin ve adil bir rekabet ortamını koruyacak şekilde gelişmesini sağlamak ve e-Ticaret hizmet sağlayıcıları ile aracı hizmet sağlayıcılarının faaliyetlerini düzenlemekle görevlendirilmiştir. Kanun ayrıca e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcılarına çeşitli yeni yükümlülükler yüklemektedir (WTO, 2024: 44).

•e-Ticaret pazar yerlerinde fikri ve sınai mülkiyet hakları ihlallerini ve yasa dışı içeriklerin varlığını önlemek,

•(Haksız ticaret uygulamalarında bulunmaktan kaçınmak;

•Ödeme hizmet sağlayıcılarından ödeme aldıktan sonra beş iş günü içinde satıcılara ödeme yapmak,

•Çevrimiçi pazar yerlerinde elde edilen satıcı verilerini kullanarak satıcılarla haksız rekabetten kaçınmak,

•Satıcıların verilerini diğer e-Ticaret platformlarına aktarma yeteneğini korumak;

•Satıcıların alternatif kanallar aracılığıyla aynı veya farklı fiyatlarla mal veya hizmet sunmalarını sağlamak,

•Bağımsız bir denetim firması tarafından hazırlanan yıllık denetim raporunu Bakanlığa sunmak,

•Brüt mal hacmi 10 milyar TL ve üzeri olan e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcıları ile e-Ticaret hizmet sağlayıcılarının Bakanlıktan e-Ticaret lisansı alması zorunludur.

•KDV mevzuatında yapılan değişiklikle, Türkiye'de yerleşik olmayan hizmet sağlayıcılarının nihai tüketicilere sunulan elektronik hizmetler için KDV ödemesi zorunluluğu getirilmiştir.

Mevcut mevzuatımızda mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergiye tabi olur. Buna göre, internet üzerinden sipariş edilen fiziki mallar teslim ile sonuçlandığı için KDV'nin belirlenmesi konusunda vergileme açısından bir problem söz konusu değildir. Ancak, dijital ürünlerin on-line teslimi şeklinde sunulan hizmetler için, yabancı bir ülkeden ekonomik bir değeri olan herhangi bir dijital ürünün (yazılımın kişisel bilgisayara indirilmesi gibi) Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, söz konusu ürünün vergi otoritesince takip edilerek üzerinden vergi tahsil edilmesi oldukça zordur (Akgün).

Türkiye'de dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik getirilen idari ve yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Mert ve Bayar, 2020b: 78-79):

433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.2013): İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosunda brüt satış hasılatı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler için e-Arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

464 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (24.12.2015): İnternet üzerinden satışların izlenmesi amacıyla Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmeksizin yapılan dijital ürün ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesinde aracı hizmet sağlayıcılar, bankalar, internet reklamcılığı hizmet araçları, kargo ve lojistik işletmeleri için sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

6745 sayılı Kanun (27.08.2016): Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesine yapılan eklemeye, Bakanlar Kurulu'na (700 sayılı Kanun

Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanı) ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın, ödemelerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapılmasına ve vergiye tabi işlemlerle ilgili farklı kesinti oranları belirlemeye yetki verilmiştir.

7061 sayılı Kanun (28.11.2017): 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine yapılan eklemeye, Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir (T.C. Resmi Gazete, 2017, Sayı: 30261).

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (18.12.2018): İnternet ortamında reklam verenlere yönelik olarak online reklam hizmetleri için stopaj yükümlülüğü getirilmiştir. 01.01.2019 tarihinden itibaren, online reklam hizmeti veren veya verilmesine aracılık edenlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde %15, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (tam mükellef kurumlara) %0, ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (dar mükellef kurumlara) %15 oranında stopaj yapmaları gerekmektedir (T.C. Resmi Gazete, 2018, Sayı: 30630).

Dijital Reklam Vergisi: Dijital ortamda reklam geliri elde eden firmalar bu gelirleri üzerinden %7,5 oranında vergi ödeyecektir. Reklam vergisi, DHV gibi dolaylı bir vergi değildir. Dolayısıyla, düzenlemenin lokal mevzuatta yapıldığı kadar, vergi anlaşmaları kapsamında da ele alınması, diğer ülke taraflarıyla görüşülerek işyeri kavramının revize edilerek yeniden tanımlanması gerekir. Ayrıca, anlaşmaların kötüye kullanıldığı durumlarda anlaşma hükümleri uygulanmayacağından yerel mevzuattaki düzenlemeden yola çıkılarak uygulamaya yön verilmesi mümkün olacaktır. Aksi takdirde, kaynak ülkenin vergi anlaşması olduğu bir ülkede ikamet eden bir hizmet sağlayıcının gelirinin vergilendirilmemesi sorunu çifte vergilendirme sorunu haline gelebilir ve hizmet alıcısı ile hizmet sağlayıcının alternatifleri

değerlendirmesine yol açabilir. Örneğin, söz konusu stopaj vergisi tutarı, mukim olmayan vergi mükellefinin ikamet ettiği ülkede ödenecek vergi tutarından mahsup edilemiyorsa, aralarındaki anlaşma gereğince söz konusu tevkifatın hizmet alan uhdesinde bırakılarak, hizmet maliyetinin artmasına neden olacaktır (Akçura, 2019). Bu nedenle, yabancı reklam hizmet sağlayıcıları Türk vergi makamları tarafından ilan edilecek ikincil mevzuattaki gelişmeleri takip etmeli ve vergi cezalarına maruz kalmamak için gerekli önlemleri almalıdır. Google, Facebook, Twitter, Instagram ve diğer büyük çokuluslu şirketlerin elde ettiği Türkiye kaynaklı geliri vergilendirmeyi hedefleyen yeni düzenleme sınır ötesi çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinin vergilendirilmesi ile sınırlı olup dijital ekonomideki diğer faaliyetleri kapsamamaktadır (Biçer, 2018).

7194 sayılı Kanun (05.12.2019): Türkiye’de 7194 Sayılı Kanun ile dolaylı vergi niteliğindeki DHV uygulamaya konulmuştur. DHV Kanunu’nun 1. maddesinde verginin konusuna yer verilmektedir. İlgili maddede yer verilmiş olunan hizmetlerden elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hizmetler (T.C. Resmi Gazete, 2019, Sayı: 30971):

Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil) ve bu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri,

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya

hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

7256 sayılı Kanun (01.01.2021): e-Ticaretle ilgilenen kişi ve kurumlara çeşitli ayrıcalıklar tanınmış olup 24.04.2023 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinde yapılan bu güncellemelere göre, belirli şartları yerine getiren basit usulde vergilendirilen işletmeler, belirli oranlarda e-Ticaret vergisinden muaf tutulabilmektedir. Ayrıca 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan düzenlemeler, şirket kurmadan internet üzerinden satış yapan işletmeleri de vergi muafiyeti kapsamına almıştır. Bu değişiklikler, e-Ticaret sektörü için vergi yükünü hafifletmeye ve sektöre daha fazla girişimcinin katılmasını teşvik etmeye yönelik bir adım olarak değerlendirilmektedir (T-Soft).

4731 sayılı Kanun'un 4/E maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun mükerrer 242 nci maddesine düzenleme: "Maliye bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir." şeklindeki düzenleme e-ticaretin denetlenmesi de hedeflemektedir. Bu madde, vergi idaresinin mükellefleri belirlemesi için gerekli olan bilgilerin elde edilmesi ve güvenilir ve doğrulanabilir bilgiye erişim olanaklarının devamının güvence altına alınması açısından atılan önemli bir adımdır (Akgün).

3.2. Türkiye’de e-Ticaret Pazarının Mevcut Durumu

e-Ticaret hacmi son yıllarda Türkiye’de sürekli yükselmektedir. B2C segmentinde 2014-2018 yılları arasında yıllık bazda ortalama artış hızının %33 (ABD Doları bazında %9’luk artış) olarak gerçekleşmesi, bu artış trendinin devam edeceğini işaret etmektedir. Ancak, yıllara göre bilgi- teknolojileri kullanımı ve internet üzerinden alışveriş yapan tüketicilerin sayısındaki kayda değer artış e-Ticaret alanında gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşmayı sağlayamamıştır (Ölmez, 2021: 17).

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) tarafından hazırlanan 26 Ocak 2024 tarihli, 24-0636 sayılı raporunda Türkiye’de e-Ticaret alanındaki ciddi gelişmelerden bahsedilmiştir. Bunlar arasında; dijital pazarlarda ve e-Ticarete adil rekabeti sağlamak ve verileri korumak için yasada değişikliklerin yapılması, yeni mali ve ihracat artırma önlemlerinin uygulanması, veri yerelleştirme ve ürün güvenliği için gerekliliklerin belirlenmesi, kayıt ve veri toplama için yeni şartlar getirilmesi ve bir güven sisteminin başlatılması yer alıyor. Ayrıca, raporda Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşmasına uyum konusuna ve yerli üreticiyi koruma anlamında bazı malların ithalat fiyatlarındaki gözetim uygulamasına devam edildiğinin altı çiziliyor. Buna ilave olarak; gümrük vergileri, ek mali yükümlülükler ve ilave gümrük vergileri dahil 2015’te %12,8 olan ortalama tarife 2022’de %19,6’ya yükselmiştir (Bahadır, 2024).

Türkiye e-Ticaret pazarında Trendyol ve Hepsiburada, dijital satış kanalları arasında öne çıkan iki önemli oyuncudur. Trendyol, tüketiciden tüketiciye (C2C) pazaryeri iş modelini benimsemekte ve bu modelle geniş bir müşteri kitlesine hitap etmektedir. Hepsiburada ise, ülke genelinde akıllı operasyon ve lojistik merkezleriyle dikkat çekmektedir. Şirket, HepsiExpress (market ve yemek servisi), HepsiJet (hızlı teslimat), HepsiGlobal (e-İhracat) ve HepsiPay (ödeme) gibi çeşitli hizmetlerle e-Ticaret deneyimini kapsamlı bir şekilde sunmaktadır. Bu hizmet çeşitliliği, Hepsiburada’nın geniş bir müşteri ve pazar segmentine hitap etmesini sağlamaktadır (TÜSİAD, 2022: 15).

C2C işlemlerinde KDV tahsilatı, e-Ticaretin büyüyen bir segmenti olmasına rağmen, mevcut vergi sistemlerindeki zorluklar nedeniyle karmaşık bir meseledir. Özellikle, bireysel satıcıların çoğunlukta olduğu C2C pazar yerlerinde, standart KDV kayıt ve tahsilat süreçleri genellikle uygulanamaz. Bu durum, sınır ötesi işlemler gibi belirli senaryolarda vergilendirme sürecini daha da zorlaştırır. Türkiye'de KDV iadesi ve tevkiyat uygulamaları, vergi alacağının güvence altına alınması ve mükelleflerin yükümlülüklerinin netleştirilmesi amacıyla önem taşımaktadır. Ancak bu sistemlerin C2C işlemlerine uyarlanması, mevcut vergi mevzuatının güncellenmesini ve yeni düzenlemelerin getirilmesini gerektirebilir (Terada-Hagiwara vd., 2019: 3).

2018 yılında hizmet vermeye başlayan olan N11 Pro Platformu, B2B açık pazaryeri modelinin nadir örneklerinden biridir. Bu platform, işletmeler arası ticaretin dijital ortamda gerçekleşmesini sağlayarak, tedarikçi ve alıcılar arasında etkili bir bağlantı kurmayı hedeflemektedir (TÜSİAD, 2019: 19).

Ticaret Bakanlığı Ağustos 2020'de e-Ticaret kanalları aracılığıyla Türk ihracatçılarının doğrudan yurtdışındaki müşterilerine ulaşması, sürekli yenilikçi ürünlerle ihracata katma değer sağlaması ve Türk ürünleri ve markaları konusunda yurtdışında farkındalığı artırması amacıyla e-İhracatçılar için ihracat süreçleri hakkında istihbarat sağlayan "Kolay İhracat Platformu"nu kullanmaya başlamıştır.⁷ Platform, yapay zeka destekli Akıllı İhracat Robotu aracılığıyla potansiyel ihracatçılara alternatif pazar seçenekleri sunmaktadır. Platformun diğer ana modülleri Tamamlayıcı Ürün modülü, Alıcı Bilgilendirme modülü ve Eğitim modülü ile Akıllı Sohbet Robotu'dur. O

⁷ e-İhracat stratejileri, yerel nakliye seçeneklerinin etkin yönetimi, Arama Motoru Optimizasyonu (SEO) uygulamalarının yerelleştirilmesi ve müşteri hizmetlerinin güçlendirilmesi üzerine kurulmalıdır. Yerel nakliye seçenekleri, tüketicinin satın alma kararını doğrudan etkileyebilir ve bu nedenle rekabetçi olmalıdır. Stok yönetimi ve nakliye maliyetlerinin optimize edilmesi, başlangıçta fiyat rekabeti sağlayarak pazarda avantaj elde etmeye yardımcı olabilir. SEO, hedef pazardaki tüketici davranışlarını anlamak ve en çok aranan kelimeleri belirlemek için kritik öneme sahiptir. e-İhracat platformunun arama motorlarındaki görünürlüğünü artırmak, satışları önemli ölçüde artırabilir. Müşteri hizmetleri ise, özellikle farklı zaman dilimlerinde hizmet verilecekse, canlı destek işlevselliği gibi uygun maliyetli çözümlerle güçlendirilmelidir. Bu unsurlar, e-İhracat yapan firmaların başarısında hayati rol oynar ve dikkatli bir şekilde planlanmalıdır (İstanbul Sanayi Odası, 2021).

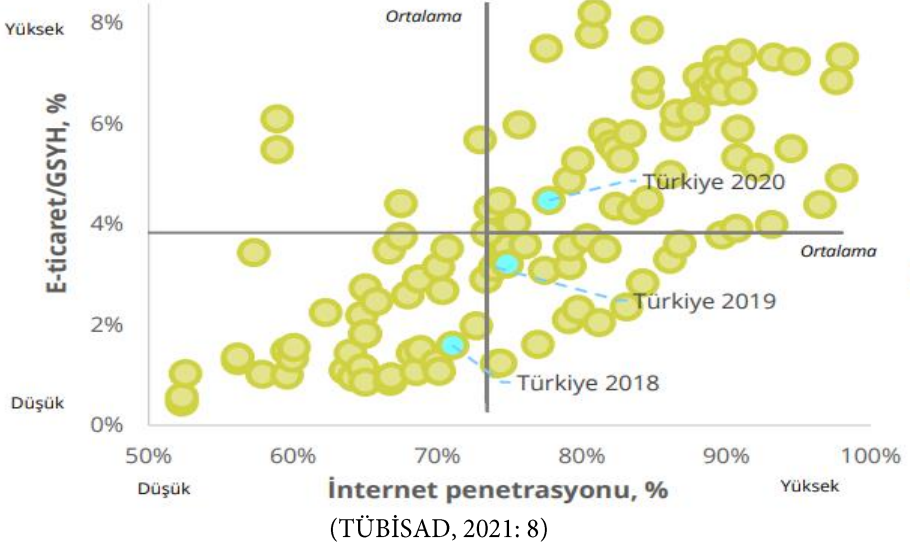
tarihten bu yana 51.000'den fazla kayıtlı kullanıcı platforma erişmiştir (WTO, 2023: 14).

Türkiye'de son birkaç yıldaki pazar eğilimlerine göre (Ofix ve Avansas gibi dikey platformların ve ürün çeşidinin artması ve elektronik satın alma platformlarında ortalama işlem hacminin %15 artması vb.) B2B e-Ticaret sektörü büyüme işaretleri göstermiştir. B2B e-Ticaret çoğunlukla ihracata yöneliktir ancak aşağıda sıralanan birkaç faktör sayısal olarak raporlanması çok zor olan bu sektörün ölçümünü karmaşıklştırmaktadır (TÜSİAD, 2019: 97):

- Piyasa katılımcılarından veri elde etmedeki zorluklar,
- B2B e-Ticaret kanallarından biri olan şirketlerin tedarikçi ve bayileri ile oluşturduğu kapalı devre platformların görünürlüğünün düşük olması ve veri paylaşımı yapılamaması,
- Fırsat odaklı B2B satın alımlarının özellikle B2C pazaryerlerinde daha yüksek olması ancak yüzde olarak tam rakamın belirtilememesi.

Şekil 8'de küresel ölçekte dijital olgunluk (internet penetrasyonu) ile e-Ticaretin GSYH'ye oranı arasındaki ilişki 2018-2020 yılları arasında incelenmektedir.

Şekil 8: Küresel Ölçekte Dijital Olgunluk (İnternet Penetrasyonu) ve e-Ticaret İlişkisi, 2018–2020

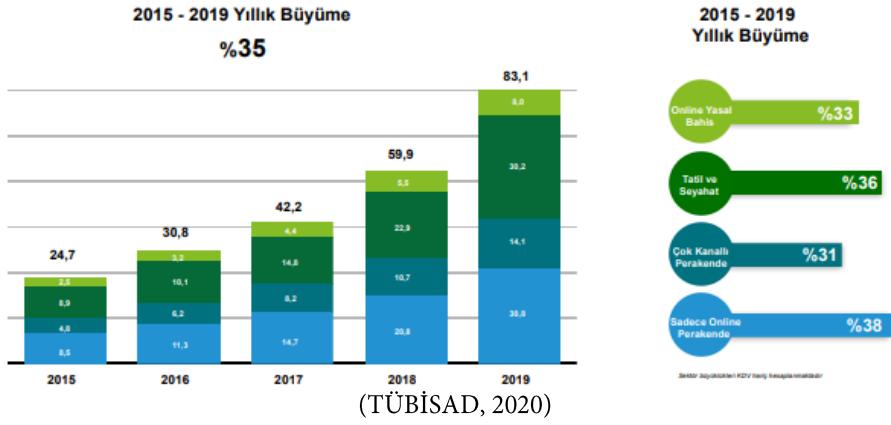


Şekil 8'e göre Türkiye 2018-2020 yılları arasında dijital olgunlukta ilerleme kaydetmiş ve e-Ticaretin GSYH'deki payını artırmıştır. Küresel lider ülkelere (sarı daireler) göre hala ortalamanın biraz altında bir performans sergilemektedir. Bu durum, dijital dönüşüm ve e-Ticaret altyapısının geliştirilmesinin önemini vurgulamaktadır.

Türkiye, 2020 yılında e-Ticaretin GSYH'ye oranının %4,5'e ulaşmasıyla birlikte olgun pazarlar arasında yer almıştır. Bu dönemde, e-Ticaret harcamaları ₺226 milyar olarak gerçekleşmiş ve yurt içi satıcıların e-Ticaret hacmi ₺216 milyar olmuştur. Covid-19 pandemisinin etkisiyle e-Ticaret harcamaları %45 oranında bir büyüme göstermiştir. Yerli hanehalklarının nihai tüketim harcamalarının %8'i e-Ticaret tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca e-Ticaret alışverişlerinin %63'ü mobil uygulamalar aracılığıyla yapılmıştır (TÜBİSAD, 2021: 8). ETBİS verilerine göre, 2021 yılının ilk yarısında e-Ticaret hacmi, bir önceki yılın aynı dönemine göre reel olarak %49 oranında bir artış göstermiştir. Kişi başına düşen e-Ticaret harcamasının, kişi başına düşen GSYH'ye oranı 2019 yılında ortalamanın biraz altında

kalmışken, 2020 yılında ortalamanın üzerine çıkmıştır. 2020 yılı itibarıyla, Türkiye 94 ülke arasında e-Ticaret harcamaları açısından 23. sırada yer almıştır (TÜSİAD, 2022: 10). Grafik 11, Türkiye’de e-Ticaretin pazar büyüklüğünü 2015-2019 yılları arasında göstermektedir.

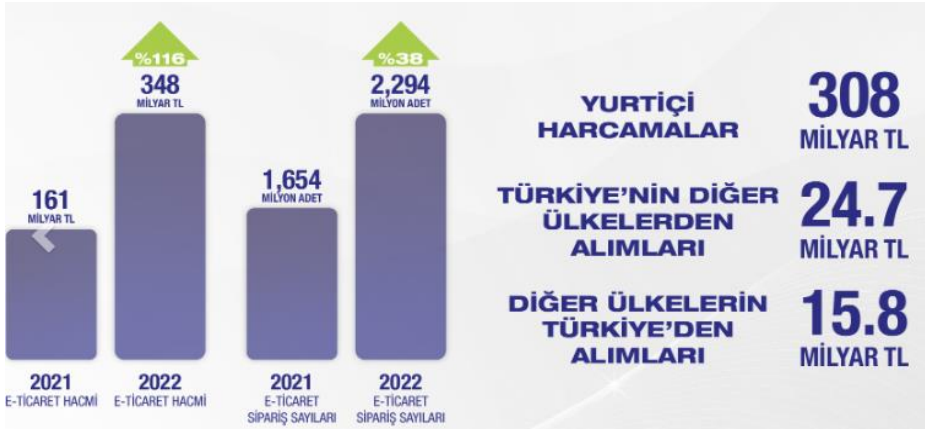
Grafik 11: Türkiye’de e-Ticaretin Pazar Büyüklüğü (Milyar TL)



Grafik 11’e göre 2015-2019 yılları arasında e-Ticarette yıllık ortalama büyüme oranı %35 olarak gerçekleşmiştir. 2015 yılında 24,7 milyar TL olan pazar, 2019 yılında 83,1 milyar TL’ye yükselmiştir. Sadece Online Perakende ve Tatil ve Seyahat segmentleri büyümede öncü kategoriler olmuştur. Online Yasal Bahis ve Çok Kanallı Perakende de güçlü büyüme oranları sergilemiştir. Bu büyüme, Türkiye’deki dijital dönüşümün ve internet alışveriş alışkanlıklarının hızla geliştiğini göstermektedir. Bundan sonraki dönemde e-Ticaret pazarının büyümesini sürdürebilmesi için altyapı yatırımları, dijital ödeme sistemleri ve müşteri deneyimi gibi faktörlerin daha da geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Grafik 12, Türkiye’nin 2021-2022 yılları arasındaki e-Ticaret hacmindeki büyümeyi ve sipariş sayılarını detaylı bir şekilde göstermektedir.

Grafik 12: 2021-2022 Yılı Türkiye'nin e-Ticaret Hacmi



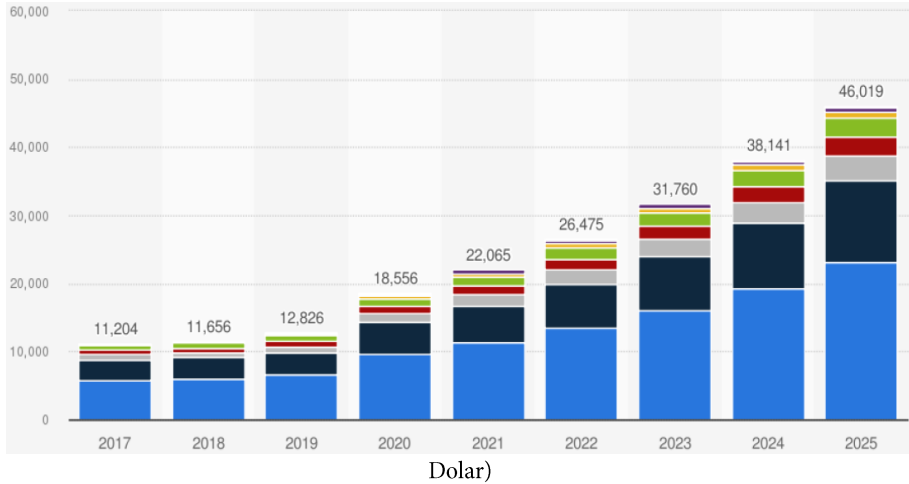
(e-Ticaret Bilgi Platformu, 2022a)

Grafik 12'de Türkiye'de dijital ticaretin hızla büyüdüğü görülebilmektedir. Türkiye'nin e-Ticaret hacmi 2022'de hızlı bir büyüme kaydederek %116 oranında artmıştır. Sipariş sayısında da %38'lik bir artış yaşanmıştır. Bu durum e-Ticaretin daha geniş kitlelere yayıldığını göstermektedir. Yurtiçi harcamalar büyük bir paya sahip olsa da e-ihracat (diğer ülkelerin Türkiye'den alımları) ve yurt dışı alışverişler de gelişim potansiyelini sürdürmektedir.

2021 yılında Türkiye'de toplam 390 birleşme ve satın alma işlemi gerçekleştirilmiş ve bu işlemlerin toplam hacmi 10,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Bu işlemlerden 17'si e-Ticaret sektöründe yapılmış olup, işlem sayısı bakımından e-Ticaret sektörü ilk on alan arasında yer almıştır. e-Ticaret işlemlerinin toplam hacmi ise 2.886 milyon ABD Doları olmuştur. e-Ticaret sektöründeki bu işlemler incelendiğinde, 3 işlemin stratejik birleşme olarak yapıldığı görülmektedir. Bu stratejik birleşmeler, pazar oyuncularının müşteri potansiyelini artırarak pazarda daha kalıcı bir konum elde etmeyi hedeflediğini göstermektedir. Diğer 14 işlem ise finansal yatırımlar olarak gerçekleşmiş olup, bu yatırımları yapan şirketlerin e-Ticaret sektörünün potansiyelini ve karlılığını değerlendirdiği anlaşılmaktadır (TÜSİAD, 2022, 11). Grafik 13, grafik, 2017-2025 yılları arasında Türkiye'de farklı e-ticaret

segmentlerinin (elektronik, moda, oyuncak vb.) dolar bazında yıllık gelirlerinin nasıl değiştiğini göstermektedir. Grafikte her bir yıl için farklı segmentlere ait gelirler yığılarak toplam e-Ticaret geliri oluşmuştur.

Grafik 13: 2017-2025 Yılları Arası Türkiye’de Segment Bazında e-Ticaret Gelirleri, (Milyon



- Elektronik ● Moda ● Oyuncaklar hobi & Kendin yap
- Güzellik, sağlık, kişisel ev bakımı ● Mobilya ● Medya ● Yiyecek ● İçecek

(Statista, <https://www.statista.com/forecasts/1301494/turkey-revenue-in-the-e-commerce-market>)

Grafik 13’e göre en büyük paya sahip segmentlerden biri elektrondur. Bu durum, Türkiye’de elektronik ürünlere olan talebin yüksek olduğunu ve tüketicilerin bu ürünleri online olarak satın almayı tercih ettiğini göstermektedir. Grafikte görülen genel yükseliş trendi, Türkiye’de e-Ticaretin gelecekte de büyümeye devam edeceğini gösterebilir. Her segmentin farklı hızlarda büyümesi tüketici davranışlarındaki değişiklikleri, rekabetin artmasını ve yeni teknolojilerin ortaya çıkmasını yansıtmaktadır.

WTO’ya göre Türkiye, 100. kuruluş yılı (2023) ve sonrası için büyüme hedeflerine sadık kalmaktadır. Ülke, ihracatını düşük teknoloji ürünlerden yüksek teknoloji ürünlerine dönüştürmeyi, ihracat pazarlarını çeşitlendirmeyi ve global değer zincirlerinde daha iyi bir konum elde etmeyi amaçlamaktadır.

İç reformların devamı ve uzak ülkelerle ticaretin artırılması da öncelikler arasındadır. "Uzak Ülkeler Stratejisi" ile Türkiye, ihracat mesafesini ve pazar payını artırmayı amaçlarken, aynı zamanda küresel Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine bağlı kalarak uluslararası ticaret sistemini güçlendirmeyi hedeflemektedir (WTO, 2023: 25).

3.3. Türkiye’de Yer Alan Uygulamalar

Dijital ekonomi, küresel ticaretin temel dinamiklerini köklü bir şekilde değiştirmekte ve bu durum ülkelerin vergi politikalarında önemli değişiklikler yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Türkiye, dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik proaktif adımlar atarak, potansiyel vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadır. Dijital ekonomideki konumunu güçlendirme çabalarının bir yansıması olan e-İhracat stratejileri ve eylem planları, Türk firmalarının uluslararası pazarlarda daha rekabetçi hale gelmesi ve lojistik altyapısının güçlendirilmesi için önemli bir adım olarak öne çıkmaktadır. GİB tarafından sağlanan özelleşmeler, yurt dışından yapılan dijital satışların vergilendirilmesi konusunda daha fazla şeffaflık sunmakta ve karmaşık konulara açıklık getirmektedir.

3.3.1. Dijital Hizmet Vergisi

Türkiye’de fiziksel kitapların gümrük vergisine tabi tutulması, dijital kitapların ise bu vergiden muaf olması (Doğan, 2021), dijital ticaretin daha esnek ve rekabetçi hale gelmesi için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Bu durum, dijital ürünlerin ve hizmetlerin vergilendirilmesinin gerekliliğini ortaya koymakta ve Türkiye’nin dijital ticaret alanındaki gelişimini desteklemektedir.

Türkiye’de DHV, 7194 sayılı Kanunla vergi mevzuatımıza dahil olmuştur. Kanun dijital ortamı, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam olarak tanımlamaktadır.

Hizmetin Türkiye’de sunulması ise, hizmetten Türkiye’de faydalanılması, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu noktada Kanun, değerlendirmeden maksadın hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması anlamına geldiğini; dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmetin Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmayacağını hüküm altına almaktadır (Özgür, 2021).

Dijital ortamda sunulan tüm reklam hizmetleri, sesli, görsel veya dijital içerikler (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dahil) ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesi, izlenmesi, oynanması ya da elektronik cihazlara kaydedilmesi veya bu cihazlarda kullanılması, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebileceği dijital platformların sağlanması ve işletilmesi, kullanıcılar arasında mal veya hizmet alım satımını kolaylaştıran hizmetler bu verginin kapsamına girmektedir (T.C. Resmi Gazete, 2019, Sayı: 30971).

Hizmetin Türkiye’de sunulması, Türkiye’de kullanılmasını, burada bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya değerlendirilmesini ifade eder. Buradaki değerlendirme, hizmetin bedelinin Türkiye’de ödenmesini ya da ödemelerin yurt dışında yapılmış olsa bile Türkiye’de bulunan ödeyicinin ya da nam ve hesabına ödeme yapılan kişinin hesaplarına aktarılmasını veya kârından ayrılmasını kapsar. Ancak, dijital ortamda sunulan reklam hizmeti, yalnızca Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik sağlanıyorsa, bu hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz (Erarslan, 2019).

DHV’nin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bu mükelleflerin tam mükellef olup olmamaları ya da dar mükellefiyet kapsamında Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösterip göstermemeleri, DHV yükümlülüğünü etkilememektedir (T.C. Resmi Gazete, 2019, Sayı: 30971).

ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi'nin 6 Ocak 2021 tarihinde yayımladığı Dijital Hizmet Vergisi İncelemesine Dair Rapor'da Türkiye'nin DHV'nin ABD merkezli dijital hizmet sağlayıcılarına karşı ayrımcı bir uygulama oluşturduğu belirtilmiştir. Rapora göre vergi uygulamasının, uluslararası vergi prensiplerine aykırı olarak gelir yerine hasıla üzerinden alınması vergi matrahı ile ilgili belirsizliklere yol açmaktadır. Türk DHV, ABD'li şirketlere yüksek vergi yükü getirmekte ve uyum sağlamak için ekstra maliyetler oluşturmaktadır. Ayrıca ABD'li şirketleri çifte vergilendirmeye maruz bırakarak Türk pazarına erişimi zorlaştırmaktadır (Vergiport, 2021).

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin devam eden BEPS müzakereleri kapsamında, OECD bir anlaşmaya vardığında mevcut DHV'nin kaldırılması ve OECD tarafından belirlenen yeni düzenlemenin uygulanması öngörülmektedir. 2021 yılında DHV toplam devlet gelirinin %0,2'sini oluşturmuştur (WTO, 2024: 60).

Türkiye'de DHV oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Bu oran, dünya genelindeki diğer ülkelerdeki DHV oranlarının genellikle %1 ile %3 arasında değiştiği göz önüne alındığında oldukça yüksektir. Vergi oranının diğer ülkelere göre daha yüksek olmasının en önemli nedeni, dijital hizmetlerin mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilememesi ve bu alanda çok fazla vergi kaybının yaşanmasıdır (Ulun, 2021: 223). Diğer nedeni vergi kaybını azaltma ve gelir artırma amacıyla yapıldığını göstermekte olup bu durum ilgili alandaki mevcut vergisel düzenlemelerin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Dijital hizmetlerde mükellefiyetin belirlenmesi geleneksel yöntemlerle tam olarak çözülememektedir. Fransa'da, elde edilen gelirin Fransa'da gerçekleştiğine dair net düzenlemeler bulunurken, Türkiye'deki 7194 sayılı Kanun bu konuda benzer bir netlik sağlamamaktadır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde geleneksel vergi yöntemleri, dijital ortamın dinamikleri göz önünde bulundurulduğunda yetersiz kalmaktadır (Demirhan, 2020: 84).

Fransa, İngiltere ve İtalya'da DHV yıllık olarak beyan edilirken, Türkiye'de grup firmaları arasındaki işlemler için özel bir istisna düzenlemesi bulunmamaktadır. Oysa Fransa, İngiltere ve İtalya'da grup içi işlemler vergi kapsamının dışında tutulmuştur. Bu durum, Türkiye'de DHV'nin daha kapsamlı bir uygulama alanına sahip olduğunu göstermektedir (Küpeli, 2021).

Netflix, Spotify gibi ücretli uygulamalar ve YouTube, Twitter ve Instagram gibi şirketlerin Türkiye'deki faaliyetlerinin vergilendirilmesinde yurt içi ve yurt dışı düzeyde bir gelir barajı vardır. Bir önceki hesap döneminde Türkiye'den 20 milyon TL'den, dünya çapında 750 milyon Avro'dan az olan şirketler vergiden muaftır. Dijital aracılık hizmetleri veren şirketler de bu vergiyi ödemekle yükümlüdür (Birgün, 2019).

3.3.2. e-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020)

Ekonomi Bakanlığı tarafından e-İhracatın ihracatçılar için daha kolay ve erişilebilir hale gelmesi amacıyla hazırlanan “e-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020)”, lojistik kapasitenin artırılması, sınır ötesi e-Ticaretin gereklerine ilişkin gümrük prosedürlerinin geliştirilmesi, ürün güvenliği ve denetim yeteneklerinin sağlanması, e-Ticaret faaliyeti yürüten yerli firmaların rekabet gücünün artırılması, mikro girişimcilerin e-İhracatçı haline gelmeleri ve e-İhracat faaliyetlerini geliştirmeye yönelik uluslararası işbirliklerine katılmaları hedeflerini içermektedir (WTO, 2024: 71).

“e-İhracat Stratejisinin Oluşturulması” başlıklı eylemin gerçekleştirilmesi konusunda sorumlu kurum olarak Ekonomi Bakanlığı, iş birliği yapılacak kurum/kuruluşlar olarak ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, TOBB, TİM ve STK'lar belirlenmiştir (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 33).

Türkiye'nin e-Ticaret alanında bölgesel bir merkez olma hedefi, lojistik altyapısının güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. e-Ticaretin artmasıyla birlikte, lojistik sektöründe büyüme kaçınılmazdır. Gümrük işlemlerinin hızlandırılması ve maliyetlerin düşürülmesi amacıyla yapılan düzenlemeler, e-

İhracat süreçlerini kolaylaştırmıştır. Ancak KDV iadeleri gibi bazı pratik sorunlar, özel sektör temsilcileri tarafından dile getirilmektedir. Bu sorunların çözümü, Türkiye'nin e-Ticaretteki hedeflerine ulaşmasında kritik bir öneme sahiptir (Ekonomi Bakanlığı, 2018: 36-37).

3.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün Özelgeleri

Dar mükellef kişinin yurt dışından internet aracılığıyla Türkiye'de satış yapması halinde vergilendirmenin nasıl olacağıyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgesi 30.12.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelgesi, web sitesi üzerinden ticaret yapan bir firmanın sunucusunun yerleştirildiği yeri o kişinin işyeri olarak kabul edilmektedir. Bu durumda Türkiye'de bulunan bir sunucu kiralayan veya satın alan kişinin elde ettiği kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 20.03.2006 tarih ve B.07.1. GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelgesinde, internet üzerinden yapılan satış ve pazarlama faaliyeti yapan internet sitelerini işletenlerin mükellefiyet kayıtlarının yapılması gerektiğini, - Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelgesinde, internet üzerinden satış faaliyeti gerçekleştirenlerin esnaf muafılığından yararlanmayacağını, - Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı özelgesinde evde tasarlanarak yapılan kıyafet, toka ve aksesuarların internet ortamında satışından elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (Alp, 2022: 234).

3.3.4. Tevkifat Sistemi Düzenlemesi

e-Ticaret işlemlerinde Türkiye’den elde edilen kazançlar üzerinden vergi kaybının önlenmesi amacıyla 6745 sayılı Kanunun 9. Maddesine, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun vergi kesintisine ilişkin 15. ve 30. Maddelerine, 213 sayılı VUK’un 11. Maddesine ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“Cumhurbaşkanı⁸, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Bu sayede ülkede aracı olarak hareket eden hizmet sağlayıcıların ve reklam verenlerin dijital satışları dahil olmak üzere işlemlerle ilgili olarak aylık zorunlu raporlama yükümlülükleri getirilmiştir. e-Ticaret ödemeleri vb. çevrimiçi faaliyetler için bir stopaj vergisi uygulanmaya başlanmasıyla birlikte araçların yanı sıra alıcıların da stopaj vergilerinin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği elektronik OECD Model Sözleşmesi’ndeki Daimi Kuruluş kavramı (PE) ortaya atılmış oldu (Hadzhieva, 2019: 43).

Dijital hizmetlerin dolaylı vergilendirilmesine tevkifat uygulama deneyiminden bazı dersler çıkarılabilir. Örneğin, B2C işlemlerinde, yerleşik olmayan dijital tedarikçiler, piyasa yargı bölgesinin vergi idaresine ödenmesi gereken dolaylı verginin tevkifat temsilcileri olarak hareket eder. Bu durum, tevkifat edilen dolaylı vergilerin, izlenmesi ve takip edilmesi çok daha zor olan

⁸ 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK’nin 46. maddesiyle, bu fıkra yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

tüketicilerle yapılan işlemlerden kaynaklanması nedeniyle vergi kaçakçılığı için daha büyük bir teşvik yaratır. Buna karşılık, B2B işlemlerinde, ters tahsilat mekanizması uygulanır ve yerleşik müşteriler çıktı dolaylı vergisini (KDV) kesmeli ve KDV beyannamelerinde hem satın alımlarını (girdi KDV'si) hem de tedarikçilerinin satışlarını (kesilen çıktı KDV'si) beyan etmelidir; bu, nakit ödeme açısından birbirini dengeleyerek vergi kaçırma riskini en aza indirir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 80).

3.3.5. Taslak Vergi Usul Kanunu'nda BEPS Yansımaları

Mevcut VUK'un 156. maddesi, "işyeri" kavramını fiziki yerlerle tanımlamış olup şube, depo, otel, tarla gibi örneklerle sınırlıdır. Ancak BEPS Eylem Planı'nın önerileri doğrultusunda, bu tanımda önemli değişiklikler yapılmaktadır. Yeni Taslak VUK'daki düzenlemeler şunlardır (Yılmaz ve Değer, 2018):

İşyeri Tanımında Yenilikler: Taslak Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) "işyeri" kavramı genişletilmiştir. 129. madde, fiziki işyerleri dışında "mobil araçlar" ve "elektronik ortam veya alanlar" gibi yeni tür işyerlerine de yer vermektedir. Özellikle 130. madde, "Elektronik Ortamda İşyeri"ni şu şekilde tanımlamaktadır: İnternet, ekstranet, intranet veya benzeri telekomünikasyon araçlarının ticari, sınai veya mesleki faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda bir işyeri oluşur. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamını ve mükellefiyetlerle ilgili yükümlülükleri belirleme yetkisine sahiptir. Ayrıca bu ortamda mal veya hizmet temininde aracılık yapan kişiler ile alıcıları vergilerin ödemesinden müteselsilen sorumlu tutma yetkisi de vardır.

Sorumluluk ve Bildirimler: Taslak VUK'da, elektronik ortamdaki işyerlerinin: Mal veya hizmet teminine ve bedellerinin ödenmesinde aracılık yapanlar ile mal veya hizmeti satın alanların vergisel sorumlulukları genişletilmiştir. Bu kişiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV gibi çeşitli

vergilere müteselsilen sorumlu tutulabilirler. Ayrıca işyeri adres değişiklikleri ve işyeri sayısındaki değişiklikler ile ilgili bildirim zorunluluğu, elektronik ortamdaki işyerlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Bilgi Toplama ve İzleme: Taslak VUK'da, Gelir İdaresi Başkanlığı için bir veri merkezi oluşturulması ve toplanan bilgilerin bu merkezde saklanması öngörülmektedir. Bu düzenleme, elektronik ortamdaki faaliyetlerin izlenmesini ve kontrolünü kolaylaştıracak altyapının kurulmasını hedeflemektedir.

3.3.6. Çok Taraflı Anlaşma Metni

Türkiye'nin ÇTVA durumu ve çifte vergilendirmeyi önleme stratejileri, uluslararası yatırım ortamında önemli bir yere sahiptir. ÇTVA'nın onaylanmasının uygun bulunduğu Kanun, Türkiye tarafından 3 Haziran 2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmuş olup onay süreçleri henüz tamamlanmamıştır. Çok Taraflı Anlaşma'nın 5. Maddesi, Türkiye'nin mahsup yöntemini benimsemesiyle birlikte yatırımcılar için uluslararası düzeyde vergi yükünü azaltmayı hedeflemektedir. Ancak, bu seçimin geçerliliği, diğer ülkelerin de aynı yöntemi benimsemesine bağlıdır. Özellikle İsveç ile olan anlaşmadaki asimetrik durum, Türkiye'nin bu seçimi uygulamasını zorlaştırmaktadır. Hollanda'nın Türk yatırımcılar için bir merkez haline gelmesi, yalnızca vergi avantajlarıyla değil, aynı zamanda sağlam finansal altyapı, hukuki güvenceler ve yatırım koruma mekanizmalarıyla da ilişkilidir. Bu durum, Türkiye'nin Hollanda'yı bir sıçrama tahtası olarak kullanmasını teşvik etmektedir. Hollanda üzerinden yapılan yatırımlarda, temettülerin Türkiye'de vergilendirilmeme durumu, Türk yatırımcılar için önemli bir avantaj sağlıyor. Ancak, mahsup sisteminin benimsenmesi, bu durumun değişmesine ve dolayısıyla yatırımcıların kazançlarının azalmasına yol açabilir. Dolaylı

iştiraklerde ödenen vergilerin dikkate alınmaması, yatırımcıların vergi yükünü artırabilir (Akkaranfil, 2024).

3.3.7. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Düzenlemesi

16 Temmuz 2024 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan yasa tasarısı, OECD'nin Pillar 2 kurallarına uygun olarak Türk vergi mevzuatına Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi müessesini getirmeyi amaçlamaktadır. Tasarı, 2 Ağustos 2024 tarihinde onaylanmış ve resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. **Yurt içi asgari kurumlar vergisi**, yurt içindeki tüm mükellefler için geçerlidir. Kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazancın %10'undan daha az olamaz. **Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergi**, geliri 750 milyon Avro'yu aşan çok uluslu şirketlerin kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı vergiye tabi olacaktır. Küresel asgari tamamlayıcı vergi, 1 Ocak 2024'ten itibaren Gelire IIR ile hesaplanacak; UTPR ise 1 Ocak 2025'ten itibaren geçerli olacaktır. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin vergi yükümlülüğü, uluslararası muhasebe standartlarına göre hesaplanacaktır. Etkin vergi oranı ile %15 arasındaki fark, tamamlayıcı vergi olarak alınacak. Kamu kurumları, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, emeklilik fonları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ile altı farklı ülkede bağlı işletmesi bulunan ve maddi duran varlıkları 50 milyon Avro'yu aşmayan çok uluslu şirketler, beş yıl boyunca küresel asgari tamamlayıcı vergiden muaf olacaktır. Vergi, ana işletmenin mali tablolarına göre hesaplanacaktır. Türkiye'de ikamet eden bağlı işletmeler Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Vergisini 12 ay içinde beyan edip ödemek zorundadır. Bu düzenlemeler, Türkiye'nin uluslararası vergi sistemine uyum sağlamasına ve çok uluslu şirketlerden daha adil bir vergi tahsilatı yapabilmesine yardımcı olacaktır (KPMG, 2024b). Tablo 6'da Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisini uygulayan ülkelere yer verilmiştir.

Tablo 6: Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile İlgili Farklı Ülke Uygulamaları

No	Ülke	Nitelikli Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi	Muhasebe Standardı	Yürürlüğe Giriş
1	Avusturya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
2	Belçika	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
3	Bulgaristan	Uygulanıyor	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ya da Bulgaristan yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)	31.12.2023
4	Hırvatistan	Uygulanıyor	Yerel standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları zorunlu değil	31.12.2023
5	Çek Cumhuriyeti	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	31.12.2023
6	Danimarka	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
7	Finlandiya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
8	Fransa	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	31.12.2023
9	Almanya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
10	Macaristan	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	31.12.2023
11	İrlanda	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	31.12.2023
12	İtalya	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ya da Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
13	Japonya	Uygulanmıyor	Henüz açıklanmadı	Henüz açıklanmadı

14	Lihtenştaya	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ya da Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	01.01.2024
15	Lüksemburg	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	31.12.2023
16	Malezya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	01.01.2025
17	Malta	Uygulanmıyor	Henüz açıklanmadı	Ertelendi
18	Hollanda	Uygulanıyor	Lokal standartlar	31.12.2023
19	Yeni Zelanda	Uygulanıyor	Lokal standartlar	01.01.2026
20	Norveç	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	31.12.2023
21	Romanya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	31.12.2023
22	Slovakya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	31.12.2023
23	Slovenya	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	31.12.2023
24	Güney Kore	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor
25	İsveç	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	31.12.2023
26	İsviçre	Uygulanıyor	Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)	01.01.2024
27	Tayland	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı ya da yerel muhasebe standardı	01.01.2025
28	Birleşik Krallık	Uygulanıyor	Henüz açıklanmadı	31.12.2023
29	Vietnam	Uygulanıyor	Nihai Ana İşletmenin muhasebe standardı	01.01.2024

(T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2024: 36)

141 ülkenin yer aldığı çalışma grubundan 137'si Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (KAKV)'yi kabul etmiştir. KAKV, AB ülkelerinde 1 Ocak 2024'te yürürlüğe girmiştir; ancak bazı ülkeler bu yükümlülüğü yerine

getirmemiştir. Kanada, Japonya ve Birleşik Krallık gibi ülkeler ise uygulamayı hayata geçirmiştir. KAKV'nin yürürlüğe girmesi, şirketlerin vergi yükü, mevcut avantajlar ve transfer fiyatlandırması gibi konularda önemli sorular gündeme getirmektedir. Şirketlerin bu yeni düzenlemeye uyum sağlamak ve riskleri minimize etmek için stratejik bir yaklaşım benimsemesi gerekmektedir (srplegal, 2024).

3.3.7. Ekonomi Reform Paketi

Ülkemizde, vergisel düzenlemelerin sadeleştirilmesi ve yatırımcılar için öngörülebilir adımlar atılması amacıyla 12 Mart 2021 tarihinde yayımlanan Ekonomi Reform Paketi'nin 2 ana reform alanı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, makroekonomik politikalar; ikincisi ise yapısal politikalar. Kitapçıkta vergi işlemlerinde dijital dönüşümün etkili kullanılmasına yönelik ifadeler "Kamu Maliyesi" kısmında yer almıştır.

Vergisel düzenlemeler kapsamında oluşturulan politikalar ise şöyledir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021, s. 14-15): "Güven ve istikrara dayalı mali disiplin temel önceliğimizdir; risklere karşı güçlü bir kamu maliyesi yapısı oluşturulacaktır" ifadesiyle birlikte, belirtilen alt hedefler arasında "*Vergisel düzenlemeler sadeleştirilecek, yatırımcı dostu ve öngörülebilirliği artıran adımlar atılacaktır*" vurgusu yer almakta olup aşağıda yer alan ilgili alt hedefler belirlenmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021: 14-15):

"Elektronik defter ve elektronik belge uygulamalarına dahil edilecek mükellef grupları kademeli olarak artırılabilecektir. Tüm mükellefleri kapsayacak şekilde 7/24 hizmet verebilen "Türkiye Dijital Vergi Dairesi" uygulaması hayata geçirilecektir. Teknolojik yeniliklerden yararlanmaya devam edilecek, "Dijital Vergi Asistanı" sistemi oluşturulacaktır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları revize edilecektir."

Pakette yer alan “Dijital Vergi Denetimi sistemi geliştirilerek, vergi iade incelemeleri dahil olmak üzere inceleme süreleri kısaltılacak” eylem planı da bu kanunla birlikte yasal altyapıya kavuşmuş oldu (Orhun, 2021).

“Dijital Piyasalarda Adil Rekabeti Geliştirmek İçin Serbest Pazar İlkeleri ve Avrupa Birliği Düzenlemeleriyle Uyumlu Adımlar Atılacaktır” şeklindeki 9. hedef doğrultusunda ise aşağıdaki alt hedefler belirlenmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021: 83-84).

Dijital Piyasalarda Adil Rekabeti Geliştirmek İçin Serbest Pazar İlkeleri ve Avrupa Birliği Düzenlemeleriyle Uyumlu Adımlar Atılacaktır. Dijital piyasalarda rekabetçi ve adil bir ortam oluşturulacak, güçlü platformların bu güçlerini kötüye kullanmalarının önüne geçilecektir. Platformlarda tutulan verilerin amacı dışında ya da rekabeti kısıtlayacak şekilde kullanılmasını önleyecek düzenlemeler yapılacaktır. Pazar yeri platformlarında yer alıp, ürünlerini satışa sunan üye firmaların haklarını koruyacak düzenlemeler yapılacaktır.”

Ekonomi Reform Paketinde yer alan vergisel düzenlemeler incelendiğinde, dijital dönüşüme entegre biçimde elektronik defter ve elektronik belge uygulamalarına dahil edilecek mükellef gruplarının kademeli olarak artırılması, tüm mükellefleri kapsayacak şekilde 7/24 hizmet verebilen “Türkiye Dijital Vergi Dairesi” uygulamasının hayata geçirilmesi, teknolojik yeniliklerden yararlanılarak “Dijital Vergi Asistanı” sisteminin oluşturulması, vergi iade incelemeleri de dahil olmak üzere inceleme sürelerinin kısaltılması ve “Dijital Vergi Denetimi Sistemi”nin geliştirilmesi planlanmaktadır (Rüzgar, 2022: 5).

3.4. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3-8. maddelerinde belirtildiği üzere, tam mükellef gerçek kişiler hem yurt içi hem de yurtdışında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ise sadece Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda dar mükelleflerin Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması ve kazancın bu işyerlerinde daimî temsilcileri aracılığı ile sağlanması gerekmektedir. E- ticarete geliri elde eden kişinin mukim olduğu ülkenin tespitindeki güçlükler vergilendirme hakkının hangi ülkede olduğuna ilişkin problemler yaratmaktadır. Ayrıca, Kurumlar Vergisi açısından tam mükellefiyetin kriteri kanuni işyeri merkezi kavramları ile belirlendiği için e- ticaret üzerinden yapılan alışverişlerde işyeri tespitinin güç olmasından dolayı vergilendirilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Mevcut Vergi kanunlarımızda e- ticaret açısından, işyeri kavram ile tam ve dar mükellefiyet şartları ile ilgili hükümlerin yer almaması nedeniyle bu tür sorunlara çözüm bulunması konusunda sorunlar yaşanmaktadır (Akgün).

Türkiye’de temsilciliği bulunmayan global dijital platformların, yerel düzenlemelere tabi olmaksızın faaliyet göstermeleri, yerli firmalar için ciddi bir rekabet dezavantajı yaratmaktadır. Bu platformların, Türkiye’de yeterince şirketleşmemiş olmaları ve dolayısıyla stopaj vergisi gibi mali yükümlülükleri yerli reklamverenlere bırakmaları, piyasa koşullarını olumsuz etkilemektedir. Aynı zamanda, bu platformların Avrupa Genel Veri Koruma Yönetmeliği gibi uluslararası düzenlemelere uymalarının yeterli görülmesi, Türkiye’nin Kişisel Verilerin Korunması Kanunu gibi yerel yasalarla tam uyum sağlamak zorunda kalan yerli şirketler için bir haksızlık yaratmaktadır. Bu durum, rekabet ortamının dengesizleşmesine ve yerli girişimlerin piyasa içindeki konumlarının zayıflamasına yol açmaktadır. Bazı işletmeler, bu uyum eksikliklerinin Türkiye’deki vergi, e-Ticaret ve diğer mevzuat açısından da geçerli olduğunu vurgulayarak, rekabetin adil olmaktan uzaklaştığını

belirtmektedir. Sonuç olarak, global platformların yerel mevzuatın dışında kalması, Türk pazarında adil bir rekabet ortamının oluşmasını engellemektedir (Rekabet Kurumu, 2023: 223).

Diğer ülkelerde yüksek katma değerli teknoloji alanında faaliyet gösteren şirketlere yönelik vergi kredileri ve kurumlar vergisinde önemli indirimler gibi ek uygulamaların devreye girmesi, Türk Ar-Ge şirketlerinin diğer ülkelerdeki şirketlere göre daha yüksek vergiye tabi tutulmasına neden olup yerli şirketlerin rekabet gücünü olumsuz etkilemektedir. CTVA'lardaki gelişmelerin devam etmesi nedeniyle, uluslararası vergilemenin çifte vergileme anlaşmaları ile mi yoksa sadece çok taraflı anlaşmalarla mı düzenleneceği konusunda tartışmalar sürmektedir (Şahin, 2019: 110-111).

DHV'nin, gelir üzerinden mi yoksa harcama üzerinden mi alındığı konusunda bir belirsizlik söz konusudur. Eğer bu vergi gelir üzerinden alınan bir vergi olarak değerlendirilirse, Türkiye'de fiziksel bir iş yeri bulundurmadan dijital hizmet sunan dar mükellef kurumların bu vergiye tabi tutulması, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA)'na aykırı olabilir. ÇVÖA'larda, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği net bir şekilde belirtilmemektedir; genellikle, bir ülkenin fiziksel işyerinde elde edilen ticari kazanç o ülke tarafından vergilenir. ÇVÖA'larda dijital hizmet veren bir iş yeri tanımı bulunmadığından, bu karışıklığı önlemek için DHV'nin harcama vergisi yani dolaylı vergi olarak değerlendirilmesi daha uygun olabilir (Sağlı, 2020).

DHV Kanunu'nda verginin hasılat üzerinden alınması ve tutarının kesinlikle tahakkuk esasına göre belirlenmesi öngörülse de hasılat faiz, kur farkı, vade farkı, prim gibi ek gelirlerin dahil edilmesi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ve hukuki belirlilik ilkeleri ile çelişmektedir. Dolayısıyla DHV'nin hesaplanması bu düzenleme ile örtüşmemektedir. Benzer bir durumda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, kanunda açık bir düzenleme olmaksızın kur farkını KDV matrahına dahil eden tebliği hukuka aykırı bulmuş ve bu karar doğrultusunda KDV

Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır (Ergin, 2020). Aslında verginin konusu hasılatı oluşturan dijital hizmet kullanıcılarının yaptıkları işlemlerdir. DHV'nin hukuki nitelik bakımından klasik vergi sınıflandırmasında bir yere oturmadığı ifade edilmelidir (Kaya, 2020: 459-461). Türkiye'de ayrıca dolaysız vergilerde önemli bir sorun vardır. O da verginin birkaç yıl sonra kasaya girmesidir. Bunu önlemenin en kısa ve sağlıklı yolu dijitalleşerek doğru verileri temin edip vergilendirme yoluna gidilmesidir (Okumuş, 2018: 13-15).

Diğer ülkelerde genellikle %2 veya %3 gibi düşük oranlarla uygulanan DHV'nin, Türkiye'de %7,5 gibi yüksek bir oranla uygulanması, ölçülülük ilkesine aykırı bir durum yaratmaktadır. Bu durum, vergi oranlarının orantılılık ilkesine uygun olup olmadığını sorgulamayı gerektirmektedir (Sağlı, 2020).

DHV Kanunu kapsamında, dijital ortamda hizmet veren tüm hizmet sağlayıcılar mükellef olarak belirlenmiş, ancak 20 milyon TL ve 750 milyon Avro gelir kriterlerini karşılamayanlara muafiyet tanınmıştır. 750 milyon Avro'luk sınır belirlenirken, ilgili finansal grubun konsolide hasılatı esas alınmaktadır. Kanun ve Tebliğ'de finansal grubun belirlenmesinin UFRS/TFRS'ye göre yapılacağı belirtilmiş olmasına rağmen, hasılatın hesaplanma kuralları açıkça belirtilmemiştir. Ancak muafiyetin belirlenmesi için gerekli olan bağımsız denetim raporları göz önüne alındığında, hasılatın UFRS/TFRS'ye göre hesaplanması gerektiği sonucuna varılabilir. Bu bağlamda, Türkiye'deki hasılat için belirlenen 20 milyon TL kriterinin de aynı şekilde UFRS/TFRS'ye göre mi yoksa Türkiye vergi mevzuatına göre mi hesaplanması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Türkiye'deki hasılatın hangi kurallara göre belirleneceği konusunda netlik sağlamayı gerektirmektedir (Ergin, 2020).

Kanun'da karmaşık bir şekilde düzenlenen hesap dönemi, vergilendirme dönemi, mükellefiyetin ve muafiyetin başlama ve sona erme zamanı gibi konular, Tebliğ ile daha açık hale getirilmiştir. Ayrıca, DHV açısından yetkili vergi dairesi olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi

belirlenmiş olup, bu vergiyle ilgili işlemlerin www.digitalservice.gib.gov.tr adresi üzerinden yapılacağı duyurulmuştur. Bu durum, dijital hizmet sağlayıcılarının vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri açısından netlik sağlamaktadır. Ancak DHV'nin Türkiye'deki şirketler tarafından beyan edilmesi durumunda hangi vergi dairesinin yetkili olacağı konusunda henüz bir açıklama yapılmamıştır. Bu belirsizlik, vergi sorumlularının hangi vergi dairesi ile iletişime geçmesi gerektiği konusunda kafa karışıklığına yol açmaktadır (Ergin, 2020).

Kanun, muafiyetlerin tespiti ve uygulanması için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirim ve belgelendirme yükümlülükleri getirme yetkisi tanımıştır. Bu yükümlülükleri belirlenen sürelerde yerine getirmeyenlerin muafiyetten yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak bu yetkinin idari düzenlemelerle muafiyet durumunu belirlemesi, Anayasa'nın 73. maddesi ile çelişmektedir. Anayasa uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler sadece kanunla düzenlenebilir ve muafiyetlerde değişiklik yapma yetkisi sadece sınırları kanunla belirlenmek kaydıyla Cumhurbaşkanına verilmiştir (Ergin, 2020).

Kanun'un muafiyet hadlerine bakıldığında, özellikle start-up şirketlerinin, genç girişimcilerin kurduğu dijital hizmet veren firmaların, ilk yıllarında Kanun'da yer verilen hasılat rakamlarına çıkabilmelerinin zor olduğu göz önünde bulundurulduğunda vergilendirmenin dışında tutulduğu yorumu yapılması mümkündür. Ancak Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ("Tebliğ")'nde de örneğine yer verildiği üzere, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olup 20 milyon Türk Lirası sınırın aşmamış olmasına rağmen ve üyesi bulunduğu konsolide grubun toplam hasılatının dünyada 750 milyon avroyu, Türkiye'de de 20 milyon Türk lirasını aşması halinde tam mükellef şirket DHV'nden muaf olamayacaktır. Türkiye'deki tam mükellef dijital hizmet sağlayıcılarının, aynı zamanda %22'lik kurumlar vergisi ile vergilendirildiği düşünüldüğünde, bu mükelleflerin kurumlar açısından DHV'nin uygulama esaslarının gözden geçirilmesini talep

etmesinin mümkün olabileceği kanaatindeyiz. Hasılatı yüksek olsa dahi kârlılık oranı düşük ve hatta zararda olan şirketler için DHV ek bir maliyet kalemi olarak değerlendirilecektir. Bu konunun istihdama olan etkisinin de göz önünde bulundurulmasında yarar vardır (Özgür, 2021).

Türk Vergi Hukuku öğretisinde, herhangi bir verginin bir mali yılda uygulanabilmesi için bütçede ön izin verilmesi ilkesine uyulması gerektiği savunulmaktadır. Bu ilkeye göre, bütçe kanunun ilgili idare için gelir kalemi olarak düzenlemediği herhangi bir verginin o mali yılda tahsil edilmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, bir verginin toplanabilmesi için öncelikle bu vergiyi düzenleyen bir kanunun kabul edilmesi ve bütçe kanununda bu kanun kapsamında vergiyi toplayacak idareye izin verilmesi gerekmektedir. Bütçe kanununda verilecek izin, ekli cetvellerde belirtilen vergilerin ilgili idarenin geliri olarak tanınması şeklinde gerçekleşir (Baysal ve Atar, 2020).

DHV'ni tahsil edecek vergi daireleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde örgütlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ekli (I) sayılı cetvelinde "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinden" biri olarak belirtilmiştir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerine dayanak teşkil eden temel hükümler ise, ilgili yılın Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer almaktadır. Bu bağlamda, ön izin ilkesine göre, DHV'nin belirli bir mali yılın bütçesinin C cetvelinde yer almadığı sürece tahsil edilmesi mümkün değildir. Bu durum, verginin yasal dayanağının ve bütçe uyumunun sağlanması açısından önemlidir (Baysal ve Atar, 2020).

7061 sayılı kanun uyarınca, Türkiye'deki bireylere elektronik ortamda hizmet sunan yabancı işletmelerin, bu hizmetlerle ilgili katma değer vergisini kendilerinin beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Ancak Türkiye ile doğrudan bir bağlantısı olmayan bu yabancı işletmelerin vergi beyanı ve ödemesi konusunda hukuki baskı uygulamanın zorluğu söz konusudur. Uluslararası vergi uygulamaları, verginin ürünün teslim edildiği veya hizmetin sağlandığı yerde doğduğunu ve vergilendirildiğini kabul etmesine rağmen,

yabancı işletmeler üzerinde vergi yükümlülüğü getirmek zordur. Bu nedenle, vergi beyanı ve ödemesinin sağlanabilmesi için uluslararası alanda geçerli yaptırımlara sahip anlaşmaların oluşturulması gerekmektedir (Eroğlu ve Aksu, 2019: 570).

3.5. Türkiye’de Geleceğe Yönelik Atılması Gereken Adımlar

Rekabetçi dijital çağda müşterileri elde tutmanın en iyi yolu, onların ihtiyaçlarını tam olarak karşılamak ve memnuniyeti artırmaktır. Ticarete kişiselleştirilmiş hizmet sunarak örneğin müşterilerin alışkanlıklarını araştırmak, onlara isimleriyle hitap etmek ve uygun promosyonlar sunmak müşteriler üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. e-Ticaret hacmini artırmak için hükümetler yeni ticarete atılan küçük firmalara hizmet ücretleri konusunda bazı teşvikler sağlayabilir. Devlet bilgisayar satışlarında, internet ücretlerinde ve banka hesabı açmada vergi indirimi sağlayabilir. Bu sayede işletmeler minimum maliyetlerle sanal pazarlarda işlem yapmaya başlayabilirler. Müşterilerin hayatını kolaylaştırmak için birçok e-Ticaret şirketi, e-cüzdan, POS terminalleri ve mobil ödemeler gibi yenilikleri hayata geçirmiştir (İbrahimova vd., 2023: 646-647). Kişi başına düşen bilgisayar sayısı, internet bağlantılarının yaygınlığı ve sunucu bilgisayar sayısındaki artış gibi kriterlerde yaşanan niceliksel büyüme, e-Ticaret üzerinde olumlu bir etki yaratmaktadır (Coşkun, 2004: 256).

Ölmez (2021), Türkiye’de e-Ticarete ilişkin tabana yaygın bir gelişme sağlanabilmesi için “Devlet Destekli Bölgesel Mikro e-Ticaret Modeli” önerisi getirmiştir. Tekil web sayfası tasarımları ve lojistiğin yüksek başlangıç maliyeti ve uzman personel gerektirmesi, iyi bir organizasyon çatısı altında etkin ve hızlı bir lojistik ile ticari işlemleri hukuken güvence altına alma gereğinin bulunması, mevcut geniş pazar ağına hizmet eden e-Ticaret platformlarının kapasite sorunu ve bu yapıdaki fiyat rekabetine direnç gösterebilecek mali yapının olmaması, düşük gelirli grupların bu alana girmesine ve hızla

dijitalleşen ticaret ortamına ayak uydurmasına engel teşkil etmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de KOBİ sınıfına giren işletmelerin fazlalığının, iç piyasada B2B ve B2C kategorisinin gelişmesine engel teşkil ettiği, bazı küçük işletmelerin iş yaptığı ulusal düzeyde e-Ticaret faaliyetlerinde merkezi bir otokontrol sistemi kurulmamış olması, tüketicilerin hukuki sorun yaşamamasına neden olmaktadır. Her ülkede ticaret faaliyetlerinin büyük çoğunluğu kentsel düzeyde veya birbirine yakın coğrafyadaki birden fazla kentin ekonomik etkileşimiyle üretilmektedir. B2B ve B2C kategorisinde yerel ve mikro düzeyde yeni ve özgün e-Ticaret platformları kurmak, geleneksel ticarete göre yine yerel düzeyde göreceli bir üstünlüğü ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda devlet desteğinin doğrudan sahayı organize edebilecek yeni kuruluşlara yöneltilerek belirli coğrafi sınırlar dahilinde yerel düzeydeki e-Ticaret hizmetlerine katkı yapacak “Bölgesel Mikro e-Ticaret Merkezleri” kurulabilir (Ölmez, 2021: 9; 21).

Türkiye’de vergi sisteminin dijital çağın gereksinimlerine uyumlu hale getirmek için VUK’da yer alan işyeri tanımının genişletilerek dijital işyerlerini de kapsayacak şekilde güncellemesi gerekmektedir. Bu değişiklik, dijital platformlarda faaliyet gösteren şirketlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesini sağlayarak, modern ekonominin vergi düzenlemeleriyle uyumlu hale gelmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca, 2006 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu, birçok çağdaş düzenlemeyi içerse de bazı kritik konuları kapsamamaktadır. OECD’nin eylem planlarında vurgulanan hibrit uyumsuzluklar ve vergi matrahının faizle azaltılması gibi konular, mevcut kanun kapsamında yeterince ele alınmamıştır. Hibrit uyumsuzluklar, farklı vergi rejimlerinin bir araya getirilerek vergi avantajları sağlanması anlamına gelirken, matrahın faizle azaltılması ise vergi yükünü düşürmek için kullanılan bir yöntemdir. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu’na bu yeni düzenlemeleri eklemek, Türkiye’nin uluslararası vergi standartlarına uyumunu artıracak ve vergi sistemindeki açıkları kapatacaktır. Bu

değişiklikler, vergi adaletsizliğinin önlenmesi ve ekonomik rekabetin sağlanması açısından kritik öneme sahiptir (Alp, 2022: 240).

2022 yılında Tutar A'nın uygulanması için birçok taraflı sözleşmenin hazırlanması ve 2023 yılında yürürlüğe girmesi planlanmıştır. Ancak 11 Temmuz ve 6 Ekim 2022 tarihlerinde yayınlanan Sütun 1 İlerleme Raporları bu zaman çizelgesinde değişiklikler olduğunu göstermiştir. Yeni plana göre, Sütun 1'in kuralları 2023 ortasında belirlenmiş olacak ve Çok Taraflı Sözleşme 2024 yılında imzalanarak yürürlüğe girecek. Bu durum gerçekleşirse, Türkiye'nin üç önemli alanda reform yapması gerekecektir. Bu alanlar, Türkiye'deki çok uluslu şirketlerin sabit bir yer olmadan faaliyet göstermelerini engellemek için yapılan düzenlemeleri ve idari uygulamaları kapsamaktadır. Bu reformlar, Türkiye'nin vergi düzenlemelerinin uluslararası standartlara uyum sağlamasını ve vergi tabanını korumasını hedeflemektedir. Ülkemizde Sütun 1'in yürürlüğe girmesiyle DHV'nin kaldırılması gündeme gelecektir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022: 14-17).

Türkiye'de uygulanan DHV oranının AB'de uygulanan ortalama orana kıyasla yüksek olması ve en yüksek uygulanan oran olmasının altında yatan sebepler düşünülmelidir. Bir vergi bir devletin en büyük gelir kaynağı olmasının yanı sıra bu vergilerle yatırımlar teşvik edilmekte, yatırımcıların ilgili ülkeye yatırım yapması veya yapmaması konusundaki fikrini etkilemektedir. Dolayısıyla vergi oranının optimize edilmesi ve kişilerin vergi matrahlarına göre artan oranlı tarifeye geçilmesi, verginin etkinliğini ve adillliğini artırabilir (Yoruldu, 2023: 44).

Türkiye'nin gelecekte iç hukukta atması gereken bir diğer adım, OECD Dijital Eylem Raporu'nda önerilen dengeleme vergisi ve stopaj vergisinin etkili bir şekilde uygulanmasıdır (Akkaya ve Gerçek, 2019: 184). OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinde tanımlanan daimi işyeri tanımının e-Ticaret için de geçerli olduğu kabul edilmiştir. Bu çerçevede, Türk vergi mevzuatındaki daimi işyeri ve etkin yönetim yeri tanımları OECD modeline uygun olduğundan, bu düzenlemeler aynen uygulanabilir. OECD'nin

getirdiği yenilikler, web siteleri ve sunucuların daimi işyeri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunu kapsamaktadır. Türk vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerle, web siteleri ve sunucuların daimi işyeri olarak kabul edilmeyeceği ancak web sitesinin sahibinin kiraladığı veya sahip olduğu sunucuda barındırılması durumunda daimi işyeri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmelidir. Bu düzenlemelerin çifte vergi anlaşmalarına eklenmesi konuya ilişkin belirsizliklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır (Coşkun, 2005: 163-164).

Türkiye'nin AB karşısında mevcut durumu itibarıyla vergi uyumlaştırması yükümlülüğü bulunmamaktadır; bu yükümlülük, yalnızca bir Ortaklık Konseyi Kararı alındığında ortaya çıkacaktır. Öte yandan, AB dışı bir ülke olarak Türkiye'nin, özellikle AB'ye dijital ürün satan Türk şirketlerinin AB yasalarına uygun hareket etmesi gerekmektedir. Bunun için, 2002/38/EC sayılı Direktif'e göre, AB'de vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan dijital ürün satışlarında, satış yapılan AB ülkesinde vergi mükellefiyeti tesis edilmesi zorunludur. Bu düzenleme, Türk şirketlerinin AB içindeki vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlar (Coşkun, 2005: 167).

e-Ticaret sektörünün tam potansiyeline ulaşabilmesi için, KOBİ'lerin ve perakendecilerinin e-Ticaret ekosistemine entegre olmaları sağlanmalıdır.⁹ Ayrıca, algıların ve dijital altyapının güçlendirilmesi ile sektör ile idari yapı arasında etkili bir iletişim sağlanması kritik öneme sahiptir. Türkiye'nin e-Ticaret potansiyelini en üst düzeye çıkarabilmesi, ülke ekonomisine ve ihracatına önemli katkılarda bulunacaktır (Demirdöğmez vd., 2018: 2229).

⁹ Türkiye'de birçok kurum, KOBİ'lerin e-ticaret faaliyetlerini artırmak ve dijitalleşme süreçlerine destek olmak amacıyla çeşitli eğitim programları düzenlemektedir. Trendyol, Hepsiburada, GittiGidiyor, N11, Amazon ve Çiçeksepeti gibi büyük pazaryerleri, yeni satıcıların platformlarına girişlerini kolaylaştırmak ve mevcut satıcıların performanslarını artırmak için akademi programları sunmaktadır. Bu programlar, üyelik işlemleri, mağaza açılışı, ürün listeleme, satış sonrası destek ve performans yönetimi konularında eğitimler sağlamaktadır. Eğitimler genellikle satıcıların talepleri doğrultusunda şekillendirilmektedir. Ayrıca, pazaryerleri, Ticaret Bakanlığı'nın KOBİ'ler için düzenlediği eğitim programlarına da katılarak, KOBİ'lerin e-ticaretteki büyümesine katkıda bulunmaktadır (TÜSİAD, 2022: 45).

Türkiye’de Fintek ekosistemi sunduğu fırsatlar ve oluşturduğu ekonomik değer açısından e-Ticarete yönelik büyük gelişme göstermiştir. Finansal kanallarda Fintek uygulamalarının desteği ve dijital finans metodlarında ortaya çıkan trendlerle birlikte ortaya çıkan işlem hacmi etkileyici boyutlara varmıştır (MÜSİAD, 2022: 23).

e-Ticaretin yürütülmesinde, internet ortamında yazılı belgeler veya sözlü kanıtlar olmadan işlemler gerçekleştirildiğinden, hukuki açıdan önemli sorunlarla karşılaşmaktadır. Ayrıca, uluslararası düzeyde yapılan e-Ticaret nedeniyle uluslararası hukuk bağlamında hala çözülmemiş sorunlar mevcuttur. İnternet ortamındaki ticari işlemlerle ilgili sorunların bazıları mevcut kanunlar aracılığıyla ele alınabilse de birçok sorun için henüz net bir çözüm geliştirilmemiştir. Bu nedenle e-Ticaretin düzenlenmesi ve sorunların aşılması için etkili yaptırımları içeren kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulmalı ve bilginin güvenliği ve gizliliği sağlanmalıdır (Diker ve Varol, 2013: 32).

Netice olarak dijital ekonominin neden olduğu vergileme güçlüklerini ortadan kaldırmak ve piyasa ülkelerine adil vergi tahsisini sağlamak için gelir vergisi yerine tüketime dayalı bir vergi uygulaması yapılabilir. Bu küresel soruna ortak bir çözüm getirilmesi halinde, dijital çok uluslu şirketlerin merkezi konumunda bulunan ülkelerin (başta ABD olmak üzere) uluslararası ticarete ek vergi koyma çabaları da ortadan kalkacaktır (Çelikkaya, 2021: 188).

Türkiye’de vergi teşviklerinin sadeleştirilmesi, teşviklerin yerel şirketlere ve çok uluslu şirketlere yönelik farklı sistemlerin oluşturulması ve diğer vergi türlerinde düzenlemeler yapılması önemlidir. Özellikle vergi teşvikleri yerine Ar-Ge, inovasyon, hızlandırılmış amortisman gibi harcama esaslı teşviklerin artırılması, efektif vergi oranını olumlu yönde etkileyebilir. Türkiye'nin etkin vergi oranı %15'in altında kalan mükelleflerden ek vergi alınması gibi önlemler de düşünülebilir. Ancak bu ek vergi yükünü hafifletmek için diğer vergi türlerinde indirim yapılması gibi stratejiler uygulanabilir. Türkiye'nin yabancı yatırımcılar için cazip bir ülke olarak kalması için fiziksel altyapı ve iş gücü becerilerini geliştirmek, vergi dışı

teşvikler ve politikalarla rekabet gücünü artırmak gibi ek stratejiler de değerlendirilebilir (Kara, 2024: 164-65).

Yerel mevzuatta yapılacak değişiklikler, Türk yatırımcıların ek vergi yüklerinden kaçınmalarını sağlayabilir. Örneğin, dolaylı iştiraklerde ödenen vergilerin mahsubunun sağlanması, yatırımcılar için büyük bir avantaj oluşturabilir. Böylece, vergi tekrarının önüne geçmek mümkün hale gelir. Sonuç olarak, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme politikaları, özellikle Hollanda ile olan ilişkilerde avantajlar sağlıyor. Ancak, uluslararası vergi yapısındaki değişimler ve BEPS gibi yeni yaklaşımlar, Türkiye'nin mevcut düzenlemelerini gözden geçirmesini gerektiriyor. Türk yatırımcıların küresel pazarda rekabet edebilmesi için sürekli bir güncelleme ve strateji geliştirme süreci önemli bir hal alacak. Bu hem yerel hem de uluslararası düzeyde etkili bir vergi politikası oluşturmak için kritik öneme sahiptir (Akkanarfil, 2024).

Sınır ötesi e-Ticaret, firmaların küresel pazarlara açılmasını sağlayan önemli bir araçtır. Başarılı bir e-ihracat stratejisi için, yerel pazar dinamiklerini anlamak ve bu pazarlara uygun ürünler sunmak esastır. Yerel rekabeti analiz etmek, doğru fiyatlandırma yapmak ve popüler ödeme yöntemlerini entegre etmek, uluslararası başarı için kritik adımlardır. Bu süreçte, pazar araştırması ve ödeme yöntemleri konusunda derinlemesine bilgi edinmek, sınır ötesi e-Ticaretin temel taşlarından (İstanbul Sanayi Odası, 2021).

Güvenliğin sağlanması da e-Ticareti geliştirme sürecinde önemli bir unsurdur. Ancak bu teknik ve hukuki altyapının istenilen düzeye ulaşması ile mümkündür. e-Ticaret sitelerinin insanların ihtiyaçlarına cevap veren, kullanımı kolay, güçlü bir altyapıya sahip ve yasal olarak güvenilir olması gerekir (Özsağır ve Civelek, 2019: 13-14).

Tüketim vergisi politikaları, mal ve hizmetlerin yerel fiziksel satın alınmasına göre dijital olarak edinilmesi lehine olan önyargıyı ortadan kaldıracaktır. Bununla birlikte, KDV tabanlı dijital mal ve hizmetleri içerecek şekilde genişletilirken, vergi oranlarında ve uyum maliyetlerinde eşit muamele

sağlanması gerekmektedir. Ekonominin giderek dijitalleşmesi, perakende dağıtımın doğasını değiştirmiştir. Dijital şirketlerin fiziksel varlık göstermedikleri ülkelerde uzaktan satış yapmaları, günümüz ekonomisinin globalleşen doğasını yansıtmaktadır. Bu durum, vergilendirme politikalarında da yenilikler getirmiştir; örneğin, tüketime dayalı vergilendirme sistemleri, satıcıların veya hizmet sağlayıcıların fiziksel olarak bulunmadıkları yerlerde bile işlemleri vergilendirmeye olanak tanımaktadır. Bu hem yerel ekonomilere katkı sağlamakta hem de dijital ekonominin sürdürülebilir büyümesine yardımcı olmaktadır (Bunn vd., 2020: 12).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İnternet, hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelirken ticaretin yapısını değiştirmiş, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak e-Ticaretin yaygınlaşmasını sağlamıştır. Türkiye’de 2014-2018 yılları arasında B2C segmentinde yıllık ortalama %33 büyüme görülmüştür. Ancak bilgi teknolojileri ve internet kullanımındaki artışa rağmen Türkiye, gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşamamıştır. B2B e-ticaret sektörü büyüme potansiyeline sahip olsa da veri toplama, kapalı devre platformların görünürlüğü ve fırsat odaklı satın alımlar gibi nedenlerle ölçümlene zorlukları yaşanmaktadır. C2C işlemlerinde KDV tahsilatı gibi vergilendirme sorunları, mevcut sistemlerdeki eksiklikler nedeniyle karmaşık bir hal almaktadır.

Vergilendirme sorunlarından uluslararası vergi kaçakçılığı ve kar kaydırma, küresel ekonomi için önemli bir sorun oluşturmuş ve bu durum, şirketlerin adil bir şekilde vergi ödemelerini sağlamak amacıyla uluslararası düzeyde iş birliği yapılmasının gerekliliğini ortaya koymuştur. Diğer sorunlar arasında internet üzerinden yapılan alışverişlerde işyeri kavramı, gelir tespiti ve muhatap bulunamaması, vergi cennetlerinde barındırılan sunucular aracılığıyla vergi kaybı sayılabilir. Sanalofisler gibi fiziksel işyerine ihtiyaç duymayan faaliyetlerde, vergi denetimi ve ispat süreçleri önem kazanmaktadır.

Fiziksel ve dijital ürünlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların geleneksel vergilendirme yöntemleri ile giderilmesi dijital ticaretin hareketliliği ve sınır ötesi doğası nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Ülkeler, dijital gelirlerden KDV ve benzeri dolaylı vergileri tahsil etmek için yeni düzenlemeler geliştirmektedir. Ancak bu durum yabancı tedarikçilerin farklı ülkelerdeki değişen vergi gereksinimlerine uyum sağlamasını zorlaştırmaktadır. Dijitalleşmenin hızı doğrultusunda ülkeler arasında vergilendirme uyumu kritik önem taşımaktadır. DHV gibi önlemler, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik önemli tartışmaların merkezinde yer

almaktadır. DHV, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini hedefler ve büyük dijital şirketlerin kullanıcıların bulunduğu ülkelerde vergilendirilmesini sağlar. Türkiye, AB ve diğer ülkeler DHV uygulamalarını hayata geçirmiştir. Şu anda 14 ülkede dijital hizmet vergisi uygulanmakta ve bu ülkelerdeki ortalama vergi oranı %3,8 civarındadır. Türkiye, %7,5 oranıyla bu uygulamayı en yüksek vergi oranıyla gerçekleştiren ülkedir. DHV'nin vergi tabanını genişletme, rekabet ortamını düzenleme ve vergi adaletini sağlamadaki avantajlarına rağmen dijital işlemleri vergilendirmek amacıyla atılan ulusal adımların varlığı nedeniyle çok uluslu şirketler ulusal mevzuatlara uyum sağlamakta zorlanmaktadır. Her ülkenin farklı uygulamaları, çok uluslu şirketler için karmaşık bir vergi ortamı yaratmaktadır. Bu nedenle, uluslararası iş birliği ve standartlaştırılmış kuralların oluşturulması hem devletler hem de işletmeler için daha adil ve öngörülebilir bir vergi sistemi sağlayabilir.

Bu çerçevede OECD birtakım reformlar önermiştir. BEPS Eylem Planı, OECD ve G20 ülkelerinin çok uluslu şirketlerin vergi kaçırmasını önlemek amacıyla başlattığı bir girişimdir. Bu kapsamda Eylem 1 raporu, dijital ekonomideki vergilendirme zorluklarını ele alarak KDV tahsilatında "varış yeri ilkesi" gibi düzenlemeler önermiştir. Bu düzenlemeler, yabancı satıcıların KDV kaydı süreçlerini basitleştirerek yerli ve yabancı tedarikçiler arasında adil bir rekabet ortamı oluşturmayı amaçlamaktadır. 2018 yılında yayımlanan Ara Rapor ise dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik iki aylık bir çözüm getirmiştir. Birinci Sütun, çok uluslu şirketlerin kârlarının faaliyet gösterdikleri pazar ülkelerinde vergilendirilmesini sağlarken, İkinci Sütun, küresel asgari vergi oranını %15 olarak belirleyerek vergi cennetlerine karşı önlem almayı hedeflemektedir. 2021 yılında OECD tarafından kabul edilen bildiriyle birlikte, Pillar 1 kapsamında, 20 milyar Avro'nun üzerinde geliri olan ve %10'un üzerinde kâr marjına sahip şirketlerin vergilendirme kuralları yeniden düzenlenmiştir. Pillar 2 ise düşük vergili kazançları tamamlayarak vergi adaletini sağlamaya yönelik adımlar içermektedir. Ayrıca CTVA, mevcut

ikili vergi anlaşmalarına dokunmadan BEPS önlemlerinin uygulanmasını mümkün kılmakta ve dijital platformların gelir raporlamasını zorunlu hale getirmektedir.

OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik önerdiği reformlar, Türkiye'de de benzer düzenlemelerle hayata geçirilmeye çalışılmaktadır. 464 sayılı VUK Genel Tebliği, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak, bu işlemleri yapanların bilgilerinin Maliye Bakanlığı birimlerine düzenli ve aylık olarak paylaşılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu düzenleme, internet ortamında gerçekleşen işlemlerin vergisel boyutunun daha etkin bir şekilde takip edilebilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. VUK'a göre, bir faaliyetin vergilendirilmesi için fiziki işyeri zorunlu değildir, ancak faaliyetin gerçekliği ispatlanmalıdır. BEPS uyumlu düzenlemelerle "işyeri" kavramı elektronik ortamı da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Türkiye'nin hem OECD hem de G20 üyesi olması bu alandaki uluslararası uyum çabalarını açıkça göstermektedir. e-Ticarette vergi kaybını önlemeyi hedefleyen 6745 sayılı Kanun ve buna bağlı tevkifat düzenlemesi, Bakanlar Kurulu'na, e-Ticaret işlemlerinden kesinti yapma yetkisi tanımaktadır. Ayrıca belirli mükellefler ve işlemler için farklı oranlarda kesinti belirleme imkanı sunulmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu'na verilen bu geniş yetkinin sınırlarının belirsizliği, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik açısından endişe yaratmaktadır. Türkiye'de e-İhracatı modernize etmeye yönelik lojistik altyapı geliştirilmiş, gümrük işlemleri hızlandırılmıştır. Elektronik işlemlerde vergi kesintisi uygulamaları vergi kaybını önlemeyi hedeflemektedir.

AB, dijital ekonominin zorluklarını ele almak için OECD'nin 2019'da yayımladığı "Ekonominin Dijitalleşmesinin Vergi Zorlukları" başlıklı danışma belgesine dayanan çeşitli vergi politikaları geliştirmektedir. Dijital alanda faaliyet gösteren şirketler, gelirlerini elde ettikleri ülkelerde değil, merkezlerinin bulunduğu ülkelerde vergi ödemektedir, bu da vergi adaletsizliklerine yol açmaktadır. Fransa, Almanya ve İtalya gibi ülkeler, dijital sektörün daha adil vergilendirilmesi için dijital şirketlerin ciroları üzerinden

vergi alınmasını savunmaktadır. Dijital platformlar için belirli vergilendirme kuralları getiren KDV Eylem Planı ve Dijital Vergilendirme Paketi gibi adımlar atmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki temel zorluklar arasında ulusal vergi sistemlerinin farklılıkları ve KOBİ'ler için ticaret engelleri yer almaktadır.

Öne çıkan diğer düzenlemeler arasında, dijital hizmetlere dayalı karların vergilendirilmesi ve dijital platformlardaki kullanıcı verilerinin vergilendirilmesi yer almaktadır. AB, dijital ekonominin önündeki engelleri kaldırmak amacıyla çeşitli stratejiler geliştirmiş ve 2022 yılında Dijital Pazarlar Yasası'nı çıkararak, dijital platformlarda rekabetin sağlanması için düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler, dijital ekonomideki vergi adaletsizliklerini gidermeyi, rekabeti teşvik etmeyi ve güçlü platformların kötüye kullanımını engellemeyi amaçlamaktadır.

Bu düzenlemeler, dijital ekonomideki vergi adaletsizliklerini gidermeyi, rekabeti teşvik etmeyi ve güçlü platformların kötüye kullanımını engellemeyi amaçlamaktadır. Dijitalleşmenin hızla ilerlemesiyle birlikte, devletler arasındaki iş birliği ve standartlaşmış vergi kuralları, daha adil ve öngörülebilir bir ticaret ortamı yaratmaya olanak tanıyacak ve dijital ekonominin sürdürülebilir büyümesini sağlayacaktır. Bu bağlamda, küresel düzeyde dijital ekonominin vergi politikalarına ilişkin atılacak adımlar, sadece ekonomik adaleti sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda dijital dönüşüm sürecini yönlendirecek ve tüm paydaşlar için daha güçlü bir dijital ekosistem oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdüsselam, M., Burnaz, E., Ayyıldız, H. ve Demir, İ. (2015). Web teknolojilerinin e-ticaret ortamlarında kullanımı ile ilgili içerik analizi: Türkiye'deki ilk 500 e-ticaret sitesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (10), 263-284.
- Akçura, A. (2019), *Dijital ekonominin vergilemesinde dünya uygulamaları ve Türkiye'nin pozisyonu*, Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-Turkiye-uygulamaları.aspx> (Erişim Tarihi: 31.08.2020).
- Akçura, A. (2021), *Dijital hizmet vergisi... Ülkeler nasıl uyguluyor... ABD nasıl değerlendiriyor?*, Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/digital-hizmet-vergisi-abd-degerlendirmesi.aspx> (Erişim tarihi: 19.10.2022).
- Akdoğan, T. ve Akdoğan, İ. (2022). e-Ticaret ve Vergi Boyutu. Şahin, A. (Ed.). *Sosyal bilimlerde akademik analiz ve tartışmalar* (ss.149-176). Özgür Yayınları.
- Akgün, N. *Elektronik ticarete vergisel açıdan bakış*. Erişim adresi: <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=8140> (Erişim tarihi: 20.11.2024).
- Akkaranfil, E. (2024). İkili vergi anlaşmalarında yeni dönem. Erişim adresi: https://www.ey.com/tr_tr/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/ikili-vergi-anlaşmalarında-yeni-donem (Erişim tarihi: 19.09.2024).
- Akkaya, H. ve Gerçek, A. (2019). OECD ve seçilmiş bazı ülkelerde dijital ekonominin vergilendirilmesi: Türkiye için çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4 (2), 166-188.
- Alp, E. (2022). BEPS çerçevesinde vergiyi dolanma yolları ile mücadele ve TÜRKİYE. *Mali Cozum Dergisi*, 32(171), 217-243.
- Altınok, S., Sugözü, İ. H., & Çetinkaya, M. (2003). Geleneksel ticaretten yeni ekonomiye elektronik ticaretin temel ekonomik etkileri. *İnternet*

- Haftası Etkinlikleri Bildirisi, <http://inettr.org.tr/inetconf9/bildiri/89.pdf> (Erişim tarihi: 29.11.2023).
- Amans, P. S. (2017). *Tax challenges, disruption and the digital economy*, Erişim adresi: https://www.oecd-ilibrary.org/tax-challenges-disruption-and-the-digital-economy_0bbf97aben.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpaper%2F0bbf97aben&mimeType=pdf (Erişim tarihi: 27.07.2020).
- Anderson, R. ve Hawkins, P. (2018). Multinational taxation and the digital economy. Parliament of Australia. Erişim adresi: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/BriefingBook46p/MultinationalTaxation (Erişim tarihi: 17.09.2024)
- Antepli, A. (2017). e-Ticaretin gelişimi ve muhasebe açısından değerlendirilmesi. *Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4(12), 1009-1016.
- Artar, Y. (2018). Dijital ekonominin geleceğine yönelik Avrupa Birliği dijital tek pazarı. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 14(163), 2175-2188.
- Artuç, T. ve Canbay, T. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ülke deneyimleri. *Vergi Raporu*, (272), 47-69.
- Bacache, M. (2015). Tax competition, tax coordination and e-commerce, in *Taxation and the digital economy: A survey of theoretical models*. France Stratégie, Paris.
- Bahadır, S. (2024). *Dünya Ticaret Örgütü Türkiye raporunu yayımladı*, Erişim adresi: https://www.ey.com/tr_tr/tax/dunya-ticaret-orgutu-turkiye-raporunu-yayimladi (Erişim tarihi: 21.08.2024).
- Basu, S. (2007). *Global perspectives on e-commerce taxation law*. Ashgate Publishing Company.
- Baysal, P. ve Atar, M. (2020). *Vergi ölü mü doğdu? 2020 yılında dijital hizmet vergisinin toplanması önündeki engeller*, Erişim adresi: <https://gun.av.tr/tr/goruslerimiz/makaleler/vergi-olu-mu-dogdu->

- 2020-yilinda-dijital-hizmet-vergisinin-toplanmasi-onundeki-engeller (Erişim tarihi: 25.08.2020).
- Behiç, Y. (2018). *E-Ticaret nedir? e-Ticaretin avantaj ve dezavantajları nelerdir?* Erişim adresi: <https://eticaretgunlugu.com/e-ticaret-nedir-e-ticaretin-avantaj-ve-dezavantajlari-nelerdir/> (Erişim tarihi: 12.12.2022).
- Ber, H. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunsalına genel bir bakış*, Erişim adresi: <https://vergialgi.net/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis> (Erişim tarihi: 01.07.2020).
- Birgün (2019). *Google, Apple ve Netflix'in Türkiye'de ödeyeceği vergi oranı açıklandı*, Erişim adresi: <https://www.birgun.net/haber/google-apple-ve-netflix-in-turkiye-de-odeyecegi-vergi-orani-aciklandi-273471> (Erişim Tarihi: 24.03.2020).
- Birinci, N. (2019). Dijitalleşmenin vergi matrahına etkisi ve tek taraflı önlemler. *Maliye Dergisi*, 176, 505-527.
- Budak, T. (2017). Uluslararası vergi rejiminin dönüşümü: Dijital ekonomi. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2), 297-330.
- Bukth, R. ve Heeks, R. (2017). Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy, Working Paper Series, Paper No. 68. 2017.
- Bunn, D. Asen, E. ve Enache, C. (2020). *Digital taxation around the world*. Washington, D.C: Tax foundation.
- Campos, M. A. (2021). Digital economy and international taxation: The digital revolution and its impact on the discourse of international tax law (Doctoral dissertation, Université Panthéon-Sorbonne-Paris I; Universidade de Brasília).
- Coşkun, N. (2004). Elektronik ticaretin gelişiminde temel dinamikler ve gelişimi önündeki engeller. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13(2), 243-258.

- Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 154-156
- Coustet, T. (2019, Mart 12). « Taxe GAFA » : la France veut donner l'exemple. <https://www.dalloz-actualite.fr/flash/taxe-gafa-france-veut-donner-l-exemple>
- Çakır, B. (2023). *Dijital hizmet vergisinin Türk vergi mevzuatı açısından incelenmesi: Türkiye ve seçilmiş ülke uygulamalarının karşılaştırılması analizi* (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin ekonomik analizi. *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.
- De Wilde, M. (2015). Tax jurisdiction in a digitalizing economy; Why 'online profits' are so hard to pin down, *Ínterax*, 12 (43), 796-803.
- de Wilde, M. F. ve Dafnomilis, Va. (2024). *BEFIT: A company tax system layering exercise for the internal market (Part 1)*. (Y. Akbulak, Çev.). Erişim adresi: <https://legal.com.tr/blog/ekonomi/befit-avrupada-isletmeler-icin-kurumlar-vergisi-cercevesi-ic-pazara-yonelik-bir-kurumlar-vergisi-sistemi-katmanlandirma-calismasi-bolum-2/> (Erişim tarihi: 06.09.2024).
- Demirdöğmez, M., Gültekin, N. ve Taş, H. Y. (2018). Türkiye'de e-ticaret sektörünün yıllara göre gelişimi. *OPUS International Journal of Society Researches*, 8 (15), 2216-2236.
- Demirhan, H. (2020). Dijital hizmet vergisinin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye ile karşılaştırmalı analizi. *The Journal of Social Science*, 4 (7), 73-86.
- Demirli, Y. ve Zıvalı, B. S. (2023). Türkiye ve seçili ülkelerde dijital hizmet vergisi uygulama ve hasılatlarının değerlendirilmesi. Yücel, R. &

- Ayyıldız, Y. & Er, H. (Eds.). Dijitalleşmenin finans sektörüne getirdiği yenilikler (ss.147-175) içinde. Özgür Yayınları.
- Diker, A. ve Varol, A. (2013, May). e-Ticaret ve güvenlik. In 1st International Symposium on Digital Forensics and Security (ISDFS'13), 20 (21), 29-33.
- Dinçtürk, E. Uluslararası şirketlerin Türkiye'de işyeri oluşturmaksızın yaptığı elektronik ticarete KDV uygulamaları. Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx> (Erişim tarihi: 13.09.2024).
- Doğan, D. R. (2021). Elektronik ticarete vergilendirme. Erişim adresi: <https://www.ozgunlaw.com/makaleler/elektronik-ticarete-vergilendirme-724> (Erişim tarihi: 10.10.2024).
- Duran, D. Ş. (2019). Türkiyenin yeni vergi mimarisinde yeni bir vergi: Dijital hizmetler vergisi. *Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi 2019 Güz*, 2-3 Kasım 2019, İstanbul.
- Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959-1988.
- Ekonomi Bakanlığı (2018). e-İhracat Stratejisi Eylem Planı (2018-2020). Erişim adresi: <https://ticaret.gov.tr/data/5b87daf513b8761160fa17ee/aeb76335cb363aa6e80304e33eeb81d9.pdf> (Erişim tarihi: 29.08.2024).
- elektronikTicaretRehberi.com. III. Bölüm- Elektronik ticaret önündeki engeller ve sorunlar. Erişim adresi: https://www.elektronikticaretrehberi.com/e-ticaret_engeller_sorunlar.php (Erişim Tarihi: 29.11.2023).
- Enache, C. (2024). *Digital services taxes in europe, 2024*. Erişim adresi: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/> (Erişim tarihi: 24.09.2024).

- Erarslan, H. (2019). *Yeni bir vergi: dijital hizmet vergisi*, Erişim adresi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232> (Erişim tarihi: 18.09.2020).
- Erey, E. ve Erey, G. (2019). Sanal ofislerin vergi mevzuatı ve vergi idaresi uygulamaları karşısındaki durumu. *Vergi Raporu*, (233), 118-129.
- Ergin, N. E. (2020). *Dijital hizmet vergisi'ne ilişkin değerlendirmeler*. Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmet-vergisine-iliskin-degerlendirmeler/468782> (Erişim tarihi: 25.08.2020).
- Eroğlu, O. ve Aksu, H. (2019). Dijital ekonominin getirdiği vergileendirme sorunlarının değerlendirilmesi: Kurumlar vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 59-78.
- Eryüzlü, H. (2020). e-Ticaretin enflasyona etkileri: Türkiye örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(2), 394-400.
- e-Ticaret Bilgi Platformu (2022a). *İstatistikler*. Erişim adresi: <https://www.eticaret.gov.tr/istatistikler> (Erişim tarihi: 29.11.2022).
- e-Ticaret Bilgi Platformu (2022b). *OECD'den dijital ekonominin uluslararası ölçekte vergilendirilmesine yönelik yeni adım*, Erişim adresi: <https://www.eticaret.gov.tr/haberler/10083/detay> (Erişim tarihi: 21.12.2022).
- e-Ticaret Bilgi Platformu (2024). *e-İhracatta temel bilgiler*. Erişim adresi: <https://www.eticaret.gov.tr/cevrimiciegitim/ulke-ve-sektor-raporlari-85> (Erişim tarihi: 10.12.2024).
- European Commission (2018). Commission Staff Working Document Impact Assessment, Brussels, Erişim adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2018:0185:FIN> (Erişim tarihi: 19.12.2022).
- European Commission (2021). Communication on Business Taxation for the 21st Century. Erişim adresi: <https://taxation->

- customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century_en (Erişim tarihi: 01.12.2023).
- European Commission (2022). New EU VAT rules for e-commerce: Updated revenue figures point to a successful implementation. https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-eu-vat-rules-e-commerce-updated-revenue-figures-point-successful-implementation-2022-05-23_en (Erişim tarihi: 19.11.2024).
- EY (2020). Spain sends 2020 bill on Digital Services Tax to Parliament for approval. <https://taxnews.ey.com/news/2020-0487-spain-sends-2020-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval> (Erişim tarihi: 10.09.2024).
- Faulhaber, L. V. (2019). Taxing tech: The future of digital taxation. *Virginia Tax Review*, 39 (2), 145-196.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2019). *2018 Yılı faaliyet raporu*. (Yayın No. 314). Erişim adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf (Erişim tarihi: 28.03.2020).
- Gerger, G. Ç. (2011). Elektronik ticarete tüketim vergisi olarak KDV'nin etkinliği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3 (1), 59-67.
- Gerger, G. Ç. (2021). Vergilemede dijital dönüşüm süreci. Uzunali, E. ve Dağ, M. (Ed.), *İktisadi ve mali araştırmalar* (ss. 87-104) içinde. Ekin Yayınevi.
- 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.
- Goingdigital (2020). *Share of businesses making e-commerce sales that sell across borders*. Erişim adresi: <https://goingdigital.oecd.org/indicator/72> (Erişim tarihi: 06.12.2024).

- Goingdigital (2023). *OECD digital services trade restrictiveness index*. Erişim adresi: <https://goingdigital.oecd.org/en/indicator/73> (Erişim tarihi: 06.12.2024).
- gov.uk web sayfası (2024). How to register and use the excise movement and control system Erişim adresi: <https://www.gov.uk/guidance/excise-movement-and-control-system-how-to-register-and-use#full-publication-update-history> (Erişim tarihi: 08.10.2024).
- 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.
- Hacıköylü, C. (2019). Elektronik ticaret ve vergileendirme. Karagül, A. A. (Ed). Elektronik ticaret (ss. 122-144) içinde. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Hadzhieva, E. (2016). Tax challenges in the digital economy, European Parliament, 03 Eylül 2020 tarihinde [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) adresinden erişildi.
- Hadzhieva, E. (2019). Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg.
- Hardy, S. (2018). Taxation and the digital economy: European and international initiatives to create a fair tax system, 30 Eylül 2020 tarihinde <https://www.nautadutilh.com/en/information-centre/news/taxation-and-the-digital-economy-european-and-international-initiatives-to-create-a-fair-tax-system> adresinden erişildi.
- Hodzic, S. (2018). Tax administrative challenges of the digital economy: The Croatian experience. *eJTR*, 16 (3), 762-779.

- Höbel, Z. (2022). Dijitalleşen ekonomide vergilendirme. *Yeni Fikir Dergisi*, 14 (29), 56-64. DOI: 10.57205/yenifikirjournal.1137427
- IMF (2018). *Measuring the digital economy*. <http://www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx> (Erişim tarihi: 02.12.2022).
- İbrahimova, K., Rahmanov, F. ve Süleymanov, E. (2023). Azerbaycan'da E-Ticaretin Gelişiminde Devlet Politikalarının Rolü. IX. Uluslararası TURKCESS Eğitim ve Sosyal Bilimler Kongresi. Yıldız Teknik Üniversitesi. İstanbul Türkiye.
- İçözü, T. (2023). *10 grafik ile Türkiye'de e-ticaret ve e-ihracat*. Erişim adresi: <https://webrazzi.com/2023/05/31/10-grafik-ile-turkiye-de-e-ticaret-ve-e-ihracat/> (Erişim tarihi: 06.07.2023).
- İdeasoft. *Geleneksel ticaret ve e ticaret arasındaki farklar nelerdir?* Erişim adresi: [Erişim adresi: https://www.ideasoft.com.tr/geleneksel-ticaret-ve-e-ticaret-arasindaki-farklar-nelerdir/](https://www.ideasoft.com.tr/geleneksel-ticaret-ve-e-ticaret-arasindaki-farklar-nelerdir/) (Erişim tarihi: 29.11.2023).
- İHKB. Dijital Hizmetler Vergileri Ertelendi. Erişim adresi: <https://www.ihkib.org.tr/tr/bilgi-bankasi/dunyadan-haberler/dijital-hizmetler-vergileri-ertelendi/i-5460> (Erişim tarihi: 18.11.2022).
- İstanbul Sanayi Odası (2021). Dünyada e-Ticaretin gelişimi ve Çin'de e-Ticaretin incelenmesi. Erişim adresi: https://www.iso.org.tr/iso-cin-masasi/raporlar/cin_e-ticaret_raporu.pdf (Erişim tarihi: 29.11.2023).
- Kamilah, A. ve Khan, M. Z. K. (2021). Optimizing the implementation of beneficial ownership in transfer pricing in taxes as a corporate crime. *Lex Publica*, 8(2), 47-64.
- Kara, M. C. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yeni rabita ve kâr tahsisi kuralları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (49), 291-308.
- Kara, M. C. (2024). Küresel düzlemde çok uluslu şirketlerin asgari oranda kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğü. *Maliye Dergisi*, 186, 143-168

- Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: Dijital hizmet vergisi. *Maliye Dergisi*, 178, 263-288.
- Karademir, Ö. (2022). e-Ticarette mavi okyanus stratejisi: Türkiye ve dünyadan teorik ve pratik örnekler. Karabulut, Ş. (Ed.), Bilimsel gelişmeler ışığında yönetim ve strateji araştırmaları (ss. 341-354) içinde. Ekin Yayınevi.
- Karani, M. ve Mwapwele, S. D. (2023). The state of and prospects for the application of blockchain technology in e-commerce. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 12(7), 153-167.
- Kaya, Ö. M. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 447-478.
- Kenney, M. ve Zysman, J. (2017). Intelligent tools and digital platforms: implications for work and employment. *Intereconomics*, (52), 329-334.
- Kozanoğlu, H. (2019). *Dijital ekonomi raporu*, Erişim adresi: <https://www.birgun.net/haber/dijital-ekonomi-raporu-268863> (Erişim tarihi: 31.08.2020).
- KPMG (2023). Taxation of the digitalized economy. KPMG, Development Summary. Erişim adresi: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (Erişim tarihi: 30.11.2023).
- KPMG (2024a). Taxation of the digitalized economy. KPMG, Development Summary. Erişim adresi: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (Erişim tarihi: 02.09.2024).
- KPMG (2024b). Türkiye 2024'ten itibaren pillar 2 kurallarını uygulayacak. Erişim adresi: <https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali->

- bultenler/vergi/turkiye-2024ten- itibaren-pillar-2-kurallarini-uygulayacak/2745 (Erişim tarihi: 03.10.2024).
- Küpelı, C. (2021). Bir yıllık geçmişle dijital hizmet vergisi. KPMG. Erişim adresi: <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170#:~:text=Fransa%20ve%20%C4%B0talya'da%20uygulanana,ile%20%253%20aras%C4%B1nda%20oldu%C4%9Fu%20s%C3%B6ylenebilir.> (18.11.2022).
- Lebıbyalkın (2021). *Avrupa Birliğinin yeni KDV sistemi "import one stop shop" nedir?* Erişim adresi: <https://lebıbyalkın.com.tr/makale/avrupa-birliğinin-yeni-kdv-sistemi-import-one-stop-shop-nedir> (Erişim tarihi: 29.11.2024).
- Lucas-Mas, C. Ó. ve Junquera-Varela, R. F. (2021). *Tax theory applied to the digital economy: A proposal for a digital data tax and a global internet tax agency.* Washington: World Bank Publications.
- Medyascope (2019). *ABD, Fransa ve Türkiye gibi, dijital hizmetlerden vergi alan ülkelere misilleme yapmaya hazırlanıyor.* Erişim adresi: <https://medyascope.tv/2019/12/03/abd-fransa-ve-turkiye-gibi-dijital-hizmetlerden-vergi- alan- u l k e l e r e - m i s i l l e m e - y a p m a y a - h a z ı r l a n ı y o r /> (Erişim Tarihi: 19.10.2022).
- Mert, H. ve Bayar, E. (2020a). Dijital ekonomi, vergilendirilmesi ve karşılaşılan sorunlar. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 28-33.
- Mert, H. ve Bayar, E. (2020b). Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik ülkemiz uygulamalarının bazı Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırmalı analizi ve sorunlara yönelik çözüm önerileri. *Mali Çözüm*, 30(160), 71-99.
- Motala, M. F. (2020). Global governance and the tax challenges of digitalization: Toward a BEPS with BITe. Erişim adresi: https://www.academia.edu/download/64990618/Motala_Digitalizati on_and_Tax_v1_draft.pdf (Erişim tarihi: 02.10.2024).

- Mulyani, S., Suparno, S. ve Sukmariningsih, R. M. (2023). Regulations and compliance in electronic commerce taxation policies: Addressing cybersecurity challenges in the digital economy. *International Journal of Cyber Criminology*, 17(2), 133-146.
- MÜSİAD (2022). *Küresel ekonomiyi yeniden düşünmek*. <https://www.musiad.org.tr/uploads/press-381/ku%CC%88resel-ekonomiyi-yeniden-du%CC%88s%CC%A7u%CC%88nmek-2022-tu%CC%88rkiye-ekonomi-raporu.pdf> (Erişim tarihi: 05.12.2022).
- Mwencha, P. M. (2019). Taxation of electronic commerce—a commentary. *Financing for Development*, 1 (1), 70-79.
- Nagy, S. (2016). E-commerce in Hungary: A market analysis. *'Club of Economics in Miskolc' TMP*, (12) 2, 25-32.
- Netkasam. *E-ticaretin geleneksel ticarete kıyasla yarattığı avantajlar*. Erişim adresi: <https://www.netkasam.com/blogs/e-ticaretin-geleneksel-ticarete-kiyasla-yarattigi-avantajlar> (Erişim tarihi: 29.11.2023).
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar. *Journal of Internet Applications and Management*, 3 (1), 63-84.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2021). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (Erişim tarihi: 25.05.2024).
- Orhun, A. (2021). *Defterini getir dönemi bitiyor*. İstanbul Ticaret Odası web sayfası. Erişim adresi: <https://istanbulticaretgazetesi.com/tr/defterini-getir-donemi-bitiyor> (Erişim tarihi: 09.10.2024).
- Ortakarpuz, M. (2022). Sınır ötesi elektronik ticarete vergilendirme sorunları ve sorunların çözümüne yönelik uygulamalar. *Vergi Raporu*, 274, (11-32).

- Ölmez, M. (2021). Türkiye’de kamu politikalarında dijital dönüşüm ve e-Ticaret: Bir model önerisi. *Kamu Yönetimi ve Teknoloji Dergisi*, 3(1), 9-33.
- Özcan, B. (2020). Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesi süreci ve dijital hizmet vergisi uygulaması: Örnek ülke uygulamaları ile karşılaştırma, *Vergi Raporu*, (250), 173-187,
- Özdemir, M. (2018). Elektronik ticaretin vergisel açıdan değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (221), 63-88.
- Özgür, O. Ç. (2021). Türkiye’nin dijital hizmet vergisi uygulaması. Erişim adresi: <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/turkiyenin-dijital-hizmet-vergisi-uygulamasi?onlyTm=&tm=> (Erişim tarihi: 01.10.2024).
- Özsağır, M. Z. ve Civelek, M. E. (2019). Türkiye’de e-Ticaretin gelişimini etkileyen faktörler (Tartışma Metinleri). İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü.
- Pando, A. (2019). *Le défi de la taxation des GAFAs*, Erişim adresi: <https://www.actu-juridique.fr/fiscalite/fiscal-finances/le-defi-de-la-taxation-des-gafa/> (Erişim tarihi: 08.12.2022).
- Pezzato, G. (2020). KDV bilgi değişim sistemi (VIES): KDV beyannamesinde yeni düzenlemeler. Erişim adresi: [https://sovos.com/tr/blog/kdv/kdv-bilgi-degisim-sistemi-vies-kdv-beyannamesinde-yeni-duzenlemeler/#:~:text=KDV%20Bilgi%20De%20C4%9Fi%C5%9Fim%20Sistemi%20\(VIES\)%20Nedir%3F,yap%C4%B1lan%20sevkiyatlarda%20KDV'den%20muaft%C4%B1r.](https://sovos.com/tr/blog/kdv/kdv-bilgi-degisim-sistemi-vies-kdv-beyannamesinde-yeni-duzenlemeler/#:~:text=KDV%20Bilgi%20De%20C4%9Fi%C5%9Fim%20Sistemi%20(VIES)%20Nedir%3F,yap%C4%B1lan%20sevkiyatlarda%20KDV'den%20muaft%C4%B1r.) (Erişim tarihi: 08.10.2024).
- PwC (2024). *Dijital hizmetler yasası*. Erişim adresi: <https://www.pwc.com.tr/dijital-hizmetler-yasasi> (Erişim tarihi: 05.09.2024).
- Ravšelj, D., Tomaževič, N. ve Aristovnik, A. (2021). Tax Policy Reforms For Promoting Fair and Efficient Business Taxation In The Eu. ? Erişim adresi: <https://zavod14.si/wp-content/uploads/2021/11/Brosura->

FNF_TaxPolicy_A4_Nov-21_Final-NEW.pdf (Erişim tarihi: 01.12.2023).

Rekabet Kurumu (2023). *Dijital dönüşümün rekabet hukukuna yansımaları*.

1. Denetim ve Uygulama Dairesi, Ankara.

Reuters (2017). Italian budget commission approves web tax on digital services. <https://www.reuters.com/article/us-italy-tax-digital/italian-budget-commission-approves-web-tax-on-digital-services-idUSKBN1ED14F> (Erişim Tarihi: 11.09.2023).

Rüzgar, M. T. (2022). Türkiye’de ekonomi reform paketi kapsamında dijital vergi dairesi ve dijital vergi asistanı sisteminin kurulması. *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 4(1), 1-14.

Scheifele, M. (2020). *Germany establishes economic market stabilization fund to strengthen the economy in the covid-19 crisis—tax implications of recapitalisation measures*, Erişim adresi: <https://www.europeantax.blog/post/102g2va/germany-establishes-economic-market-stabilization-fund-to-strengthen-the-economy> (Erişim tarihi: 18.09.2020).

Schwartz, M. (2017). SMEs in Germany are slow to adopt e-commerce. KfW Research, (161), 12, 1-6.

Sirt, T. (2020). *Virüse karşı dijital savaş*. Erişim adresi: <https://www.sabah.com.tr/yazarlar/sirt/2020/04/17/viruse-karsi-dijital-savas> (Erişim tarihi: 10.09.2020).

Simonen, E. (2018). Taxation in the era of digitisation (Bachelor’s Thesis). Tallinn Univeristy of Tehcnology/School of Business and Governance Department of Law, Tallinn.

Şova, R. A. ve Popa, A. F. (2020). Challenges of the Digital Era Development in Relation to Tax Systems. Taxing the Digital Economy. CECCAR Business Review, 1(3), 65-70.

- Srplegal (2024). *Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler ile yurt dışında faaliyet gösteren büyük ölçekli Türk şirketleri için küresel asgari kurumlar vergisi düzenlemesi bekleniyor*. Erişim adresi: <https://www.srp-legal.com/tr/2024/06/25/turkiyede-faaliyet-gosteren-cok-uluslu-sirketler-ile-yurt-disinda-faaliyet-gosteren-buyuk-olcekli-turk-sirketleri-icin-kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-duzenlemesi-bekleniyor/> (Erişim tarihi: 03.10.2024).
- Statista, <https://www.statista.com/forecasts/1301494/turkey-revenue-in-the-e-commerce-market>
- Statista, <https://www.statista.com/study/57731/b2b-e-commerce-in-the-united-states/>
- Statista, <https://www.statista.com/study/96186/b2c-e-commerce-in-japan/>
- Şahin, O. F. (2019). Dijitalleşme ve uluslararası vergilendirmeye etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 372, 109-121.
- Şahin, Y. (2017). AB liderlerinin yoğun güz zirvesinde Türkiye ile ilişkiler mercek altında. *İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi*, Yıl 52, 20-25.
- Şentürk, S. H. (2014). Vergiye gönüllü uyum sağlanmasında fayda ilkesinin rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9 (3), 129-143.
- Şimşek, H. Z. ve Yay, S. (2023). E-Ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların yapısal eşitlik modeli ile analizi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 15(28), 35-60.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2021). *Ekonomi reformları*. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomik-Reformlar-Kitapçigi.pdf> (Erişim tarihi: 09.10.2024).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi (2022). *Uluslararası vergi gelişmeleri çalışma grubu raporu*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/7Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-2022-2.pdf> (Erişim tarihi: 09.09.2024).

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi (2024). Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Reformu Raporu-I. Ankara.
- T.C. Resmi Gazete, Sayı: 29166, Kanun No: 6563, 05.11.2014, 6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.
- T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30151, 11.08.2017, Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ.
- T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30261, Kanun No: 7061, 28.11.2017, Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30630, 19.12.2018, 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.
- T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30971, Kanun No: 7194, 07.12.2019, Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K. ve Wang, J. (2019). Taxation challenges in a digital economy—The case of the people's republic of China. *ADB Briefs*, 108, 1-8.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2019). Digitalisation of tax: International perspectives. Erişim adresi: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx> (Erişim tarihi: 29.12.2020).
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2004). *Guidance note compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. Forum on tax administration compliance sub-group, Erişim adresi: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (Erişim tarihi: 28.03.2020).

- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy, oecd/g20 base erosion and profit shifting Project*. Paris: OECD Publishing.
- The Organisation For Economic Co-Operation and Development (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 - 2015 Final report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- The Organisation For Economic Co-Operation and *Development (2017)*. *Çok uluslu işletmeler ve vergi idareleri için OECD transfer fiyatlandırması rehberi*, Çev. Vergi Denetim Kurulu, Ankara: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2018). *Tax challenges arising from digitalisation–interim report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing.
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2019). *Unpacking E-commerce business models, trends and policies*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/23561431-en>.
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2021). *Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, Erişim adresi: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (Erişim tarihi: 22.12.2022).
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2022a). *Two-Pillar solution to address the tax challenges arising from the*

- digitalisation of the economy frequently asked questions*. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf> (Erişim tarihi: 21.12.2022).
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2022b). *Investment (GFCF)*. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/en/data/indicators/investment-gfcf.html> (Erişim tarihi: 06.12.2024).
- The Organisation For Economic Co-operation and Development (2024). *Base erosion and profit shifting (BEPS)*. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (Erişim tarihi: 27.09.2024).
- Thornton, G. (2018). *Taxing the digital economy*. Grant Thornton International Ltd. Erişim adresi: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/articlepdfs/2018/taxing-the-digital-economy.pdf> (Erişim tarihi: 04.09.2024).
- Ticaret Bakanlığı. *ABD vergi sistemi*. Erişim adresi: <https://ticaret.gov.tr/data/5f6c5a6e13b876b0401fa890/ABD%20Vergi%20Sistemi.pdf> (Erişim tarihi: 05.09.2024).
- T-Soft. *e-Ticarette vergi muafiyeti: Kazancınızı artıracak yeni dönem*. Erişim adresi: <https://www.tsoft.com.tr/blog/e-ticarette-vergi-muafiyeti-kazancinizi-artiracak-yeni-donem> (Erişim tarihi: 21.12.2023).
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- TÜBİSAD (2020). *Türkiye’de e-ticaret 2019 pazar büyüklüğü raporu*. Erişim adresi: https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad_e-ticaret_2019_pazar_buyuklugu_raporu.pdf (Erişim tarihi: 29.11.2022).

- TÜBİSAD (2021). *TÜBİSAD ekonominin dönüştürücü gücü: e-Ticaret etki analizi 2020 raporu*. Erişim adresi: <https://www.tubisad.org.tr/tr/bilgi-bankasi/sunumlar-liste/TUBISAD-Raporlar/40/0/0> (Erişim tarihi: 29.11.2022).
- TÜBİSAD (2022). *Bilgi ve iletişim teknolojileri sektörü*. Erişim adresi: <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-bit-2021-tr-20220526.pdf> (Erişim tarihi: 06.12.2024).
- Türkiye İhracatçılar Meclisi (2024). *E-ticarette yurt dışından gelen ürünler için vergi düzenlemesi yapıldı*. Erişim adresi: <https://tim.org.tr/tr/e-ticarette-yurt-disindan-gelen-urunler-icin-vergi-duzenlemesi-yapildi> (Erişim tarihi: 18.11.2024).
- TÜSİAD (2017). *Dijitalleşen dünyada ekonominin itici gücü: e-ticaret*. Erişim adresi: <https://mustafacetinkaya.com.tr/dersler/eticaret/tusiad.pdf> (Erişim tarihi: 21.11.2023).
- TÜSİAD (2019). *e-Ticaretin gelişimi, sınırların aşılması ve yeni normlar raporu*. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consumer-business/e-ticaretin-gelisimi-sinirlarin-asilmasi-ve-yeni-normlar.pdf> (Erişim tarihi: 29.11.2022).
- TÜSİAD (2022). *e-Ticaretin öne çıkan başarısı, tüketici davranışlarında değişim ve dijitalleşme*. <https://www.eticaretraporu.org/wp-content/uploads/2022/02/dd-tusiad-e-ticaretin-one-cikan-basarisi-tuketici-davranislarinda-degisim-ve-dijitallesme.pdf> (Erişim tarihi: 01.12.2022).
- TÜSİAD (2023). *Türkiye'nin 2. yüzyılında yüksek teknoloji için eylem çağrısı*. Erişim adresi: <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/11278-turkiye-nin-2-yuzyilinda-yuksekteknoloji-icin-eylem-cagrısı> (Erişim tarihi: 29.11.2022).

- Ubay, B. (2020). Dijital ekonominin dijital vergi cennetlerinin gelişimine etkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 28-44.
- Ubay, B. (2022). Ulusal vergileme hakkı-dijital kapitalizm çarpışması. TNKÜ İİBF Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu, 09-10 Haziran 2022, Tekirdağ. Erişim adresi: https://www.researchgate.net/profile/Gamze-Yildiz-Seren/publication/363464548_symposium_proceedings_TEKIRDAG_NAMIK_KEMAL_UNIVERSITY_PUBLIC_FINANCE/links/631d329470cc936cd3fbc43e/symposium-proceedings-TEKIRDAG-NAMIK-KEMAL-UNIVERSITY-PUBLIC-FINANCE.pdf#page=50
- Ubay, B. ve Ünsal, H. (2021). Taxation of Digital Economy in Turkey in Three Steps. *Journal of Business Innovation and Governance*, 4 (1), 1-11.
- Ulun, A. B. (2021). Dijital ekonomilerin vergilendirilmesinde OECD uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 223-242.
- United Nations (2022). *Trade and development report 2022-Development prospects in a fractured world: Global disorder and regional responses*. Erişim adresi: https://unctad.org/system/files/official-document/tdr2022_en.pdf (Erişim tarihi: 02.12.2022).
- Varnalı, T. (2024). Elektronik ticaretin vergilendirme zorlukları ve çözüm yolları. *Toplum Ekonomi ve Yönetim Dergisi*, 5(1), 195-224.
- Varnalı, T. ve Kete, H. (2024). Dijital ekonomi ve vergilendirme: trendler ve zorluklar. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 11(36), 47-68.
- Vergiport (2021). *ABD tarafından sürdürülen dijital hizmet vergisi incelemesine dair rapor açıklandı*. Erişim adresi: <https://vergiport.com/blog/abd-tarafından-surdurulen-dijital-hizmet-vergisi-incelemesine-dair-rapor-aciklandi> (Erişim tarihi: 05.09.2024).

- World Economic Forum (WEF). (2019). *The global competitiveness report* http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf (Erişim tarihi: 10.11.2023).
- World Trade Organization (WTO). (2023). *Trade policy review*. Erişim adresi: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/TPR/G439.pdf&Open=True> (Erişim tarihi: 10.08.2024).
- World Trade Organization (WTO). (2024). *Trade policy review*. Erişim adresi: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/TPR/S439R1.pdf&Open=True> (Erişim tarihi: 21.08.2024).
- Yayman, D. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesi: seçilmiş bazı ülke uygulamaları. *Maliye Dergisi*, 183, 114-141.
- Yılmaz, G. H. ve Değer, A. A. (2018). *Dijital iktisadi faaliyetlerde işyeri paradoksu ve vergisel boyutu*. Erişim adresi: <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> (Erişim tarihi: 13.09.2024).
- Zangari, E., Caiumi, A. ve Hemmelgarn, T. (2017). Tax uncertainty: Economic evidence and policy responses, Taxation papers. working paper n.67, European Commission. Erişim adresi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf (Erişim tarihi: 18.09.2024).