

11. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yağmur YAVILIOĞLU KAYA¹ - Seyfi YILDIZ²

1 GİRİŞ

Dijitalleşme, sanayi devriminden bu yana küresel ekonomideki önemli gelişmelerden biri olarak değerlendirilmektedir. Teknolojide yaşanan bu gelişim, global olarak ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesine ve bunun sonucu olarak da dijital ekonomi kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Yeni bir ekonomik model olan dijital ekonomi, gün geçtikçe daha hızlı gelişmektedir. Yeni teknolojik aygıtlar sayesinde elde edilen işlem gücü, depolama kapasitesi ve bilgiye erişim imkânlarıyla küresel çapta tüm bireyler kolay bir şekilde iletişim kurmakta, günlük ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Ayrıca, şirketler de ticaret hacimlerini ve verimliliklerini arttırmaktadır.

Her geçen gün bu imkânlar yapay zekâ, robotik, nesnelerin İnterneti, otonom araçlar, üç boyutlu basım gibi alanlardaki yeni gelişen teknolojilerle artmaktadır. Her değişimde olduğu gibi dijitalleşme de avantajları ve dezavantajları beraberinde

1 100/2000 Doktora Öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, kayayagmur2018@outlook.com, ORCID: 0000-0002-0196-7833.

2 Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, seyfiyildiz@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2382-4454.

Bu çalışma Kırıkkale üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü maliye 100/2000 doktora programında Prof. Dr. Seyfi YILDIZ danışmanlığında yürütülmekte olan doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

DOI: 10.63127/tuaz.126.81

getirmektedir. Firmalar açısından bakıldığında teknolojinin gelişimi ve dijitalleşme, operasyonel verimliliğin artırılması, inovasyonun ilerletilmesi, işbirliğinin geliştirilmesi, pazara ve tüketiciye erişimin kolaylaşması, işgücünün daha etkin bir şekilde kullanılması bakımından fırsatlar sunmakla birlikte bilgi gizliliği, siber güvenlik, işsizlik ve dijital ekonominin ölçülememesi gibi ekonomik, ticari ve sosyal sorunları da beraberinde getirmiştir.

Ekonomide yaşanan dijitalleşme ile birlikte ülkeler nezdinde de vergilendirme açısından sorunların yaşandığı görülmektedir. Dijitalleşme olgusunun yerleşmesinin ardından ardından ekonomide yeni iş modelleri ve faaliyetler ortaya çıkmıştır. Ticari faaliyetlerin değişiklik göstermesi, tüketim ve üretim şekillerinin farklılaşması küresel ekonominin gelişmesini sağlarken bu faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu faaliyetler neticesinde ülkelerin vergi gelirlerinde artış beklenmiş fakat beklenenin tersine vergi gelirlerinde azalma yaşanmaya başlamıştır. Bu problemin başlıca sebebi, dijital ekonomi ile birlikte fiziksel varlığın önemini kaybetmesi ve bu kavramın dijital ekonominin tüm gereklerini kapsamakta yetersiz olmasıdır.

Bu sorunların çözümüne ilişkin yapılan çalışmalar arasında en geniş ve kapsamlı olanı ise OECD tarafından oluşturulan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesidir. BEPS eylem planında, özellikle dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik tavsiyeler bulunmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda çeşitli önlemler almaları için ülkeleri bilgilendirmiş, yol haritası çizmiştir. Diğer taraftan, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümüne ilişkin yapılan uluslararası çalışmalar doğrultusunda düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Ancak, ticari faaliyetlerin sürekli değişimi ile birlikte ülkeler tek taraflı önlemler alma yolunu seçmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında düzenlemeler, tek taraflı uygulanan politikalardan dolayı küresel bazda bir çözüm önerisi getirmekten ziyade, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin sorunların günümüzde de devam etmesine neden olmaktadır.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, küresel ölçekte önemli bir sorun olan dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunu Türkiye ölçeğinde değerlendirmektir. Konu Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri bağlamında ele alınacaktır.

2 DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI

Dijital ekonomi kavramına dair ortak bir tanım bulanamamış olsa da, bilgi ve iletişim teknolojilerinin dönüşüm sürecinin bir sonucu olarak değerlendirilmektedir. Konuyla ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; enformasyon ekonomisi, ağ ekonomisi, bilgi ekonomisi, dijital ekonomi, ağırlıksız ekonomi ve yeni ekonomi (Turkic Academy and OTS, 2023, 48; Mastar Özcan, 2016, s.73.) gibi alternatif kavramlar da kullanılmakla birlikte, “dijital ekonomi” kavramı genel kabul görmüştür.

Dijital ekonominin geleneksel ekonomik sisteme göre farklılıkları vardır ve bu farklılıklar maddi olmayan varlıkların hareketliliği, kullanıcıların hareketliliği, işletmelerin hareketliliği, verilere ve kullanıcı görüşlerine güven, ağ etkileri ve çok taraflı iş modelleri konularında ortaya çıkmaktadır (OECD, 2015'den aktaran, Eyidoğan & Demir, 2022, s.3).

Dijital ekonominin üç temel bileşeni bulunmaktadır. Bunlar, dijital altyapı, dijital bilgi ve dijital hizmetlerdir (Gölçek, 2023: 546). Dijital ekonomi kavramını tanımlamak ancak bu ekonominin faaliyet gösterdiği alanların altyapılarının bilinmesiyle mevcuttur. Dijital ekonominin altyapısını internet ve mobil teknolojiler, yapay zeka, büyük veri (big data) ve blok zinciri (blockchain) gibi teknolojiler oluşturmaktadır. Bu altyapı üzerinde faaliyet gösteren e-ticaret platformları, dijital ürün ve hizmet sağlayıcılar, eğitim, sağlık ve eğlence gibi sektörlerde çevrimiçi hizmet sunan platformlar, dijital ödeme sistemleri ve finansal teknolojiler bulunmaktadır. Söz konusu altyapı üzerinde gelişen faaliyetlerle, hem kamu hem de özel sektörün neredeyse tüm alanlarına nüfuz

eden dijital ekonomi, bu alanlarda köklü değişiklikler ve dönüşümler yaratmaktadır.

OECD 2015 yılında yayınladığı raporunda, dijital ekonomiye dair faaliyetleri ve iş modellerini; e-ticaret, e-ödeme hizmetleri, uygulama mağazaları, bulut bilişim ve yüksek frekanslı işlemler vb. olarak sınıflandırmaktadır (Aktaran, Akkaya ve Gerçek, 2019, s.170).

Bu geniş tasnifin de işaret ettiği gibi dijitalleşme, işletmelerin her türlü işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye yapılan işlemler üzerinden ekonomideki aktörler hakkında bilgi edinilmesini kolaylaştırmıştır. Bu bilgileri diğer rekabet dışı, maddi olmayan ürünlerle (fikri mülkiyet ve bilgi birikimi gibi) birleştiren işletmeler, düşük marjinal maliyetlerle yeni ve mevcut ürün ve hizmetleri sunabilmekte; bu durum da büyük ve oligopolistik yapıların ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Aslam & Shah, 2021, s.222).

3 DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE YAŞANAN SORUNLAR

Geleneksel vergi kanunları, dijital ekonominin küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu zorlukların temel nedenleri; dijital ekonominin soyut, elle tutulamayan yapısı ve sürekli bir değişim içinde olmasıdır (Ault, Schon ve Shay, 2014, s. 275-276). Ayrıca, dijitalleşmenin getirdiği kolay erişilebilir pazarlar, maddi olmayan varlıklar ve internet gibi unsurlar, işletmelerin herhangi fiziksel varlığa ihtiyaç duymaksızın pazar paylarını artırmalarını mümkün kılmaktadır (Hadzhieva, 2016, s. 37).

Diğer taraftan dijitalleşmenin sunduğu imkânlardan yararlanan işletme sayısı arttıkça, ulusal ve uluslararası vergi sistemindeki eksikliklerin ve ortaya çıkan sorunların giderilmesi ihtiyacı belirginleşmiştir (Aslam & Shah, 2021, s.222). Birçok dijital

işletme türü ve yükümlü oldukları vergi türleri vardır. Bu nedenle faaliyet konusuna göre her bir özel durum ayrı ayrı ele alınmalıdır (Karaboytcheva, 2020). Mesela dijitalleşme, işletmelerin belirli bir kaynak bölgesinde daimi bir kuruluş olmadan faaliyetlerde bulunmalarına imkân tanımaktadır. OECD'nin 'kütlesiz ölçek' diye tanımladığı bu durumda, vergilerin bir işletmenin yarattığı değeri ve kârı yansıtması mümkün olmamaktadır (Szczepeński, 2021, s. 2).

Çokuluslu şirketlerin dijital hizmetlerden elde ettiği karların vergilendirilmesine yönelik iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar, bireysel ülkeler tarafından yapılacak tek taraflı vergilendirme ve bir grup ülke tarafından çok taraflı rızaya dayalı vergilendirmedir. OECD tarafından desteklenen çok taraflı rızaya dayalı küresel çözüm en uygun seçenek gibi görünmektedir. Yaklaşık 140 ülke bu projeye katılmayı kabul etmiştir (Homa, 2023, s.79, 81).

Dijital sektördeki vergilendirme zorlukları esas olarak, bağlantı, veri ve karakterizasyondan kaynaklanmaktadır (Hadzhieva, 2016, s.8). Özellikle e-ticaretin vergilendirilmesi, anonimlik, vergi miktarının belirlenmesindeki zorluk, kayıt altına alınmama, vergi cennetleri, şirketlerin birden fazla ülkede sorumluluk altına girmesi, vergi idaresinin şirketleri tespit etme ve vergileri yönetme kapasitesinin yetersizliği gibi nedenlerle oldukça zor bir süreci ifade etmektedir (Hadzhieva, 2016, s.8).

Vergilendirmede ortaya çıkan en önemli sorun ise değer yaratıldığı yerin tespitinde yaşanmaktadır. Dijital ürünlerin küresel ölçekte gelişiminin sağlanması ve bulut bilişim sayesinde korunabilmesi, satışların belirli bir ülke yerine bir çok ülkede gerçekleştirilebilmesine imkan tanımaktadır. Böylece dijitalleşme süreci, dijital işletmelerin değer oluşturduğu noktaların belirlenmesini zorlaştırmakta ve uluslararası vergilendirme için sorunlar yaratmaktadır (Gölçek, 2023: 551)

Diğer taraftan kullanıcıların etkileşimde bulunarak değer yaratabileceği dijital platformlar, tedarikçiler ve talep edenler arasındaki işlemleri kolaylaştırarak pazarlara erişimi ve etkinliği arttıran yapılanmalardır (Gölçek, 2023: 547). Dijital ekonominin

doğrudan vergilendirilmesine ilişkin tartışmalar esas olarak dijital platformlar üzerinden gerçekleşmektedir (Karaboytcheva, 2020).

Dijital teknolojilerin ve dolayısıyla dijital ekonominin etkisi, başta ekonomi olmak üzere birçok alanda Türkiye’yi de etkilemektedir. E-ticaret platformları, çevrimiçi pazar yerleri ve sosyal medya platformları gibi dijital ekonomi bileşenleri, Türkiye’de de hızla geleneksel ticaretin yerini almaktadır. Bu platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler, yalnızca geleneksel ticaretin dönüşümüne katkı sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda yeni iş modellerinin ortaya çıkmasına ve değişen tüketici davranışlarına da zemin hazırlamaktadır. Özellikle COVID-19, ticari faaliyetlerin sanal ortama kayma sürecini önemli ölçüde hızlandırmıştır (Güven, 2020, s.3). Mobil uygulamalara olan talep artışı, günlük hayattaki tüm sosyalleşme süreçlerinin dijital ortamla bütünleşmesi ile birlikte e-ticaret hacminde artışa neden olduğu gözlemlenmiştir (Gençyürek Erdoğan, 2020, s. 5).

Yukarıda da anlatıldığı gibi dijital ekonomide vergilendirme hususunda önemli sıkıntılar yaşanmakla birlikte, en fazla karşılaşılan sorunlar; daimi işyeri ve mükellefiyet, kapsam belirsizliği ve çifte vergilemeden kaynaklanmaktadır. Aşağıda konu bu başlıklar altında değerlendirilecek; bir sonraki başlıkta ise çözüm önerileri tartışılacaktır.

3.1 Daimi İşyeri ve Mükellefiyet Sorunları

İçinde yer aldığımız teknolojik düzende insanlar, bulundukları yerden başka bir yerde ticari faaliyetlerini yürütebilmektedir. Bu durum dijital ortamda ticaret yapılan yerin belirlenmesinde zorluklar oluşturacağından mükellefiyet sorunu ortaya çıkmıştır. Çoğunlukla yasal boşluklardan ve vergi uygulamalarındaki zorluklardan kaynaklanan daimi işyeri ve mükellefiyet sorunları, mükelleflerin hangi vergilere tabi olduklarını anlamalarını zorlaştırmakta ve vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir. Ortaya çıkan karmaşıklığın temelinde işyeri ve vergi mükellefiyetinin tanımlanması sorunu yatmaktadır (Şimşek Ve

Yay, 2023, s. 36).

Dijital ekonomik faaliyetlerin çok hızlı bir şekilde yaygınlık kazanmasıyla birlikte, geleneksel ekonomiye göre belirlenmiş ulusal ve uluslararası vergi kuralları, vergi mükellefiyeti açısından önemli bir sorun olmaya başlamıştır.

Dijital ekonomik faaliyetlerinin hızlı yayılmasıyla birlikte, geleneksel ekonomiye göre belirlenmiş ulusal ve uluslararası vergi kuralları, vergi mükellefiyeti açısından önemli bir sorun haline gelmeye başlamıştır. Uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet ise kaynak ve ikamet ilkesi olmak üzere iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir(Çavuş, 2019, s. 338). Uluslararası bir işlemin vergilendirilebilmesi için, bu iki ilke doğrultusunda mevcut bir işyeri aracılığıyla işlemlerin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, daimi işyeri kavramı bir teşebbüsün diğer ülkede olan ticari kazancını vergileyebilmek için önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. OECD ve BM model vergi anlaşmalarında düzenlenmiş olan daimi işyeri kavramı; kaynak devlete, kendi ülkesinde daimi işyeri oluşması halinde ve bu işyerine atfedilen kazanç miktarı nispetinde vergileme hakkı verdiğiinden önemlidir(Organ ve Kara, 2017, s. 3).

Yukarıdaki tanımlama sorunları, ilgili kanunların uygulanmasında zorluklar yaratmaktadır. Bu konuda uluslararası vergi raporlarında da yoğun bir şekilde tartışmaya konu olan husus, dijital hizmetlerin kapsamı ve bu hizmetleri sunan şirketlerin vergi mükellefi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ilgili belirsizliklerdir. Bu belirsizlikler, dijital hizmetlerin doğasındaki karmaşıklıktan kaynaklanmakta ve özellikle hangi unsurların vergilendirileceği konusundaki belirsizlikler, dijital hizmet vergisi uygulamasında önemli aksaklıklara sebebiyet vermektedir.

Buna paralel olarak, sunulan dijital hizmetler bakımından hangi uluslararası şirketlerin vergi mükellefi olarak kabul edileceği hususu da sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle Türkiye’de yerleşik olmayan ve merkezi yurtdışında bulunan şirketlerin Türkiye'deki ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler

üzerinden oluşturulan vergi mükellefiyeti, bu şirketlerin Türk vergi kanunlarıyla olan ilişkilerinde zorluklar yaratmaktadır. Türkiye'de elde edilen gelirin belirlenmesi, bu gelirin dijital hizmet vergisi kapsamına girip girmediği, söz konusu hizmetin tamamen dijital olup olmadığı gibi konular, vergi mükellefiyeti açısından önemli sorunlar olarak varlık göstermektedir.

3.2 Kapsam Belirsizlikleri ve Çifte Vergilendirme Sorunları

Dijital ekonomi bağlamında bir diğer problem ise bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler ışığında dijital vergilendirme kapsamının belirlenmesiyle ilgilidir. Bu çerçevede elde edilen gelirlerin hangi devlet tarafından vergilendirileceği belirsizliği, gelirin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır (Türkan, 2017, s.13).

Dijital hizmetlerin içeriğinin net olarak belirlenememesi ve kapsamının gün geçtikçe genişlemesi nedeniyle uygulamada hangi hizmetlerin vergiye tabi olacağı konusunda belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de bu konuyla ilgili yapılan tasnifte, dijital platformlar üzerinden sunulan reklam hizmetleri çevrimiçi reklamcılık hizmetleri sınıfında; kullanıcı verilerinin toplanması ve satılması yoluyla elde edilen gelirler veri satışı hizmetleri sınıfında; dijital içerik sağlayıcılarının sunduğu abonelik temelli hizmetler ise abonelik hizmetleri sınıfında tanımlanmış ve hangi sınırlar içerisinde vergilendirileceği açıklığa kavuşturulmuştur(Türkiye Dijital Hizmet Vergisi Kanunu, 7194 sayılı Kanun, 2019, 30971 sayılı Resmi Gazete). Fakat, kanundaki bu tanımlama halen daha dijital hizmetlerin bütününe kapsamaktan uzak gözükmemektedir.

Kapsam belirsizliği sorunu, çifte vergilendirme ve uluslararası uyum konularını da doğrudan etkilemektedir. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini kendilerine yönelik kullanmak istemeleri sonucunda ortaya çıkan çifte vergilendirme, bir mükellefin elde ettiği gelirin birden fazla ülkeye vergilendirilmesi ile oluşmaktadır. Bu sorunun çözümü için yapılan uluslararası anlaşmalar, elde edilen

gelirin hangi ülke tarafından vergilendirileceğini belirlemektedir. Bu anlaşmaların asıl amacı, şirketlerin veya kişilerin elde ettikleri kazanç üzerinden birden çok vergilendirilmenin önüne geçmektir. Bu bağlamda, iki ayrı ülke arasında gerçekleştirilen ticari işlemlerde ülkelerden birinin vergilendirmesi halinde, diğer ülke vergilemeyi engelleme amacı gütmektedir. Dijital hizmetlerin coğrafi sınırları aşması nedeniyle uluslararası ticari işlemlerin kolaylaşması, hangi ülkenin vergilendirme yetkisini kullanacağı konusunda çeşitli sorunların oluşmasına neden olmuştur. Bu sorunların çözümüne yönelik tek taraflı anlaşmalar yeterli olmamakta, ülkeler iş birliği içerisinde bu sorunu çözmeye çalışmaktadırlar (Şimşek ve Yay, 2023, s.42).

4 TÜRKİYE’DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Dijital ekonominin hızla büyümesi, vergi sistemlerinin bu yeni ekonomik modelle uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Türkiye’de dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde yaşanan daimi işyeri ve mükellefiyet, kapsam belirsizliği ve çifte vergilendirme sorunları, hem vergi mükellefleri hem de vergi otoriteleri için önemli zorluklar oluşturmaktadır. Bu bağlamda, dijital ekonominin özelliklerini dikkate alan yenilikçi vergi uygulamaları ve kapsamlı çözüm önerileri geliştirilmesi, hem vergi uyumunu artırmak hem de uluslararası düzeyde rekabetin sürdürülebilirliğini sağlamak adına kritik öneme sahiptir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bu sorunların çözümüne yönelik öneriler ele alınacak ve dijital ekonomi ile uyumlu vergi stratejilerinin nasıl uygulanabileceği tartışılacaktır. Türkiye’de vergi mevzuatında yapılan düzenlemeler ile dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

4.1 Vergi Usul Kanunu (VUK) Yönünden Vergilendirme

Vergi Usul Kanunu’nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, dijital ekonomiyle ilgili mükelleflere yönelik bir dizi yenilik getirilmiştir. Bu kapsamda, 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.2013) ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosunda brüt satış hasılatı 5 milyon TL ve üzerinde olan mükelleflere, 01.01.2016 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2013).

Ayrıca, 464 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (24.12.2015) ile internet üzerinden yapılan satışların izlenmesi amacıyla aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet aracıları, kargo ve lojistik işletmelerine sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2015).

7061 sayılı Kanun (28.11.2017) ile Vergi Usul Kanunu’nun “Yetki” başlıklı mükerrer 257. maddesinde yapılan değişikliklerle, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve mükelleflere sunulan hizmetlerin elektronik ortama taşınması amaçlanmıştır. Bu değişiklikler ile vatandaşların vergi dairelerine gitmeksizin işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesi hedeflenmiştir (7061 sayılı Kanun, 2017). Ayrıca, kayıt dışılıkla mücadelede etkinliği artırmak amacıyla elektronik ticaretin denetimine yönelik gerekli düzenlemeleri yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Bu madde ile, süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere dayanarak düzenlenen ihbarnamelerin, mükellef veya vergi sorumlusu yahut bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilebilmesi de mümkün kılınmıştır.

4.2 Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirme

Dijital ekonominin ortaya çıkmasıyla birlikte karşılaşılan en önemli zorluklardan biri, gelirin vergilendirmesi (gelir ve kurumlar vergisi) alanında yaşanmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde mükellefiyet türünü belirleyen düzenlemelerin ülkeler arasında farklılık göstermesi, vergilendirme süreçlerinde önemli sorunlara yol açmaktadır. Genel olarak, ülke mevzuatlarına göre, bir ülkede ikamet eden veya o ülkenin vatandaşı olan bireyler ile yasal veya iş merkezi o ülkede bulunan kurumlar tam mükellef, bu koşulları taşımayanlar ise dar mükellef olarak kabul edilmektedir. Tam mükellefler, hem ikamet ettikleri ülkede hem de yurt dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler yalnızca kaynak ülkede elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durum, özellikle çok uluslu şirketler açısından, farklı mevzuata sahip ülkeler arasında vergi kayıplarına neden olabilmektedir (Zıvalı ve Demirli, 2022, s.7).

Ülkeler, şirketlerin mükellefiyet türünün belirlenebilmesi için, kuruluş yeri gibi resmi yöntemleri veya etkili yönetim gibi fiili yöntemlerini kullanmaktadırlar. Farklı ülkelerin vergi mevzuatlarına göre, bir şirket birden fazla ülkede tam mükellef kabul edilirse, bu şirketin birden fazla ülkede vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Vergi anlaşmaları vasıtalarıyla, bu gibi durumlarda ortaya çıkan sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır. Ancak, bu durum vergi anlaşmaları ile çözülebilecek kadar küçük değildir. Uluslararası şirketler, her iki ülkedeki vergi kanunlarında yer alan kanuni merkez ve iş merkezi tanımlamalarındaki farklılıkları kullanarak her iki ülkede de dar mükellef konumu elde edebilmekte ve vergiden kaçınma amacına ulaşabilmektedir (Bal ve Gutierrez, 2015: 251-252; Aktaran; Zıvalı ve Demirli: 2022: 1129).

Çok uluslu sosyal medya platformlarının ticari kazançlarının Türkiye’de vergilendirilebilmesi için daha önce detaylı şekilde açıklandığı üzere ticari kazançlarının Türkiye’de işyeri vasıtasıyla

elde edilmesi gerekmektedir. Vergilendirmenin önünde yer alan fiziki işyeri kuralının dijital platformları da kapsayacak şekilde genişletilmesine ilişkin gerek OECD nezdinde gerekse diğer uluslararası platformlarda çalışmalar devam etmekle birlikte ülkemiz vergi idaresi tarafından bu sosyal platformların Türkiye’de işyerlerinin olduğu kabul edilmektedir. Bu anlamda, 1 Ocak 2019 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, Türkiye’de tam mükellef olmayan kişilere yapılan çevrimiçi reklam ödemelerine %15 oranında kurumlar vergisi veya gelir vergisi tevkifatı uygulanmaya başlanmıştır (Akın ve Ayluçtarhan, 2019, s.73).

Türkiye’de 2024 yılında yürürlüğe girmiş olan “Asgari Kurumlar Vergisi” düzenlemesi, OECD’nin 2021 yılında başlattığı Küresel Asgari Vergi reformunun bir parçasıdır. Söz konusu düzenleme çerçevesinde vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde faaliyet gösteren şirketler ile yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerde faaliyet gösteren şirketler arasındaki vergi yükünün dengelenmesi hedeflenmektedir (Asgari Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 28.07.2024) Bu çerçevede uluslararası şirketlerin düşük vergili ülkeler üzerinden vergi avantajı elde etmeleri zorlaştırılmakta ve küresel vergi adaletini sağlamak üzere düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde vergi ödemeleri sınırlandırılmaktadır (Uygun, 2022, s.4). Bu haliyle söz konusu uygulama küresel düzeyde vergi adaletinin tesisinde önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Konuyla ilgili olarak yapılan düzenlemeler genel olarak değerlendirildiğinde, dijital platformların Türkiye’deki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi yoluyla vergi adaletinin sağlanması, vergi tabanının genişletilmesi, uluslararası vergi uyumunun gerçekleştirilmesi ve vergi gelirlerinin artırılması hususlarının öne çıktığı görülmektedir (Özmumcu, 2024).

Bu bağlamda dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan önemli sorunlardan biri, uzaktan satıştan doğan gelirlerin mevcut denetim yöntemleriyle istenilen ve beklenen düzeyde

denetlenememesidir (Mert & Bayar, 2020, s.32). Bu durum, vergi idareleri açısından önemli sorunlara yol açmış ve geleneksel vergilendirme yaklaşımlarını ve yöntemlerini yeniden gözden geçirmelerini zorunlu kılmıştır (Gölçek, 2023, s.561). Çünkü çokuluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini optimize etmek (veya kaldırmak) için başvurabilecekleri bir takım seçenekleri bulunmaktadır. Bunlar arasında offshore şirketler, çalışanları olmayan diğer yargı bölgelerindeki boş şirketler ve lisanslama anlaşmaları öne çıkmaktadır. Bunların yanısıra örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, karma uyumsuzluklar, kontrollü yabancı sermaye kurallarının atlatılması, tercihli vergi rejimleri ve suni sözleşme anlaşmaları yer almaktadır. OECD'ye (2020) göre 2015 yılında bu şekilde, dünyadaki tüm ülkelerin kamu gelirleri, toplam küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10'unu kaybetmiştir. Dijital sektörde, bu seçenekler daha fazla olup, daha kolay işletilebilmektedir (Homa, 2023, s.78; Hadzhieva, 2016, s.8).

4.3 Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme

Çok uluslu sosyal medya platformlarının ticari kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sonucu esasında bu platformların Türkiye'de ticari kazanç elde ettikleri kabul edilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır (3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde 1, s.47).

Mezkur Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında ise mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun anılan düzenlemeleri çerçevesinde söz konusu mükelleflere Katma Değer Vergisi

mükellefiyetleri tesis edilerek 1 no.lu ve 2 no.lu KDV beyannamesi verme mecburiyetleri getirilmiştir (3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde 9).

Türkiye'de, özellikle 2018 yılında yapılan yasal düzenlemelerle, yurt dışı merkezli dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de sundukları hizmetlerden elde ettikleri gelirler üzerinden KDV ödemeleri zorunlu hale getirilmiştir. Bu düzenleme, Türkiye'nin vergi gelirlerini korumak, yerel işletmelere adil bir rekabet ortamı sağlamak ve dijital hizmet sağlayıcılarının vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini amaçlamaktadır (Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2020, sayı. 31074).

Çokuluslu sosyal medya platformlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması, bu platformların Türkiye'de ticari kazanç elde ettiklerinin kabul edildiğini göstermektedir. Bu kabul, dijital platformların Türkiye'de elde ettikleri gelirlerden adil bir pay alınması ve yerli işletmelere karşı haksız rekabetin önlenmesi amacıyla yapılmıştır. Türkiye'de dijital hizmet sağlayıcılarının KDV ödemelerini zorunlu hale getiren düzenlemeler, vergi gelirlerinin artırılması ve dijital ekonomide adaletin sağlanması açısından kritik bir adım olarak değerlendirilmektedir (Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2020, sayı. 31074).

4.4 Dijital Hizmet Vergisi Yönünden Vergilendirme

Google, Facebook, Twitter, Instagram gibi çok uluslu sosyal medya platformlarının fiziksel iş yerlerine sahip olmamaları nedeniyle kazançlarını, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği pazar ülkelerinin dışına aktarmaları, bu ülkelerde ciddi rahatsızlık yaratmış ve bu durum, söz konusu vergi planlamalarını ortadan kaldıracak yeni düzenlemeler arayışına yol açmıştır. Bu platformların, ekonomik aktivitelerini gerçekleştirdikleri pazar ülkelerde vergi yükümlülüklerinden kaçınma girişimleri, bu ülkelerin vergi sistemlerinde reform ihtiyacını gündeme getirmiştir.

OECD'nin dengeleme vergisi önerisiyle benzer özellikler

taşıyan dijital hizmet vergisi, ilk olarak Avrupa Komisyonu tarafından Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi (Fair Taxation of the Digital Economy)” isimli öneri paketi içerisinde yer almıştır. Avrupa Komisyonu, dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel zorlukların uluslararası bir koordinasyon ile çözülmesi gerektiğini kabul etmekle birlikte, bu hususta uluslararası ilerlemenin yetersiz olduğunu ve bu sebeple Avrupa Birliği düzeyinde ortak hareket etme gereğini düşünmektedir. Bu konuda, “AB içerisinde elde edilen bir kazancın, kazanıldığı ülkede vergiye tabi tutulması gerektiği” şeklinde bir temel ilke açıklamıştır(Durdu, 2020, s. 1966). Açıklanan bu temel ilke doğrultusunda; dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri küresel alanda 750 milyon Euro ve AB alanında 50 milyon Euro tutarındaki sınırlardan her ikisini de aşan işletmelerin vergiye tabi olacağı kabul edilmiş, bu mükelleflere elde ettikleri gelir üzerinden de %3 oranında dijital hizmet vergisi ödeme önerisi getirilmiştir(European Commission, 2018, s. 25-28; Aktaran: Karabulut, 2020, s. 274).

Birçok ülke, ulusal vergi mevzuatlarına uyarlanabilir en kolay vergi olan dijital hizmetler vergisini yürürlüğe koyarak dijital ekonomideki vergi kayıplarını belli ölçüde telafi etmeye çalışmışlardır. Söz konusu vergi, kâr üzerinden değil de, gelir üzerinden alınan bir vergi olarak yapılandırılmıştır (Gölçek, 2023, s.558).

Türkiye’de ise çıkarılan Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu kapsamında: dijital ortamda alıcılara sunulan her türlü reklam hizmetlerinden, sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin yine dijital ortamda dinlenmesi, izlenmesi, oynanması gibi dijital ortamda alıcılara sunulan hizmetlerden; kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden elde edilen gelirler dijital hizmet vergisine tabidir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Konseyi Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu, 2022, s. 15).

Görüldüğü üzere mevcut yasal düzenleme çerçevesinde Dijital Hizmetler Vergisi, dijital içerik satışları, dijital reklam hizmetleri ve dijital platformlar üzerinden sunulan aracılık gibi hizmetlerle sınırlanmış ve/fakat dijital alanda yer alan bazı hizmetler vergiden muaf tutulmuştur (Eyidoğan & Demir, 2022, s.11). Dijital hizmet kanununu uygulayan ülkelerle mukayese edildiğinde, Türkiye'deki uygulamanın, bazı dijital hizmetler bakımından kapsamının kısmen geniş tutulduğu anlaşılmaktadır. Mesela kanunu uygulayan ülkelerden İngiltere, sosyal medya platformları, arama motorları ve çevrimiçi mağazacılık işlemlerini; İtalya, dijital arayüzdeki reklamlar, dijital aracı hizmetler ve kullanıcı verilerini kapsama almışlardır (Gölçek, 2023, s.559). Diğer ülkelerle de mukayese edildiğinde, dijital hizmetler vergisinin Türkiye uygulamasında, hizmet kapsamının dar tutulduğu görülmektedir.

Türkiye'deki hizmet kapsamının, büyüyen dijital hizmet alanlarını da içerecek şekilde genişletilmesi mümkündür. Bu genişleme, daha fazla dijital hizmet sağlayıcısının vergilendirilmesini sağlayarak vergi tabanını genişletebilir ve dolayısıyla vergi gelirlerini artırabilir.

Diğer taraftan kapsamın genişletilmesinin, özellikle küçük ölçekli dijital işletmeler için ek mali yüklere yol açabilecek bazı riskleri de bulunmaktadır. Bu tür işletmeler üzerindeki söz konusu etkinin azaltılması amacıyla, bu işletmelerin vergi kapsamı dışında tutulması veya doğrudan teşviklerle desteklenmesi yoluna gidilebilir. İkisi arasında bir tercih yapıldığında, teşvik mekanizmasının daha etkili bir yöntem olabileceği değerlendirilmektedir.

Bir diğer olumsuz etki, düşük küresel gelir eşliğinin altında kalan uluslararası dijital hizmet sağlayıcıları üzerindeki mali yüklerdir. Bu firmalar vergi yüklerinin artmasıyla birlikte başka ülkelere yönelme kararı alabilirler, bu da Türkiye'nin dijital hizmetler sektöründeki rekabet gücünü zayıflatabilir. Bu sorunun çözümü olarak, yüksek küresel gelire sahip firmalar için yüksek, düşük gelire sahip firmalar için ise daha düşük oranlar belirleyen artan

oranlı vergi tarifesini düşünebilir.

Daha önce de belirtildiği gibi, Dijital Hizmetler Vergisi, küresel geliri 750 milyon Euro'nun üzerinde ve Türkiye'de elde ettiği geliri 20 milyon TL'nin üzerinde olan dijital hizmet sağlayıcılarına uygulanmaktadır. Türkiye'de elde edilen hasılatın 20 milyon Türk Lirasını ya da küresel anlamdaki toplam hasılatın 750 milyon Euro'yu veya eş değer tutarda yabancı para karşılığı Türk lirasını aşmaması halinde bu hizmeti yapanların dijital hizmet vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır (Karabulut Ş., 2020, s.279).

Türkiye, dijital hizmet vergisinde belirlenen küresel gelir eşiği şartını; Fransa, İtalya ve İspanya gibi en yüksek tutan AB ülkeleriyle aynı tutarda belirlemeyi tercih etmiştir. İngiltere, Macaristan, Endonezya ve Malezya gibi ülkeler ile Nepal, Kenya gibi DHV uygulayan Afrika ülkeleri ise bu miktarı daha düşük tutmuş ve/veya böyle bir eşik belirlemedişlerdir (Mpofu, 2022, Aktaran: Yayman, 2022, s.132). Dijital hizmet vergisini uygulayan ülkelerde yerel gelir şartı ise oldukça değişkenlik göstermektedir.

Bu eşiklerde yapılacak bazı değişiklikler, vergi adaletinin sağlanması ve vergi tabanının genişletilmesi sürecine katkıda bulunabilir. Bu bağlamda, daha fazla dijital hizmet sağlayıcısının kanun kapsamına dahil edilmesi için küresel gelir eşiği 750 milyon Euro'nun altına ve Türkiye'de elde edilen gelir eşiği 20 milyon TL'nin altına indirilebilir. Aynı doğrultuda, küresel geliri belirli bir miktarın altında olan küçük ve orta ölçekli uluslararası dijital hizmet sağlayıcıları da bu kapsamda değerlendirilebilir.

Gelir eşiklerinin düşürülmesi, kapsam genişlemesine benzer sonuçlar doğuracaktır. Bu durum, daha fazla dijital hizmet sağlayıcısının vergi kapsamına alınmasını sağlayarak vergi tabanını genişletecek ve böylece toplam vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır. Büyük dijital hizmet sağlayıcılarının yanı sıra, orta ve küçük ölçekli dijital işletmelerin de vergilendirilmesiyle vergi adaletinde iyileşme sağlanacaktır.

Diğer taraftan bu strateji, küçük ve orta ölçekli dijital hizmet sağlayıcıları için ilave maliyetler yaratarak, bu işletmelerin büyüme

ve genişleme fırsatlarını kaybetmeleri gibi potansiyel bir riski de beraberinde taşıyacak ve hem de dijital şirketlerin üzerinde ek yükler yaratarak tüketiciler ya da kullanıcılar için üretilen mal ve hizmetleri daha pahalı hale getirebilecektir (Gölçek A.G., 2023, s.551).

Bu nedenle, küçük ve orta ölçekli dijital hizmet sağlayıcıları üzerindeki olumsuz etkilerin, seçici ve etkili sektörel teşvik mekanizmalarıyla hafifletilmesi yerinde bir yaklaşımdır. Bu tür teşviklerin, söz konusu işletmelerin vergi yükünü dengeleyerek, büyüme ve genişleme potansiyellerini korumalarına yardımcı olabileceği düşünülmektedir.

Dijital Hizmetler Vergisi, elde edilen hasılat üzerinden %7,5 oranında uygulanmakta olup, Cumhurbaşkanının bu oranı %1 ile %15 arasında değiştirme yetkisi bulunmaktadır. Türkiye, dijital hizmet vergisi uygulayan ülkeler arasında bu oranı en yüksek uygulayan ülkeler arasındadır. Mesela bu oran; Fransa, Kanada, İspanya ve İtalya'da %3, İngiltere ve Hindistan'da %2, Polonya'da %1.5, Avusturya'da ise %5 oranında uygulanmaktadır (Bloomberg 2021, Aktaran: Oğuz ve Yıldız, 2023, s.88).

Türkiye'de bu verginin; dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerine göre kademeli olarak vergilendirilmesi ve/veya dijital reklamcılık, dijital içerik satışı ve bulut hizmetleri gibi farklı hizmet kategorileri için farklı oranlar belirlenmesi mümkündür.

Vergi oranlarının tarifelerinin farklılaştırılmasının sonucunda, büyük şirketlerin rekabet güçlerini artırmaları ve Türkiye'ye daha fazla teknolojik yatırım çekilmesine katkı sunması mümkün hale gelebilecektir. Hiç şüphesiz farklılaştırılmış vergi oranları, dijital hizmet sağlayıcılarının maliyetlerini azaltarak, daha uygun fiyatlarla ürün ve hizmet sunmalarını sağlamaktadır. Farklılaştırılmış vergi oranları ayrıca, uluslararası dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye pazarına girişini teşvik etme potansiyeli taşıdığı için bu durumun, Türkiye'deki dijital ekonomi ekosisteminin büyümesine katkı sağlayabileceği de düşünülmektedir (Armağan ve İçmen, 2012, s.148).

Vergi oranlarının düşürülmesinden beklenen bu olumlu etkilerin yanı sıra, küçük firmaların pazardan çekilmesine ve daha fazla avantaj elde eden büyük firmaların pazarı konsolide ederek tekelleşmesine yol açabilmesi gibi olumsuzluklar da söz konusu olabilecektir. Bu koşullar altında küçük firmalar, düşük vergi avantajlarına rağmen büyük firmalarla rekabet etmekte zorlanabilirler. Bu durumda, seçici teşvik uygulamalarının yanı sıra küçük firmalara daha düşük oranlı dijital hizmet vergisi uygulanması gibi tedbirler yürürlüğe konulabilir. Burada sorun, teknolojik yatırımların artması, rekabetin gelişmesi ve vergi adaletinin korunması hedefleri doğrultusunda optimal bir vergi oranının belirlenmesine dönüşmektedir. Dijital Hizmet Vergisi'nin kapsamının genişletilmesi, gelir eşiklerinin yeniden belirlenmesi ve vergi oranlarının farklılaştırılması yoluyla vergi tabanı genişletilebilir, vergi gelirleri artırılabilir, vergi adaleti sağlanabilir ve vergiden kaçınma azaltılabilir.

5 SONUÇ

Dijital ekonominin hızla büyümesi ve bununla birlikte ekonomik yapılarda ortaya çıkan değişiklikler, uygulamadaki vergi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve dijital ekonomiyle uyumlu hale getirilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. Özellikle dijital platformların, uluslararası sınırlamalardan bağımsız olarak sabit bir işyeri olmaksızın işlem yapabilme kabiliyetlerinin varlığı, geleneksel iş modellerinden farklı olarak faaliyette bulundukları ülkelerdeki vergisel yükümlülüklerden kaçınmalarına imkan tanımaktadır. Bu durum, başta vergi adaletsizliği, vergi kaçakçılığı, vergi tabanının aşınması ve dolayısıyla vergi kaybı olmak üzere, vergi eşitliği ve rekabet ortamında adaletsizlik gibi birçok soruna yol açmaktadır. Başka bir ifadeyle dijital hizmet sağlayıcılarının, dijital teknolojilerin doğasının oluşturduğu zeminden faydalanarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri hem yerel işletmelerin rekabet gücünü zayıflatmakta hem de kamu maliyesinde ciddi vergi kayıplarına neden olmaktadır. Bu nedenle

Türkiye, dijital ekonomide yaşanan bu vergi sorunlarını önlemek amacıyla dijital hizmet sağlayıcılarına yönelik bir takım yükümlülükler getirmiştir. Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisindeki değişikliklerle birlikte Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi gibi bu alanda yapılan yeni düzenlemeler, dijital hizmet sağlayıcılarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla uygulamaya sokulmuştur.

Sonuç olarak, Türkiye'de dijital ekonomi vergilendirilmesi konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde; vergi tabanını genişletmek, adaleti sağlamak, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçınmayı önlemek amacıyla birçok adım atılmaktadır. Ancak, bu düzenlemelerin güçlü ve etkin bir şekilde süregelmesi için uluslararası uyum kapsamında geliştirilecek projeler oldukça önemlidir. Vergi oranlarında değişikliklerin yapılması ve kapsamın genişletilmesi ve uluslararası işbirliği ile dijital ekonominin temelleri daha sağlam atılacaktır.

KAYNAKLAR

- Akkaya, H. & Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Armağan, R., & İçmen, M. (2012). Vergi rekabeti ve Türkiye'ye yansımaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 148.
- Asgari Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 28.07.2024.
- Aslam, A. & Shah, A., (2021). Taxing The Digital Economy, in De Mooij, Ruud, Alexander Klemm, and Victoria Perry, eds. Corporate Income Taxes Under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed. *International Monetary Fund, Washington, DC*, pp. 189-226.
- Ault, H. J., Schon, W. ve Shay, S. E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation*, 68, 275-276.
- Ayluçtarhan, A., & Akın, E. (2019). Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 73.
- Bal, A. ve Gutierrez, C. (2015). Taxation of the Digital Economy, (Ed. M. Cotrut). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, s.249-280, ABD: *IBFD Tax Research Series*.
- Devereux, M. P & Vella, J. (2018). Taxing the digitalised economy: Targeted or system-wide reform?, *British Tax Review*, 4, 387-406.
- Durdu M., (2020). *Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması*, İstanbul Hukuk Mecmuası, İstanbul Üniversitesi Yayınevi,
- Eyidoğan, E. & Demir, O. (2022). *Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi: Dünyadan ve Türkiye'den Örnekler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Working Paper Series, Vol 3, Issue 2.
- Gençyürek Erdoğan, M. (2020). Covid-19 Döneminde E-Ticaret Ve Dijital Reklam Yatırımları.
- Gölçek, A. G. (2023). Dijital ekonomide vergi planlaması: Vergilemede zorluklar ve fırsatlar, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 543-573.
- Güngör, M. (2020), Dijital Hizmet Vergisi, *Danıştay Dergisi*, 153, 257-294.

- Güven, H. (2020). COVID-19 Pandemik Krizi Sürecinde E-Ticarete Meydana Gelen Değişimler. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7(5), s.3.
- Hadzhieva, E. (2016). Tax Challenges in The Digital Economy, Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy, *European Parliament*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı). (2020). Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (Sayı: 31074). Resmi Gazete.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Konseyi Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu, 2022, s.15; Erişim: 7Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-2022-2.pdf (hmb.gov.tr)).
- Homa, T. (2023). Taxation of digital economy according to OECD, Interaction of Law and Economics: Sustainable Development, *Conference Proceedings, Masaryk University*, pp.76-85.
- Karaboytcheva, M. (2020). Taxation of the Digital Economy: Latest Developments, European Parliamentary Research Service.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2020.
- Mert, H., Bayar, E. (2020). Digital economy, taxation and problems encountered, 6th Global Business Research Congress (GBRC - 2020), *Press Academia Procedia*, V. 11, pp.28-33.
- Özmumcu, M. O. (2024). Asgari Kurumlar Vergisinin Ekonomiye Etkisi. <http://www.muctebaonurhanozmumcu.com/asgari-kurumlar-vergisinin-ekonomiye-etkisi/> Selçuk İletişim Dergisi, 13(3), s.5
- Szczepański, M. (2021). Taxing the Digital Economy: New Developments and the Way Forward, European Parliamentary Research Service.
- Türkiye Cumhuriyeti. (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 sayılı Kanun), Birinci ve Dokuzuncu Madde. Resmi Gazete (No. 18563).
- Türkiye Dijital Hizmet Vergisi Kanunu, 7194 sayılı Kanun, 2019
- Uygun, E. (2022). Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi. *International Journal of Public Finance*, s.4.
- Yayman D., Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2022.
- Zıvalı, B. S., & Demirli, Y. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirmesinde Yaşanan Sorunlar: OECD-AB Tedbirleri ve Ulusal Çözüm Arayışları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 7-8.

- Şimşek, H. Z., ve Yay, S., (2023). E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Yapısal Eşitlik Modeliyle Analizi, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Sayı: 15(28), 2023.
- Çavuş, G., Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 236, 2019
- Organ, İ. Ve Kara M., (2017). Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı: 10.
- Türkan, M., (2017). Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 436.
- Oğuz, N. S., ve Yıldız, H. E. (2023). *Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Değerlendirilmesi*, *Anadolu Economics*, Sayı: 5(2), 2023.
- Özcan, P., Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 Nolu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme, *Electronic Journal of Vocational Collages*, October, 2016.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2013). 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete, 30 Aralık 2013.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2015). 464 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete, 24 Aralık 2015.
- 7061 sayılı Kanun. (2017). Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesinde değişiklik yapılmasına dair kanun. Resmi Gazete, 28 Kasım 2017.

