

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ MATRAHININ AŞINMASI
SORUNU VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Kadircan OTAN

**Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY**

MANİSA-2025

**KADİR
CAN
OTAN**

**DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ MATRAHININ AŞINMASI SORUNU VE
TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

2025

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zeka ve program kullanmadığımı beyan ederim.

İmza

KADİRCAN OTAN



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Kadircan OTAN

**Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı**

Danışman: Prof. Dr. Tülin CANBAY

Dijital ekonomi, son yıllarda hızla büyüyerek küresel ekonominin önemli bir parçası haline gelmiştir. Ancak bu yeni ekonomik yapının ortaya çıkardığı en büyük zorluklardan biri, vergi matrahının aşınması sorunudur. Vergi matrahının aşınması, özellikle dijital platformlarda faaliyet gösteren küresel şirketlerin yerel vergi mevzuatlarından kaçınarak, gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde toplamasıyla ortaya çıkar. Bu husus hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin azalmasına ve vergi adaletsizliğinin artmasına yol açmaktadır.

Dijital ekonominin yaygınlaşması ile birlikte, internet üzerinden yapılan ticaretin ve dijital hizmetlerin artması, geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Dijital platformlar, fiziksel sınırları aşarak küresel pazarlara ulaşırken, bu platformların sağladığı gelirlerin çoğu, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmediği düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde toplanmaktadır. Örneğin, sosyal medya ve çevrimiçi perakendecilik gibi alanlarda faaliyet gösteren büyük dijital şirketler, genellikle vergi cennetlerinde bulunan şubeleri aracılığıyla gelirlerini raporlarken, faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyerek kamu hizmetlerinin finansmanını zorlaştırmaktadır.

Türkiye, dijital ekonomide vergi matrahı aşınması sorunuyla mücadele eden ülkeler arasında yer almaktadır. Türk vergi mevzuatı, dijital ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi gereken birçok boşluğa sahiptir. Özellikle dijital hizmetlerin ve çevrimiçi ticaretin hızlı büyümesi, vergi denetimlerinin etkinliğini zorlaştırmaktadır. OECD, 2015 yılında BEPS projesi kapsamında toplam 13 nihai rapor yayımlayarak bu konuda kapsamlı açıklamalarda bulunmuştur. BEPS Eylem Planları, OECD üyesi ülkeler açısından bağlayıcı kurallar niteliğinde değildir. Ancak, üye ülkelerin bu planları dikkate alması ve iç mevzuatlarında gerekli düzenlemeleri yapmaları büyük

önem taşımaktadır. Türkiye de öncelikle BEPS Eylem Planları doğrultusunda kendi vergi mevzuatında çeşitli değişiklikler gerçekleştirmiş ve sorunları çözebilmek için dijital platformlardan gelir elde eden büyük şirketlere yönelik vergi düzenlemeleri getirmiştir. 2020 yılından bu yana dijital hizmet vergisi uygulaması devreye sokulmuştur. Müteakiben BEPS 2.0 projesi kapsamında 08.10.2021 tarihinde “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi” 136 ülke tarafından kabul edilmiştir. Bu durum küçük ve orta ölçekli işletmeler de dâhil olmak üzere, çok uluslu şirketler ile ilgili yeni bir küresel kurumsal vergi uygulanması beyanıdır. İlgili ülkeler, kendi vergi oranlarını uygulayarak kurumlar vergisi alabileceklerdir. Beyanda yer alan önerilerden biri olan “Küresel Asgari Vergi” 30-31.10.2021 tarihleri arasında İtalya’da yapılan G20 Zirvesi’nde onaylanmıştır. Ancak getirilen mevcut vergilerin uluslararası alanda büyük şirketler tarafından yükümlülüklerinin yerine getirilmediği ve düşük vergi oranları nedeniyle sorunların devam ettiği görülmüştür. Bu tezde, dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorunu ele alınarak, Türkiye’nin mevcut vergi düzenlemeleri ve dijital hizmetlere yönelik yapılan reformlar incelenmiştir. Dijital ekonomiyle ilgili vergi düzenlemelerinin geliştirilmesi, uluslararası iş birliğinin artırılması ve küresel vergi standartlarının benimsenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Dijital ekonomi, geleneksel vergi sistemlerinin sınırlarını zorlayarak, ulusal ve uluslararası düzeyde daha güçlü bir vergi düzenlemesi talep etmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’nin dijital ekonomiye yönelik vergi politikalarını daha etkin ve sürdürülebilir bir şekilde düzenlemesi önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Vergi Matrahı Aşınması, Türk Vergi Mevzuatı, Dijital Hizmet Vergisi, BEPS.

2025, 121 sayfa

ABSTRACT

M.Sc. Thesis

Kadircan OTAN
Manisa Celal Bayar University
Graduate School of Education
Department of Finance
Financial Law

Supervisor: Prof. Dr. Tülin CANBAY

In recent years, the digital economy has grown rapidly and become a vital component of the global economic system. However, one of the most significant challenges emerging from this new structure is the issue of tax base erosion. Tax base erosion primarily occurs when multinational enterprises operating on digital platforms avoid local tax regulations by channeling their profits to jurisdictions with low tax rates. This situation has led to declining tax revenues and growing tax inequities in both developed and developing countries. With the expansion of the digital economy, the increase in online trade and digital services has revealed the inadequacy of traditional taxation systems. Digital platforms transcend physical borders and reach global markets, yet the majority of the income they generate is often accumulated in low-tax jurisdictions where tax obligations are minimal. For instance, large digital corporations operating in sectors such as social media and online retail typically report their revenues through subsidiaries located in tax havens, thereby avoiding taxation in the countries where they conduct substantial business activities. This trend adversely affects national tax revenues and hinders the financing of essential public services.

Turkey is among the countries confronting the challenge of tax base erosion in the digital economy. The Turkish tax framework contains various gaps that need to be harmonized with the dynamics of the digital economy. The rapid growth of digital services and e-commerce has made effective tax auditing increasingly difficult. In response to these global developments, the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) published 13 final reports in 2015 under the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, providing comprehensive guidelines on addressing these issues. Although the BEPS Action Plans do not constitute legally binding rules for OECD member states, they serve as essential references for domestic legislative reforms.

In alignment with the BEPS framework, Turkey has implemented several amendments to its tax legislation and introduced specific tax regulations targeting large corporations generating income from digital platforms. Since 2020, the Digital Services Tax has been in effect. Furthermore, within the scope of the BEPS 2.0 initiative, on October 8, 2021, the “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” was endorsed by 136

countries. This agreement represents a global commitment to a new international corporate tax regime applicable to multinational enterprises, including small and medium-sized entities. Under this framework, participating countries will be able to apply their respective tax rates and levy corporate taxes accordingly. One of the key proposals, the “Global Minimum Tax,” was officially approved during the G20 Summit held in Italy on October 30–31, 2021.

Nevertheless, despite these advancements, multinational corporations continue to exploit low-tax jurisdictions, and compliance with international tax obligations remains insufficient. This study examines the issue of tax base erosion in the digital economy, focusing on Turkey’s current tax regulations and reforms targeting digital services. It emphasizes the necessity of enhancing tax policies concerning the digital economy, strengthening international cooperation, and adopting uniform global tax standards. The digital economy challenges the boundaries of traditional tax systems and calls for more robust national and international taxation frameworks. In this context, it is crucial for Turkey to develop more effective and sustainable tax policies addressing the realities of the digital era.

Keywords: Digital Economy, Tax Base Erosion, Turkish Tax Legislation, Digital Services Tax, BEPS

2025, 121 pages

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Bu araştırmayı gerçekleştirmemde emeği geçen sevgili hocam Prof. Dr. Tülin CANBAY ve değerli eşime teşekkür ederim.

Kadircan OTAN
Manisa, 2025



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB:	Avrupa Birliği
BEPS:	Matrah Aşınması ve Kâr Artırımı Eylem Planı
BİT:	Bilgi ve İletişim Teknolojileri
BM:	Birleşmiş Milletler
ÇÜİ:	Çok Uluslu İşletmeler
ÇUŞ:	Çok Uluslu Şirketler
ÇVÖA:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DEFİ:	Merkeziyetsiz Finans
DHV:	Dijital Hizmet Vergisi
DHV:	Dijital Hizmet Vergisi
ECB:	Avrupa Merkez Bankası
ECOFIN:	Avrupa Birliği Konseyi
E-Defter:	Elektronik Defter
E-Fatura:	Elektronik Fatura
GDEK:	Geliri Dahil Etme Kuralı
GİB:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
IBF:	İnternetteki Büyük Firmalar
IMF:	Uluslararası Para Fonu
KDV:	Katma Değer Vergisi
KOBİ:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
UNCTAD:	Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
VAT:	Katma Değer Vergisi (İngilizce: Value Added Tax)
YVÖK:	Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı

TABLÖLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Teknoloji Unsurlarının Tahmini Piyasa Değeri	13
Tablo 2. Dijital Ekonomiden Elde Edilen Gelirler	14
Tablo 3. Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması	30
Tablo 4. OECD İle İşbirliği Ülkeler Listesi	33
Tablo 5. Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri	50
Tablo 6. Dijital Ekonomiyle İlgili Türkiye'nin Mevcut Durumu	63



İÇİNDEKİLER

ÖZET	IV
ABSTRACT	VI
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	VIII
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	IX
TABLolar DİZİNİ	X
İÇİNDEKİLER	XI
GİRİŞ	XIV

BİRİNCİ BÖLÜM DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE VERGİSEL BOYUTU

1.1. Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Kavramları	1
1.1.1. Globalleşme ve Dijitalleşme	2
1.1.2. Dijital Dönüşüm	4
1.2. Dijital Ekonominin Kavramsal Çerçevesi	5
1.2.1. Dijital Ekonominin Konusu ve Kapsamı	6
1.2.2. Dijital Ekonominin Dinamikleri	7
1.2.3. Dijital Ekonominin Özellikleri	8
1.2.4. Dijitalleşme ile Gelen Fırsatlar, Zorluklar ve Riskler	10
1.3. Dijitalleşmenin Vergisel Boyutu	12
1.3.1. Vergilendirmeye Konu Olan Dijital Ekonominin Potansiyel Büyüklüğü	12
1.3.2. Dijital Ekonomiden Elde Edilen Gelirler	14
1.3.3. Dijital Ekonomide Potansiyel Vergi Alanları	15
1.3.3.1. Elektronik ticaret (E-ticaret)	16
1.3.3.2. Web Tabanlı Reklamcılık/İnternet Reklamcılığı	16
1.3.3.3. Bulut Bilişim	16
1.3.3.4. Elektronik Ödeme Hizmetleri	17
1.3.3.5. Üç Boyutlu Yazıcılar	17
1.3.3.6. Uygulama Mağazaları	17
1.3.3.7. Yüksek Frekanslı İşlemler	18
1.3.3.8. Katılıma Dayalı Ağ Platformları	18
1.3.3.9. E-Spor	18
1.3.3.10. Blok Zincir Teknolojileri, Kripto Paralar, NFT	19
1.3.3.11. Metaverse	20
1.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi	20
1.4.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Temel Prensipler	22
1.4.2. Dijitalleşmenin Vergi Yönetimine Sunduğu Fırsatlar ve Zorluklar	23
1.4.3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar	24

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL EKONOMİDE MATRAH AŞINMASI VE KAR AKTARIMI

2.1. Dijital Ekonomide Matrahın Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı	27
2.1.1. Vergi Matrahının Aşınması ve Kar Aktarımı Kavramları	28
2.1.2. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarma Nedenleri	29
2.2. Dijital Ekonomide Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Yöntemleri	30
2.2.1. Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı	31
2.2.2. Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma	32
2.2.3. E-Ticaretteki Vergileme Zorluklarından Yararlanma	35
2.2.4. Tercihli Vergi Rejimlerini Kullanma	36
2.2.5. Blockchain Teknolojisi Yardımıyla Kar Aktarımı	37
2.2.6. Sanal Varlıklar Nedeniyle Vergileme Zorlukları	37
2.2.7. Kripto Varlıklar Yoluyla Gelirlerin Gizlenmesi	39
2.2.8. Sanal İşyeri Uygulamaları	40
2.2.8.1. Yerleşiklik ve Fiziksel Varlıkların Önemi	41
2.2.9. Hibrit Uygulamaların Yarattığı Açıklar	43
2.3. Dijital Ekonomide Matrah Aşınması Sorununa Karşı Yapılan Çalışmalar	44
2.3.1. Tek Taraflı Önlemler	45
2.3.1.1. Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri	49
2.3.1.2. Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaylı Vergi Tedbirleri	51
2.3.2. OECD'nin Çalışmaları	53
2.3.2.1 BEPS Final Raporu (Eylem 1)	54
2.3.2.2. BİT Vergisi	55
2.3.2.3. OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (OECD-IF)	57
2.3.2.4. Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi	57
2.3.2.5. Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştiren Kurallar Hiyerarşisi: Yukarıdan Aşağıya Yaklaşımı	59
2.3.3. Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonomiye Vergilendirme Çalışmaları	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ÇALIŞMALARI VE MATRAH AŞINMASINA KARŞI ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Türkiye'de Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusunda Yapılan Çalışmalar	62
3.1.1. Üst Politika Belgelerinde Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusu	67
3.2. Uluslararası Düzenlemeler ve Türkiye'ye Etkileri	69

3.2.1. Türkiye'nin BEPS Eylem Planına Yaklaşımı	70
3.2.1.1. BEPS 1. Eylemi: Dijital Ekonomi	72
3.1.2.2. BEPS 2. Eylemi: Asgari Vergi	74
3.2.2. Avrupa Birliği Yönergeleri	76
3.2.3. Türkiye'nin Uluslararası Taahhütleri	78
3.3. BEPS Eylem Planı Kapsamında Türkiye'de Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler	80
3.4. Türkiye'de Dijitalleşme ve Vergilendirmede Temel Sorunlar	84
3.4.1. Dijital Ekonominin Tanımlanması ve Tam Mükellef Gerçek Kişiler İçin Gelir Unsurları Arasındaki Belirsizlikler	84
3.4.1.1. Esnaf Muaflığında İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda “Tutar Eşiği”	85
3.4.1.2. Esnaf Muaflığında İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması	86
3.4.1.3. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası	86
3.4.2. Kullanıcı Verilerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi	87
3.4.3. Sanal İş Yeri Kavramındaki Belirsizlik	88
3.4.4. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi	89
3.4.5. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Artışı	92
3.5. Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması Sorunu Çözüm Önerileri	92
3.5.1. Vergi Politikaları ve Reformlar	95
3.5.1.1. Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları	98
3.5.1.2. Yerleşiklik Kriterlerinin Güncellenmesi	100
3.5.2. Teknolojik Altyapının Güçlendirilmesi	101
3.5.2.1. Veri Analitiği ve Takip Sistemleri	103
3.5.2.2. E- Fatura, E- Defter, E-Beyanname Uygulamaları	104
3.5.3. Bilinçlendirme ve Eğitim Faaliyetleri	106
3.5.3.1. Vergi Bilinci Oluşturma	107
3.5.3.2. İşletmelere Yönelik Eğitim Programları	109

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sonuç	110
Kaynakça	114
Özgeçmiş	121

GİRİŞ

Dijital ekonomi, küresel ticaretin önemli bir alanı haline gelmiş olup, özellikle internet üzerinden sağlanan dijital hizmetler ve ürünlerin ticaretinin artışıyla birlikte, geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına yol açmıştır. Vergi matrahının aşınması, dijital platformlar üzerinden yapılan ticaretin vergi sistemlerine dahil edilmemesiyle ilgili bir sorundur ve ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012). Bu durum, dijital platformların ulusal sınırları aşarak düşük vergi oranlarına sahip ülkelere yönelmesi ve vergi ödemekten kaçınması sonucunu doğurmaktadır. Bu bağlamda, dijital ekonominin büyüklüğüne paralel olarak, vergi reformlarının gerekliliği büyük bir önem taşımaktadır. Türkiye'nin dijital ekonomi alanındaki mevcut durumu, bu reformların hızla yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Beydemir, 2022).

Türkiye'de dijital platformların hızla büyümesi ve e-ticaretin giderek daha fazla yerel ekonomiyi etkilemesi, vergi matrahının aşınması sorununu gündeme getirmiştir. Dijital ekonomiyle ilgili Türkiye'de yapılan düzenlemeler ve vergilendirme uygulamaları, uluslararası düzeydeki dijital ticaretin boyutlarıyla başa çıkmak için yeterli değildir (Mastar Özcan, 2016). Bu nedenle, Türkiye'nin dijital ekonomiye ilişkin vergi düzenlemelerini güncellemesi, daha etkili bir şekilde dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri vergilendirmesi gerekmektedir. Türkiye'nin vergi politikalarındaki eksikliklerin giderilmesi, ülkenin ekonomik büyümesinin sürdürülebilirliği açısından kritik öneme sahiptir. Bu çalışmanın amacı, dijital ekonominin Türkiye üzerindeki etkilerini değerlendirerek, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin daha adil bir şekilde vergilendirilmesi için önerilerde bulunmaktır.

Dijital ekonominin büyümesi, sadece Türkiye için değil, tüm dünyada vergi sistemleri üzerinde baskı oluşturmıştır. Küreselleşen dijital platformlar, ülkelerin sınırlarını aşarak farklı yerlerde faaliyet göstermekte ve yerel vergi yasalarından kaçınmaktadır. Bu durum, sadece gelişmiş ülkeleri değil, aynı zamanda gelişmekte olan ülkeleri de olumsuz etkilemektedir (Yüce ve Akbulut, 2018). Türkiye, dijital ekonomi alanında hızlı bir büyüme kaydederken, aynı zamanda vergi matrahı aşınması sorunuyla da karşı karşıyadır. Dijital hizmetler vergisi gibi adımlar atılmış olsa dahi bu vergiler, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin büyük kısmını vergiye tabi tutmakta yetersiz kalmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Araştırma dijital ekonomi karşısında Türkiye'nin vergi düzenlemelerinin etkinliğini inceleyecek ve bu alandaki stratejik eksiklikleri belirleyecektir.

Dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen ticaretin vergilendirilmesi, ekonomik eşitsizliği artırabilir ve yerel işletmelerin dijital platformlara karşı rekabet şansını kısıtlayabilir. Bu bağlamda, dijital platformların gelirlerinin vergilendirilmesi hem yerel hem de küresel ekonomi açısından adaletin sağlanabilmesi için önemlidir. Türkiye'nin bu soruna yönelik reform yapması, ülkenin dijital ekonominin etkilerinden en iyi şekilde yararlanabilmesi için kritik bir adımdır.

Araştırmanın Türkiye açısından önemi, dijital ekonominin küresel düzeydeki etkilerinin ülke içindeki yansımalarını incelemek ve bu alanda Türkiye'nin vergi sistemine yönelik stratejik reformlar önermektir. Dijital ekonomiye adapte olan vergi

sistemleri, sadece yerel düzeydeki vergi gelirlerini artırmakla kalmayacak, aynı zamanda Türkiye'nin küresel dijital ticarete daha adil ve sürdürülebilir bir ekonomik sistem oluşturmaya katkıda bulunacaktır. Araştırma, dijital ekonomi ve vergi matrahı aşınması sorunlarıyla mücadelede Türkiye'nin karşılaştığı zorluklara çözüm yolları sunmayı amaçlamaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL DÖNÜŞÜM VE VERGİSEL BOYUTU

Dijital dönüşüm, ekonomik ve toplumsal yapının temellerini yeniden şekillendirirken, vergi sistemleri üzerinde de köklü etkiler yaratmaktadır. Dijital dönüşümün vergisel boyutu, devletlerin gelir toplama yöntemlerinden vergi denetim süreçlerine kadar pek çok alanda dijital teknolojilerin entegrasyonu anlamına gelir. Bu dönüşüm, hem mükelleflerin hem de vergi idarelerinin iş yapış biçimlerini değiştirerek daha şeffaf, hızlı ve etkin bir vergi yönetimi sağlamayı amaçlar.

Dijital dönüşümün vergisel alandaki en belirgin yansıması, vergi süreçlerinin dijital platformlara taşınmasıdır. E-fatura, e-defter, e-arşiv, e-irsaliye ve e-makbuz gibi uygulamalar, mali belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine ve saklanmasına imkân tanımaktadır. Bu uygulamalar sayesinde hem işletmelerin muhasebe işlemleri kolaylaşmakta hem de vergi idareleri gerçek zamanlı veri akışıyla kayıt dışı ekonomiyi daha etkin şekilde izleyebilmektedir. Ayrıca, dijitalleşme sayesinde denetim süreçleri otomatikleşmekte, hata payı azalmakta ve vergi uyumu artmaktadır. Bunun yanında, dijital dönüşüm küresel ölçekte yeni vergi tartışmalarını da beraberinde getirmiştir.

Dijital ekonominin sınır tanımayan yapısı, özellikle çok uluslu teknoloji şirketlerinin faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi ödemeden kazanç elde etmesine neden olmuştur. Bu durum, “dijital hizmet vergisi” gibi yeni vergi türlerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Böylece ülkeler, dijital faaliyetlerden elde edilen gelirlerin adil ve dengeli şekilde vergilendirilmesi için uluslararası düzeyde iş birliklerine yönelmiştir. Bu nedenle dijital dönüşüm vergisel açıdan yalnızca teknolojik bir yenilik değil, aynı zamanda mali disiplinin güçlendirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve kamu gelirlerinin sürdürülebilirliği açısından stratejik bir gerekliliktir. Dijitalleşen vergi sistemleriyle birlikte hem mükellef memnuniyetini artırmakta hem de devletin mali yönetimini daha şeffaf, hızlı ve etkin hale getirmektedir. Bu nedenle dijital dönüşüm, modern vergi politikalarının ayrılmaz bir unsuru haline gelmiştir.

1.1. Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Kavramları

Dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları, günümüzün hızla değişen teknoloji çağında sıklıkla birbiriyle karıştırılan ancak farklı anlamlara sahip iki önemli olgudur. Dijitalleşme, en basit tanımıyla analog verilerin dijital formata dönüştürülmesi sürecidir. Bu süreç, bilgi, belge veya işlemlerin dijital araçlar aracılığıyla kaydedilmesi, saklanması ve işlenmesini kapsar. Örneğin, kağıt üzerindeki belgelerin taranarak dijital ortama aktarılması ya da manuel veri girişlerinin yazılım sistemleri üzerinden yapılması dijitalleşmeye örnektir. Dijitalleşmenin temel amacı, verimliliği artırmak, hataları azaltmak ve bilgiye erişimi kolaylaştırmaktır. Buna karşılık dijital dönüşüm, yalnızca teknolojinin kullanılmasından öte, kurumların, işletmelerin veya

toplumların iş yapış biçimlerini kökten değiştiren stratejik bir dönüşüm sürecidir. Dijital dönüşüm, dijitalleşmenin doğal bir devamı niteliğindedir; ancak daha derin bir kültürel ve yapısal değişimi ifade eder. Bu süreçte sadece teknolojik araçlar değil, iş süreçleri, kurum kültürü, yönetim anlayışı ve müşteri ilişkileri de dijital teknolojiler doğrultusunda yeniden şekillenir. Örneğin, bir şirketin müşteri hizmetlerini yapay zekâ aracılığıyla yürütmesi, veri analitiğini karar alma süreçlerine entegre etmesi veya uzaktan çalışma sistemlerini kalıcı hale getirmesi dijital dönüşümün göstergelerindendir.

Özetle, dijitalleşme bir araç veya altyapı değişimini ifade ederken, dijital dönüşüm bu araçların kullanımıyla ortaya çıkan kapsamlı bir zihniyet ve sistem dönüşümüdür. Dijitalleşme olmadan dijital dönüşüm gerçekleşemez; ancak dijitalleşmek, dönüşüm için tek başına yeterli değildir. Başarılı bir dijital dönüşüm, teknolojiyi stratejik bir vizyonla birleştiren, insan faktörünü merkezde tutan ve sürekli yenilik kültürünü benimseyen bir yaklaşım gerektirir.

1.1.1. Globalleşme ve Dijitalleşme

Globalleşme kelimesi dilimize Fransız dilinden “küre” kelimesinin türetilmesi ile geçmiştir. Globalleşme kelime anlamı ise, küresel, bütünsel ve genel demektir. Dünya genelinde ortaya çıkan durumları nitelemek ve genellemek için bu kelime kullanılır. Globalleşme ya da küreselleşme ifadesi, kültürlerin, fikirlerin ve ürünlerin uluslararası bütünleşmesi ve dünya geneline hızla yayılması sürecini ifade eder. Bu kelime, uluslararası ilişkilerde, ekonomide ve birçok alanda kullanılmaktadır. 1980’li yıllarla beraber toplumsal hayatımızda sıkça değinmeye başladığımız bu kavram etkisini günden güne artırmıştır. Soğuk savaşın sona ermesinin en ikonik örneği ile Berlin duvarı yıkılmış, çift kutuplu düzenin sonu gelmiş ve dünya tek kutuplu bir düzenin hegemonyasının başladığını iyiden iyiye hissetmeye başlamıştır. 1990’lı yılların başlarından itibaren, Atlantik- Batı hakim dünya düzenini yarma ideallerinin mottosunu “globalleşme” kavramı oluşturmaktadır. Dünya genelinde küreselleşmenin hüküm sürdüğü bir dönemden geçilmektedir. Küresel karar vericiler ve birçok uluslararası kuruluş bu kavramı özümseyerek hayata geçirmiştir. Bu nedenle devlet politikalarından ekonomik hayata, sosyal yaşamdan, devlet-birey ilişkilerine, insanların oluşturdukları tüm organizasyonlarda bu kavram sıkça görülmektedir.

Dijitalleşme ise, teknolojik gelişmelerin işletme ve toplum hayatına hızla entegre edilmesi sürecidir. Bu süreçte birçok özellik dikkat çekmektedir. İlk olarak, dijitalleşme ile iş süreçleri daha hızlı, daha verimli ve etkili hale gelir. İşletmelerin teknoloji ile uyum sağlamaları sonucunda müşteri memnuniyeti artar ve rekabet avantajı elde etmeleri mümkün hale gelir. Dijitalleşme ile birlikte, veri, bilgi depolama ve bunların paylaşım işlemleri daha kolay hale gelir. Yapay zekâ ve büyük veri analizi gibi teknolojilerle, veriler daha hızlı ve doğru bir şekilde işlenir ve işletmelerin veri analizi yaparak daha iyi kararlar almalarına olanak tanır. Dijitalleşme süreçleri sayesinde işletmelerin pazarlama stratejileri değişir. Dijital medya kanalları kullanılarak daha geniş kitlelere erişim sağlanır ve pazarlama maliyetleri azaltılır. Ayrıca, dijital pazarlama sayesinde müşterilerle daha iyi bir etkileşim sağlanır. Netice

itibariyle, dijitalleşme ile birlikte işletmeler daha hızlı, verimli ve özelleştirilmiş hizmetler sunabilirler. Dijital teknolojiler sayesinde işletmelerin veri analizi yaparak daha iyi kararlar almaları ve pazarlama stratejilerini değiştirmeleri mümkün olur. Bu nedenle, işletmelerin dijitalleşmeyi yakından takip etmeleri ve teknolojik gelişmelere uyum sağlamaları önemlidir.

Dijitalleşme, günümüzde işletmelerin ve toplumun karşı karşıya kaldığı en önemli konulardan biridir. Dijitalleşmenin önemi, teknolojik gelişmelerin hızla devam etmesiyle birlikte giderek artmaktadır. İşletmelerin dijitalleşmeyi yakından takip etmeleri ve teknolojik yeniliklere uyum sağlamaları, rekabet avantajı elde etmeleri için önemlidir. Dijitalleşmenin birçok faydası vardır. İlk olarak, dijitalleşme ile iş süreçleri daha verimli hale gelir. Dijital teknolojiler sayesinde işletmeler, iş süreçlerini daha hızlı ve daha doğru bir şekilde yönetebilirler. Bu sayede, işletmelerin müşteri memnuniyeti artar ve rekabet avantajı elde etmeleri mümkün olur. Diğer bir perspektiften bakacak olursak, dijitalleşme sayesinde işletmelerin veri analizi yaparak daha iyi kararlar almaları mümkün olur. Dijital teknolojiler sayesinde işletmeler, kurumlar ve devletler verileri daha hızlı ve daha doğru bir şekilde analiz edebilir ve müşteri ihtiyaçlarına daha uygun hizmetler sunabilirler.

Globalleşme ve dijitalleşme, birbirini etkileyen ve hızla gelişen iki temel kavramdır. Globalleşme, ekonomik, kültürel ve sosyal ilişkilerin ulusal sınırları aşarak dünya çapında yayılmasını ifade eder. Bu süreç, özellikle iletişim ve ulaşım teknolojilerindeki gelişmelerle hız kazanmıştır (Beydemir, 2022). Dijitalleşme ise teknolojinin günlük yaşamın her alanına entegre olmasıyla şekillenir; özellikle internet, bulut bilişim ve mobil teknolojiler sayesinde globalleşme çok daha hızlı ve etkili hale gelmiştir. Dijitalleşme, işletmelerin dünya çapında pazarlara ulaşmasını Dijitalleşme, globalleşmeyi sadece ekonomik alanda değil, kültürel alanda da pekiştiren bir araç olmuştur. Dijital medya, insanların farklı kültürlerle etkileşime geçmesini ve küresel bir kültür havuzunun oluşmasını hızlandırmıştır (Gölçek, 2023). Sosyal medya platformları, bireylerin ve toplulukların dünya genelindeki diğer insanlarla bağlantı kurmalarını sağlamaktadır.

Dijitalleşme, globalleşmeyi sadece ekonomik alanda değil, kültürel alanda da pekiştiren bir araç olmuştur. Dijital medya, insanların farklı kültürlerle etkileşime geçmesini ve küresel bir kültür havuzunun oluşmasını hızlandırmıştır (Gölçek, 2023). Sosyal medya platformları, bireylerin ve toplulukların dünya genelindeki diğer insanlarla bağlantı kurmalarını sağlamaktadır. Bu etkileşim, global kültürün güçlenmesine ve farklı kültürel değerlerin birbirine yakınlaşmasına yol açmaktadır. Kültürel sınırlar giderek daha belirsiz hale gelirken, dijital teknolojiler bu geçişi hızlandıran başlıca unsurlardan biri olmuştur (Zıvalı ve Demirli, 2022).

Globalleşme ve dijitalleşme arasındaki ilişki, dijital teknolojilerin dünya genelinde hızla yayılmasıyla doğrudan bağlantılıdır. İnternetin yaygınlaşması, küresel ticaretin dijital platformlar üzerinden yapılmasına olanak tanımış, firmalar coğrafi sınırlamaları aşarak küresel pazarlara açılabilmiştir (Akkaya ve Gerçek, 2019). Örneğin, e-ticaret siteleri ve dijital pazarlama stratejileri, dünya çapındaki milyonlarca tüketiciye kolayca ulaşmayı mümkün kılmaktadır. Bu durum, şirketlerin daha geniş

bir müşteri kitlesine ulaşmalarını sağlarken, aynı zamanda dijitalleşmenin ekonomik büyümeye katkıda bulunmasına olanak tanımaktadır (Köse, 2022).

1.1.2. Dijital Dönüşüm

Teknolojik açıdan internetin bulunduğu network, yapay zekâ ve robotların rol oynamakta olduğu sayısallaşma dinamiğinin evreni dijitalleşme süreci olarak ifade edilebilmektedir. Dijitalleşme olgusu aynı zamanda bilginin sayısallaştırılması şeklinde de tanımlanabilmektedir. Erişilen verilerin sayısallaştırılması ile türlü platformlarda yer alması sürecini kapsamaktadır. Sayısallaştırma işlemi ise bilgisayar ortamında analog işlemlerin saklanmasıyla sayısallaşan bir formatta dönüştürülmesidir (Bozkurt ve Durgun Kaygısız, 2024:31).

Dijital teknolojiler ve çözümleri bir işletmenin her alanına entegre halinde olmayı içerir. Bu teknolojik bir değişim kadar kültürel bir değişimdir, işletme şekillerinde organizasyonların radikal değişimler yapılmasını ve müşteri deneyimlerini gerektirmektedir. Dijital çözümler aynı zamanda iş gücünü artırmaya yardımcı olmaktadır. Dijital dönüşüm üzerine 21. Yüzyılda yapılan araştırmalar akademi ve toplum bünyesinde büyük ilgi görmüştür. Hem işletmeler hem de akademi dijitalleşmenin iş dünyası ve kurumlar üzerindeki önemli etkisi konusunda benzer düşünceler mevcuttur. Dijital dönüşüm inovasyonu, rekabet gücünü ve verimliliği artırarak ekonomik gelişim fırsatları ile işletmeleri ve toplumu derinden etkilemektedir. Mevcut literatür dijital dönüşümün belirli yönlerine odaklanmış ancak sürecin doğası ve amaçlarına dair kapsamlı bir plan oluşturamamıştır.

Devletin görev ve sorumluluklarını yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini tahsil etmek ve vergi yönetimi kapsamında gelir politikalarını yürütmek “vergi idarelerinin” görevidir (Arıkan, 1998:127)’den aktaran (Keskin Çakmak, 2025:227). Dijitalleşme, vergi idareleri açısından büyük bir fırsat olarak görülmektedir. Çünkü dijital teknolojiler sayesinde vergi kurumları, ekonomiye ve mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin daha kapsamlı ve doğru verilere erişebilmekte; bu da vergi açığının azalmasına katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda dijital dönüşüm, hem vergi idaresinin vergi toplama sürecindeki maliyetlerini hem de mükelleflerin vergiye uyum için katlandığı maliyetleri azaltma potansiyeline sahiptir. Bu yönüyle dijitalleşme, vergiye gönüllü uyumu teşvik eden önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte, OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) girişimleri, Otomatik Bilgi Değişimi uygulamaları, Ortak Raporlama Standartları, Avrupa Birliği bünyesinde yapılan vergi düzenlemeleri ve vergi mükelleflerinden gelen şeffaflık talepleri gibi gelişmeler, vergi sistemlerinde yeni zorluklar yaratmaktadır. Dijital dönüşümün hızla yayılması, kamu politikaları açısından da birçok yeni sorun ve düzenleme ihtiyacını beraberinde getirmektedir.

1.2. Dijital Ekonominin Kavramsal Çerçevesi

Ekonomi, insanların sınırlı kaynaklarla sınırsız olan ihtiyaçlarını nasıl ve ne şekilde karşılamaya çalıştığını inceleyen bir sosyal bilim dalıdır. Ekonomi; üretim, tüketim, bölüşüm ve ticaret gibi faaliyetleri anlamaya ve açıklamaya çalışır. Çoğunlukla iktisat kavramı ile benzer anlamda kullanılmaktadır. Ancak, insan uygarlığının dünya sahnesinde yer aldığı günden bugüne toplumların, halkların ve devletlerin en temel problemi olmuştur. Ekonominin otoriteler tarafından iyi yönetilemediği dönemlerde iç karışıklıklar, savaşlar, ihtilaller, darbeler ve protestolar eksik olmamış iyi yönetildiği gelir dağılımında adaletin sağlandığı toplumlarda ve ülkelerde barış ve konsensus hüküm sürmüştür. İnsan hayatına yön veren yegane unsurlardan biri olan ekonominin modern toplumda oluşturduğu reaksiyon sonucunda teknoloji ve reformların etkisiyle dijitalleşmeye kapı araladığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu sebeple dijital ekonomi modern yaşamın, devletlerin, toplumların ve sermayenin vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir.

Dijital Ekonomi, dijital teknolojilerin, internetin ve diğer elektronik araçların ekonomik faaliyetlerdeki kullanımını ifade etmektedir. Dijital ekonomi terimi ile elektronik ticaret (e-ticaret) teriminin genellikle birbiri yerine kullanıldığı görülmekle birlikte dijital ekonomi, içerisinde e-ticareti de barındıran bir üst kavramdır. Dijital ekonomi; e-ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital (sanal) para kullanımı gibi faaliyetlerin veya iş modellerinin tümünü içermektedir (Mastar Özcan, 2016:73).

Günümüz çağında Bilişim ve İletişim Teknolojileri (BİT)'de meydana gelen değişim, dönüşüm ve internetin yaşamın tüm alanlarında geniş olarak kullanılması, dijital alanlardaki ticari işlemlerin yaygın olarak kullanılmasına zemin hazırlamıştır. Ortaya çıkan yeni BİT'in kullanılmaya başlanması ekonominin teorik kısmına yeni kavramlar kazandırmıştır. Bu kavramlar; "internet çağı", "bilgi teknolojisi devrimi", "dijital ekonomi" olarak sıralanabilir. Uluslararası literatüründe dijital ekonomi kavramı; tekonomi, enformasyon ekonomisi (informationeconomy), ağ ekonomisi (network economy), bilgi ekonomisi (knowledgeeconomy), ağırlıksız ekonomi (weightlesseconomy) ve yeni ekonomi (neweconomy) isimlerle anılmaktadır (Artar,2019:2).

OECD, "Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergilendirme Problemlerinin Belirlenmesi" adlı raporunda dijital ekonomi faaliyetlerini/iş modellerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır (OECD, 2015, s. 54-64)'den aktaran (Artar, 2019:2-3).

- Elektronik Ticaret,
- Web Tabanlı Reklamcılık/İnternet Reklamcılığı,
- Bulut Bilişim,
- Elektronik Ödeme Hizmetleri,
- Üç Boyutlu Yazıcılar,
- Uygulama Mağazaları,
- Yüksek Frekanslı İşlemler,
- Katılıma Dayalı Ağ Platformları.

1.2.1.Dijital Ekonominin Konusu ve Kapsamı

Teknolojinin dünyada hızla yayılıp kullanılmaya başlaması; “internet çağı”, “bilgi teknolojisi devrimi” ve “dijital ekonomi” gibi terimleri hayatımıza sokmuştur. Dünya genelinde ise “enformasyon ekonomisi, ağ ekonomisi, bilgi ekonomisi, dijital ekonomi, ağırlıksız ekonomi ve yeni ekonomi” terimleri birbiri yerine kullanılmaktadır (Mastar Özcan, 2016:73). Dijital ekonomi, teknolojik yenilikler ve internetin kullanımının iş yapma biçimlerini değiştirdiği ekonomik faaliyetleri ifade eder. Dijital ekonomide, çevrimiçi platformlar ve dijital araçlar ticaret, iş süreçleri, finansal hizmetler ve tüketici etkileşimlerini yönetir (Çakır, 2023). Bu alanda en yaygın faaliyetler arasında e-ticaret, dijital ödeme sistemleri, veri analitiği ve bulut teknolojileri bulunur. Dijital ekonomi, geleneksel ekonomik modellerin ötesine geçerek, tüm dünyada zaman ve mekân sınırlamalarını ortadan kaldırır. Böylece işletmeler, küresel pazarlarda hızlıca yer alabilir ve daha verimli hizmet sunabilirler.

Dijital ekonomi, aynı zamanda veri ve bilgi teknolojileri sektöründeki hızlı gelişmelerle de şekillenmiştir (Yılmaz vd., 2018). Dijitalleşme, iş yapış şekillerini ve tüketici alışkanlıklarını değiştirirken, birçok sektörün dijital ortama taşınmasına olanak sağlamıştır. Bu durum, dijital platformların hızlı büyümesiyle birlikte iş gücü, üretim ve tüketim süreçlerinde de değişiklikler yaratmaktadır. Dijital ekonomi, özellikle teknolojiye dayalı iş modelleri, çevrimiçi perakende, dijital hizmetler ve mobil ticaret gibi alanlarda büyük bir etkiye sahiptir (Ulun, 2021).

Dijital ekonominin en önemli özelliği, yüksek derecede bağlantılı bir küresel ağ üzerinden yürütülen ticaretin olmasıdır. Tüketiciler ve işletmeler arasında dijital platformlar üzerinden gerçekleşen alışverişler, bu ekonominin temel yapı taşlarını oluşturur. Bu tür etkileşimler, bilgiye hızlı erişim, otomatikleştirilmiş hizmetler ve kişiselleştirilmiş deneyimler gibi birçok avantaj sunar. Ancak, bu sistemde vergi matrahı aşınması gibi sorunlar da ortaya çıkabilmektedir, çünkü dijital ortamda gelirlerin tespiti ve vergiye tabi tutulması geleneksel sistemlerden çok daha karmaşıktır (Alp, 2022).

Bir diğer önemli unsur da dijital ekonominin ölçeklenebilirliğidir. Dijital platformlar, düşük maliyetle büyük bir kullanıcı kitlesine ulaşma imkânı sağlar. Bu, küçük işletmelerin bile küresel pazarlara giriş yapabilmesini mümkün kılar. Ancak, bu geniş erişim aynı zamanda vergi denetimi konusunda güçlükler yaratabilir. Dijital hizmetler ve ticaretin sınırları aşan doğası, vergi otoritelerinin gelirleri doğru bir şekilde tespit etmelerini zorlaştırmaktadır (Özbay ve Genç, 2023).

Dijital ekonomi, vergi politikalarını ve düzenlemelerini yeniden şekillendirme ihtiyacı doğurur. Dijitalleşen dünya, geleneksel vergi sistemlerinin gerisinde kalmasına yol açabilir, bu da vergi adaletsizliğine ve matrah kaybına neden olabilir. Bu durum, devletlerin dijital ekonomiyi düzgün bir şekilde vergilendirebilmesi için yeni yasalar ve düzenlemeler geliştirmesini gerektirir (Gölçek, 2023).

Dijital ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojilerinin ekonomik faaliyetlerin merkezine yerleştiği ve geleneksel iş modellerinden büyük ölçüde farklılaşan bir ekonomik yapı sunar (Yayman, 2022). Bu ekonomi türü, mal ve hizmet üretiminden

tüketimine kadar tüm süreçlerin dijital platformlarda yürütülmesini içerir. İnternet teknolojisinin yaygınlaşması, ticaretin fiziksel sınırlardan bağımsız hale gelmesini ve verilerin ekonomik kararların temel unsuru olarak kullanılmasını sağlamıştır. Bu durum, dijital ekonominin geleneksel ekonomik sistemlerden daha esnek, hızlı ve yenilikçi bir yapıya sahip olmasına yol açmıştır (Topçu, 2021).

Dijital ekonominin temelinde, verilerin bir kaynak olarak kullanılması yer alır. Büyük veri analitiği, işletmelerin müşteri davranışlarını anlamasını ve stratejilerini buna göre şekillendirmesini mümkün kılar. Bu yaklaşım, kişiselleştirilmiş hizmetlerin sunulmasını kolaylaştırırken, aynı zamanda tüketici alışkanlıklarının daha derinlemesine analiz edilmesine olanak tanır. Öte yandan, veri odaklı bu yapı, veri güvenliği ve gizliliği gibi yeni etik ve hukuki tartışmaları da beraberinde getirmektedir (Mastar Özcan, 2016).

Küresel bağlantılar, dijital ekonominin bir diğer ayırt edici özelliğidir. İnternetin sağladığı erişim olanakları hem bireyler hem de işletmeler için dünya genelinde yeni pazarlara ulaşmayı kolaylaştırır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler, küresel ticaretin bir parçası olabilmek için dijital platformları etkin bir şekilde kullanabilmektedir. Ancak bu, uluslararası vergi düzenlemeleri ve yasal standartların uyumlaştırılmasını gerektiren zorluklar doğurur (Avcı, 2017).

Dijital ekonomi, aynı zamanda işgücü piyasasını da yeniden şekillendirmiştir. Uzaktan çalışma modelleri, gig ekonomisi ve serbest çalışanların sayısındaki artış, iş yapma biçimlerinde esneklik sağlamıştır. Bununla birlikte, dijitalleşmenin düşük vasıflı işgücü üzerindeki etkileri tartışılmaktadır. Teknolojik gelişmeler, belirli meslek gruplarını otomasyon yoluyla tehdit ederken, teknolojiye uyum sağlayabilen bireyler için yeni kariyer fırsatları yaratmaktadır (Çakır, 2023).

Netice itibarıyla, dijital ekonomide platform temelli iş modellerinin artışı dikkat çekicidir. Amazon, Uber ve Airbnb gibi platformlar, tüketiciler ve hizmet sağlayıcılar arasında doğrudan bağlantılar kurarak ağ etkilerinden faydalanır. Bu platformların hızlı büyümesi, rekabetin doğasını değiştirirken piyasa konsantrasyonu ve tekelleşme gibi sorunları da gündeme getirir. Dijital ekonomi, tüm bu özellikleriyle sadece ekonomik süreçleri değil, toplumsal ve hukuki yapıları da dönüştürmektedir.

1.2.2. Dijital Ekonominin Dinamikleri

Dijital ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojilerinin (BİT) ekonomik yapılar üzerindeki etkisiyle şekillenen yeni bir ekonomik düzendir. Dijitalleşme, sanayi devrimi ile birlikte global ekonomideki en önemli gelişmelerden biri haline gelmiştir. Globalleşme özellikle de ticari işlemlerin dijitalleşmesine neden olarak, dijital ekonomi kavramını gündeme getirmiştir. Teknolojide yaşanan gelişmeler ulusal ve uluslararası ölçekte üretim yapan işletmelerin faaliyetlerinde dinamik değişimlere sebep olmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019:167). Bu ekonomi biçiminde fiziksel sermayenin yerini veri, bilgi, yazılım ve ağ altyapıları gibi dijital unsurlar yer almaktadır. Literatürde yer alan bu tanımlar dışında dijital ekonomi kavramına ilk olarak Don Tapscott'un 1996 yılında yayımlanan *"The Digital Economy: Promise and*

Peril in The Age of Networked Intelligence” adlı eserinde yer verilmiş olup Tapscott adı geçen eserinde dijital ekonomiyi, “*dijitalleşme, bilgi, sanallaştırma, ağlar arası iletişim, yenilik ve küreselleşme*” kavramları çerçevesinde açıklamıştır (Tapscott, 1996) ‘dan aktaran Topcu, 2021:456).

Dijital ekonominin dinamikleri, teknolojik gelişmelerin ve dijitalleşmenin etkisiyle devamlı olarak değişim göstermektedir. Yıllardır süregelen alışkanlıkların dijital ortama geçişi sonucunda çok uluslu şirketler sınır ötesi dijital hizmetler sunarak yeni iş alanları ve istihdam sahaları yaratmış, rekabet ve kalite yükselmiştir. Dijital ekonomi, mobil iletişimi, bilgi iletişimini ve internet teknolojilerini bütünleştiren ekonomik ilişkilerin bir parçası olarak sunulmaktadır. Modern dijital teknoloji, şirketler, bankalar, hükümet ve halk arasındaki iletişimi etkin bir şekilde yönetmekte, uzun süredir var olan aracı zincirlerini ortadan kaldırmakta; ayrıca satışlar, krediler, kiralamar, vergiler, para cezaları, ücretler, diğer ödemeler ve uzlaştırmalar gibi çeşitlendirilmiş işlem ve operasyonların ülkeler arası uygulanmasını hızlandırmaktadır. Dijital ekonomi, dijital verilerin kullanılarak üretimin verimliliğini önemli ölçüde artırabileceği ekonomik bir faaliyettir diğer bir deyişle, “dijital ekonominin karakteristik bir özelliği, kişisel bilgiler de dahil olmak üzere bilgilerin kullanımı yoluyla tüm katılımcıların ihtiyaçlarının maksimum düzeyde karşılanmasıdır (Yayman, 2022:119).

1.2.3. Dijital Ekonominin Özellikleri

Dijital ekonomi; internet, mobil cihazlar, bulut bilişim, büyük veri, yapay zekâ gibi dijital teknolojilerin ekonomik yaşamla bütünleşmesi sonucu ortaya çıkan yeni bir ekonomik düzeni ifade eder. Bu sistemde ekonomik ilişkiler zaman ve mekân sınırlarından büyük ölçüde bağımsız hâle gelirken, bireyler ve kurumlar arasında dijital ağlar üzerinden sürekli etkileşim kurulur. Geleneksel üretim faktörlerinin yerini giderek veri, dijital içerik ve teknoloji altyapısı almaktadır. Dijital ekonomi kavramı, Tapscott tarafından 1996’da yayımlanan “*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*” isimli kitabı ile literatüre kazandırılmıştır. Don Tapscott bu kitabında “dijital ekonomi” kavramının 12 ayırt edici özelliğini şu şekilde açıklamıştır (Tapscott, 1996)’dan aktaran Akkaya ve Gerçek, 2019:168). “Bilgi (Knowledge): ,Dijitalleşme (Digitalization), Sanallaştırma (Virtualization), Küçük parçalara ayırma (Molecularization), Ağlar arası iletişim (Integration/Internetworking) ,Aracının olmaması (Disintermediation), Yakınsama (Convergence) ,Yenilikçilik (Innovation) ,Tüketerek üretme (Prosumption), Anlık/Hız (Immediacy), Küreselleşme (Globalization) ,Uyumsuzluk (Discordance) “ şeklinde sıralanmıştır. Kavramları açıklayacak olursak;

Bilgi (Knowledge): Dijital ekonomide ana üretim faktörü bilgiye dayalıdır. Diğer faktörler geri planda kalmaktadır. Bu durum işletmeleri elemanlarının düşüncelerini güncellemeye, bilgi işçilerinin ise yeteneklerini koruyup geliştirmeye uğraşacakları manasını taşımaktadır.

Sayısalılaştırma (Digitalization): Bilgi, sıfır ve birlerden oluşan dijital biçimiyle sayısal ortamda saklanabilir hale gelmiştir. Geçmişte, bilginin analog ya da fiziksel biçimde var olduğu dönemde iletişim, insanların fiziksel hareketliliğiyle sınırlıydı. Ancak günümüzde, dijital cihazlar sayesinde bilgi dijital forma dönüştürülerek küresel ölçekte hızlı, kolay ve serbest biçimde dolaşabilmektedir.

Sanallaştırma (Virtualization): Fiziksel bir donanım kaynağının örneğin bir sunucu, depolama birimi veya ağ yazılım aracılığıyla birden çok bağımsız ve izole edilmiş sanal kaynak gibi çalıştırılmasını sağlayan bir teknolojidir.

Küçük parçalara ayırma (Molecularization): Bir bütünün daha kolay anlaşılması, işlenmesi veya yönetilmesi amacıyla, daha küçük ve bağımsız kısımlara bölünmesi anlamına gelir.

Ağlar arası iletişim (Integration/İnternetworking): Farklı yerlerde bulunan bilgisayarların veya cihazların birbirini anlayarak haberleşmesidir. İnternet bu iletişimin en büyük örneğidir. Evdeki telefonun, başka bir ülkedeki sunucuya bağlanarak bir web sitesini açması, ağlar arası iletişim sayesinde olur.

Aracının olmaması (Disintermediation): Bir ürün ya da hizmetin, aracı kişi veya kuruluşlara ihtiyaç duymadan, doğrudan üreticiden tüketiciye ulaştırılmasıdır. Bu durum, teknolojinin ve özellikle internetin gelişmesiyle birlikte birçok sektörde yaygınlaşmıştır.

Yakınsama (Convergence): Farklı başlangıç noktalarından çıkan süreçlerin, fikirlerin, teknolojilerin ya da matematiksel dizilerin zamanla birbirleriyle benzerlik göstermesi, ortak bir noktaya yaklaşması ya da aynı hedefe ulaşması durumudur. Örneğin Akıllı telefonlar, kamera, internet, sesli arama ve bilgisayarı bir cihazda toplar. Bu, teknolojik yakınsamadır.

Yenilikçilik (Innovation): Mevcut durumun ötesine geçerek yeni fikirler, ürünler, yöntemler ya da aksiyonlar geliştirme sürecidir. Kısaca açıklayacak olursak, yenilikçilik bir şeyi tamamen yeni yaratmak ya da var olanı daha iyi, daha verimli, opsiyonel ve etkili hale getirmektir.

Tüketerek üretme (Prosumption): Bireylerin yalnızca ürün veya hizmeti satın alıp kullanmakla kalmayıp, aynı zamanda o ürün veya hizmetin oluşumuna katkı sağlamasıdır. Yani bireyler artık sadece tüketen değil, aynı zamanda içerik, fikir, yorum, tasarım ya da veri üreterek üretim sürecine aktif olarak katılan kişiler hâline gelmiştir.

Anlık/Hız (Immediacy): Bilginin, içeriğin ya da deneyimin gecikmeden, doğrudan ve ivedi bir şekilde sunulması durumunu ifade eder. Bireylerin bilgiye, hizmete veya iletişime zaman kaybetmeden, doğrudan ulaşma beklentisini tanımlar.

Küreselleşme (Globalization): Kültürlerin, fikirlerin ve ürünlerin uluslararası bütünleşmesi ve dünya geneline hızla yayılması sürecini ifade eder. Kompleks bir kavram olup bütün sektör, sanat, akademi ve meslek gruplarında yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.

Uyumsuzluk (Discordance): Birbiriyle çelişen uzlaşamayan durum, davranış ve ilişkilerin dengesiz ilişkiler ağı olarak nitelendirilmektedir. Burada unsurların bir birbirleriyle uyuşmaması söz konusudur.

1.2.4. Dijitalleşme ile Gelen Fırsatlar, Zorluklar ve Riskler

Dijital devrim, küresel ekonominin tüm alanlarında önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu değişimlerden en önemli ve etkili olanları arasında, "büyük veri", "bulut bilişim", "yapay zeka", "makine öğrenme" ve "Web 3.0" gibi yeni dijital ürün ve teknolojilerin ortaya çıkması yer almaktadır. Bu teknolojik dönüşüm, işletmelerin ve bireylerin günlük yaşamlarını ve faaliyetlerini büyük ölçüde etkilemekle kalmayıp, vergilendirme süreçleri ve vergi politikaları üzerinde de önemli etkiler yaratmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu dijital ürün ve teknolojilerin vergilendirme açısından mükellefler ve vergi idareleri için ne tür zorluklar ve fırsatlar doğurduğunu incelemek büyük önem taşımaktadır (Gölçek, 2023:561).

Dijitalleşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte bilgi, belge, ürün ve hizmetlere ulaşma olanakları çok hızlı ve çok pratik bir hale gelmiştir. Önceki dönemlerde ulaşılması daha zor olan ve zaman alan birçok bilgiye günümüzde teknolojik gelişmeler aracılığıyla anlık olarak erişim sağlayabilmek mümkün hale gelmiştir. Gündelik yaşamın olağan araçlarından akıllı telefonlar veya tabletler ile anında ve hızlı bir şekilde sınırsız veriye kısıtlama olmaksızın ulaşmak kullanıcıları memnun etmektedir. Sanal mekanlar dijitalleşme kapsamında oluşmuş, toplumlara her konudaki bilgileri anlık olarak erişim imkânı sağlamasıyla zaman kavramını kendi içinde bir avantaja çevirmiştir. Bilgiye erişim sağlandığı sırada, bireylerin önünde yer alan birçok engel ortadan kaldırılmıştır. Geçmiş dönemlerde yaşanan bilginin kaybolması, tahribatı, takip edilememesi, kontrol edilememesi gibi tecrübeye sabit hale gelen sorunların önüne geçilmiştir. Enformasyona dayalı ağlar gündelik hayatı örgütlü bir sisteme çevirmiştir. Gündelik hayatın enformasyona dayalı dijitalleşmesini gerek devlet gerek özel sektör kurumlarının işleyişlerinde, ev merkezli çalışma düzeninde, telealışveriş-online tüketici hizmetlerinde, sağlık hizmetlerinde, eğitim-öğretim ve sosyal hizmette, eğlence sektöründe ve gündelik hayatın işleyen mekanizmalarında aktif olarak görmek gittikçe sıradanlaşacaktır. Dijitali böylesine yaygınlaştıran unsur küreselleşmedir (Çiftçi ve Karakaş, 2019:9).

Dijitalleşmenin gündelik yaşantımıza yönelik birçok olumlu etkisinin var olduğunu değerlendirmekle birlikte, sağladığı avantajlarının yanında farklı dezavantajları da mevcuttur. Günümüzde kitleler arası iletişimin ve veri akışının pratik ve hızlıca yerine getirilebilmesi en büyük avantajlardan biri olmuştur. Ancak beraberinde yerini aldığı mesleklerin yok olmasına sebep olması, o meslek grubundaki işsizliği artırması, dünyada herkesin dijital kaynaklara aynı imkanlarla ulaşamaması sebebiyle rekabette haksızlığı ortaya çıkarması, kötü niyetli dijital korsanların özel ve kişisel bilgilere ulaşması, siber zorbalıkların artışa geçmesi dezavantajlar olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekleştirilen bir araştırmadan elde edilen bulgulara göre teknoloji ve internet kullanımının artmasıyla 2030'lu yıllara gelindiğinde 400-800 milyon kişide meslek kaybı yaşanabileceği, bunun yanında 75-375 milyon kişinin ise yeni meslek

gruplarında hizmet vermeye başlayacağı belirtilmiştir. Bu çalışmada meslek gruplarına olan talebi karşılamak üzere yaklaşık 900 milyon yeni iş olanaklarına ihtiyaç duyulacaktır (Chui ve McKinsey, 2017)' ye göre (aktaran Bozkurt ve Durgun Kaygusuz, 2024:33). Bu çalışmaya bakılarak dijital dönüşümle birlikte istihdamda kayıplar yaşanacağı ön görülse de oluşacak yeni iş olanakları istihdamdaki açığı kapatmaya yardımcı olacaktır. Kişiler kendilerini sürece adapte ederek ve geliştirerek yeni meslek dallarına geçiş yapabilecek nitelikte olmalıdır. Dijital teknolojilerin hayatımıza girmesinden önce işler çoğunlukla insan gücüyle yapılmaktaydı. Dijital teknolojilerin daha fazla alanda bulunmasıyla bir işin daha az insan gücü ve daha kısa zamanda yapılmasını sağlamaktadır. Bu durum beraberinde işsizlik sorununu da getirmektedir. Ancak diğer sanayi devrimlerinde olduğu gibi işsizlik sorunundaki çözüm ihtiyacı zamanla yerini istihdama bırakacaktır. Üretimin ve talebin artmasıyla yeni iş olanakları ortaya çıkacak ve istihdam için yararlı bir alan oluşturacaktır. Dolayısıyla dijitalleşme ile bazı mesleklerdeki ihtiyaçlar azalırken yeni oluşacak mesleklere de çalışan ihtiyacı artacaktır (Bozkurt ve Durgun Kaygusuz, 2024:33).

Dijital ekonomi, sınırların önemsizleştiği, fiziksel varlıkların yerini dijital varlıkların aldığı ve iş modellerinin hızla dönüştüğü yeni bir dünya düzeni yaratmaktadır. Bu dönüşüm, mevcut vergi sistemlerinin ve uygulamalarının, dijital ekonominin özgün yapısı ve ihtiyaçlarına cevap verme kapasitesini sorgulamaktadır. Dijital ekonominin getirdiği hızlı ve sürekli değişim, geleneksel vergi sistemlerinin güncelliğini ve etkinliğini kaybetme riskiyle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu durum hem mükellefler hem de vergi idareleri için önemli zorlukları ve fırsatları beraberinde getirmektedir. Mükellefler açısından, dijital ekonomi sayesinde yeni iş modelleri ve gelir akışları geliştirme imkanı doğmuştur. Aynı zamanda, mükellefler için vergi planlaması ve uyum süreçlerinde karmaşıklık ve belirsizlik artmıştır. Özellikle, dijital ekonominin doğası gereği, fiziksel varlık ve sınırların belirsizleşmesi, vergi mükellefiyetinin tespiti ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi konusunda sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu zorluklar, mükelleflerin vergi planlaması ve uyum süreçlerinde daha fazla çaba harcamalarını ve daha etkin stratejiler geliştirmelerini gerektirmektedir. Vergi idareleri açısından ise dijital ekonomi, yeni düzenleme ve denetim zorlukları doğurmaktadır. Dijital ekonominin getirdiği yeni iş modelleri ve teknolojiler, vergi idarelerinin geleneksel vergilendirme yaklaşımlarını ve yöntemlerini yeniden gözden geçirmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu süreçte, vergi idarelerinin, vergi kayıp ve kaçak riskini minimize etmek için daha etkin ve inovatif vergi denetim ve toplama yöntemleri geliştirmeleri beklenmektedir. Bununla birlikte, dijital ekonomi vergi idareleri için önemli fırsatlar da sunmaktadır. Öncelikle, dijital teknolojiler sayesinde vergi idareleri, mükellefler ve diğer paydaşlarla daha hızlı ve etkin iletişim kurabilme imkanı elde etmektedir. Ayrıca, büyük veri, yapay zeka ve makine öğrenme gibi teknolojilerin kullanımıyla, vergi idareleri daha sofistike risk analizleri ve denetim stratejileri geliştirebilmekte ve vergi uyumu süreçlerini daha verimli hale getirebilmektedir. Bu bağlamda yeni dijital teknolojilerin ÇUŞ'lerin vergi planlamalarında ne gibi zorluklar ve fırsatlar yarattığı önem arz etmektedir (Gölçek, 2023:561,562).

Dijitalleşme her geçen gün küresel bir yapıya bürünse de günlük yaşamda da

vazgeçilmez olduğu toplumun bir kanısı haline gelmiştir. Sağlamış olduğu faydalar ile bireyler tarafından daha fazla benimsenmektedir. Bireyler tarafından benimsenmesinin yanında kültür, ekonomi, siyaset, hukuk, sağlık ve eğitim gibi kitleleri etkisi altına alan bir olgudur. Kapsamının bu kadar geniş çaplı olması dijitalleşmeyi güçlendirmektedir (Bozkurt ve Durgun Kaygusuz, 2024:33).

1.3. Dijitalleşmenin Vergisel Boyutu

Dijitalleşme, bilginin sayısallaştırılması anlamına gelmektedir. Elde edilen verilerin sayısallaştırılarak değişik platformlarda yer edinme süreci olarak tanımlanmaktadır (Ersöz ve Özmen, 2020:172). 1980’li yıllar ile birlikte gündelik ekonomik hayata, 1990’lı yıllara girilmesiyle birlikte, toplumsal yaşama dijital teknolojilerin müdahil olduğu dönemler başlamıştır.

Vergi dolayısıyla devlet ve bireyler arasında bir borç-alacak ilişkisi doğmaktadır. Bu da her iki tarafa da sorumluluk yüklemektedir (Arıkan ve Tosuner, 2018:43). Vergilerin mükellefler ve sorumlular nezdinde toplanmasında yaşanan problemler sonrasında devletlerin gayretleri ve çalışmaları üzerine, modern anlamda uluslararası alanda yapılan ilk çalışmalar Avrupa Ekonomik Topluluğunun dünya sahnesine çıkması ile birlikte gerçekleşmiştir. Uluslararası mal ve hizmet hareketlerinin kademeler halinde serbestleştirilmesi ve sermayenin ülkeler arasındaki hareketliliğine ilişkin engellerin kaldırılmasına ilişkin atılan adımlar, giderek ülkelerin mal, hizmet ve faktör piyasalarının ulusal olma özelliğini yitirmesine zemin hazırlamaktadır.

Küreselleşme sürecinde, uluslararası iş bölümünün farklı bir şekle dönüştüğü, bir malın üretim sürecinin değişik aşamalarının, alternatif üretim yerlerinin karşılaştırmalı üstünlüklerine bağlı olarak, dünyanın farklı ülkelerinde gerçekleştirebilmesinin olanaklı hale geldiği görülmektedir. (Turhan, 2020). Söz konusu durum dijitalleşmeyi vergisel anlamda vergi toplayan kurumlar ve otoriteler bakımından zorunlu hale getirmiştir. Bu nedenle vergilerin tahsili, denetimi ve mükelleflerin kontrolünü sağlamak amacıyla dijital çalışmalar ışığında çözüm yolları aramak tartışmasız bir şekilde önemli hale gelmiştir.

1.3.1.Vergilendirmeye Konu Olan Dijital Ekonominin Potansiyel Büyüklüğü

Dijitalleşme sürecinin hız kazanmasıyla birlikte dijital ekonomi, küresel ekonomik yapının temel unsurlarından biri haline gelmiştir. İnternete dayalı ticaret modelleri, çevrimiçi hizmet sağlayıcılar, dijital reklamcılık faaliyetleri ve veri temelli uygulamalar bu ekonomik dönüşümün başlıca bileşenleri arasında yer almaktadır. Söz konusu gelişmeler, yalnızca ekonomik yapı üzerinde değil, kamu maliyesi açısından da yeni fırsatlar ve bazı zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonominin geleneksel sektörlere kıyasla çok daha dinamik bir büyüme göstermesi, devletlerin vergi tabanlarını dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenleme ihtiyacını doğurmuştur. Özellikle e-ticaret hacminin her geçen yıl artması ve dijital platformların

milyonlarca kullanıcıya hizmet sunması, bu alanda ciddi bir vergi potansiyeli bulunduğunu göstermektedir. Ancak dijital hizmetlerin çoğunlukla sınır ötesi nitelik taşıması, mevcut vergi sistemlerinin bu gelirleri tam anlamıyla kapsam altına almasını güçleştirmektedir. Çok uluslu dijital şirketlerin, hizmet verdikleri ülkelerde fiziksel bir varlık bulundurmaksızın faaliyet göstermesi, bu ülkelerde gelir elde etmelerine rağmen düşük ya da hiç vergi ödememelerine yol açabilmektedir. Bu durum, vergi adaleti ve mali sürdürülebilirlik açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu nedenle pek çok ülke, dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi amacıyla yasal ve yapısal düzenlemelere yönelmektedir. Küresel düzeyde yapılan projeksiyonlar, dijital ekonominin önümüzdeki dönemde dünya genelinde gayrisafi yurt içi hasıla içerisindeki payının önemli ölçüde artacağını öngörmektedir. Dijital ekonominin büyük bir hızla gelişimini sürdürdüğü bilinmektedir. Geleneksel iş modellerinin yerini alan yeni dijital iş modelleri gün geçtikçe daha da önemli hale gelmekte ve dijital ekonominin getirdiği ekonomik birikim artmaktadır. Türlerine göre dijital ekonominin unsurlarının 2018 yılındaki büyükleri ve 2025 yılı tahminleri aşağıdaki gibidir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:8).

Tablo 1: Teknoloji Unsurlarının Tahmini Piyasa Değeri (Milyar dolar)

	2018	2025 (tahmini)
3D yazıcılar	10	44
5G	1	277
Blok zincir teknolojileri	1	61
Büyük Veri (Big Data)	32	157
Drone teknolojisi	69	141
Genetik Mühendisliği teknolojileri/ Genom Düzenleme	4	10
Güneş Enerjisi Teknolojileri	54	344
Nesnelerin İnterneti (IoT)	130	1500
Robot teknolojisi/ Robotik teknoloji	32	499
Yapay zekâ (AI)	16	191

Kaynak: (Statista, 2021) ‘den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:8).

Tablo 1’de sunulan veriler ışığında farklı dijital teknoloji alanlarının 2018–2025 yılları arasındaki piyasa büyüklüklerini karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. Bu alanlar arasında, özellikle 5G, nesnelerin interneti (IoT), robot teknolojisi, yapay zekâ (AI) ve blok zincir teknolojileri büyüme oranları dikkat çekmektedir. Örneğin; 2018’de yalnızca 1 milyar dolar büyüklüğe sahip olan 5G teknolojisinin 2025 yılına kadar 277 milyar dolara ulaşması beklenmektedir. Bu yaklaşık 277 katlık bir büyümeye işaret etmektedir ki bu durum, yeni nesil iletişim altyapılarının dijital ekonominin merkezine oturacağını açıkça göstermektedir. Benzer şekilde, IoT’nin 130 milyar dolardan 1.500 milyar dolara yükselmesi, veri üretimi ve makine iletişiminin dijital sistemlerdeki rolünü vurgulamaktadır. 2018–2025 yılları açısından yapılan

piyasa değer tahminleri, dijital ekonominin yalnızca büyümele kalmayıp yapısal olarak çeşitlendiğini ve çok sektörlü bir etki alanına yayıldığını göstermektedir. 5G, IoT, yapay zekâ ve robot teknolojileri gibi alanlar, dijitalleşmenin yönünü belirlemektedir. Bu teknolojilerin vergilendirilmesi, regülasyonu ve teşviki ülkelerin dijital ekonomideki konumlarını doğrudan etkileyeceğı gözükmemektedir.

1.3.2. Dijital Ekonomiden Elde Edilen Gelirler

Dijital ekonomi çerçevesinde oluşan gelirler, internet ve çeşitli dijital teknolojilerin kullanıldığı ekonomik faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Bu gelirler, doğrudan dijital ürün ve hizmetlerin satışından elde edilebildiğı gibi; veri kullanımı, dijital reklamcılık, abonelik sistemleri ve lisanslama gibi dolaylı gelir kalemlerini de kapsamaktadır. E-ticaret platformlarından sağlanan gelirler, dijital içerik üretimi ve dağıtımı, çevrimiçi hizmet abonelikleri, bulut bilişim çözümleri ve mobil uygulamalar, dijital ekonominin temel gelir kaynakları arasında yer almaktadır. Bunun yanı sıra, büyük teknoloji firmalarının sağladığı dijital reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Özellikle sosyal medya platformları, arama motorları ve dijital yayıncılık mecralarında kullanıcı verilerinin analiz edilerek hedefli reklamcılık faaliyetlerinde kullanılması, bu gelirlerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu durum, dijital veri üretiminin ekonomik değerini açıkça ortaya koymaktadır. Ayrıca, yazılım geliştirme, yapay zekâ uygulamaları ve çevrimiçi danışmanlık gibi yüksek katma değerli dijital hizmetler, dijital ekonominin önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır. Bu hizmetlerin çoğı sınır ötesi nitelikte sunulduğundan, elde edilen gelirler küresel ölçekte dağılım göstermekte ve geleneksel vergi düzenlemelerinin dışında kalabilmektedir. Dolayısıyla, dijital ekonomiden elde edilen gelirler hem ekonomik büyüme hem de kamu maliyesinin sürdürülebilirliğı açısından stratejik bir öneme sahiptir.

Tablo 2: Dijital Ekonomiden Elde Edilen Gelirler (Milyar dolar)

	2020	2021
Dijital medya (video oyunları, YouTube gibi, Netflix gibi), e-kitap ve diğer e-yayınlar, dijital müzik	250 milyar dolar	294 milyar dolar
Dijital reklam	398 milyar dolar	466 milyar dolar
Dijital sağlık (fitness, akıllı saat, uzaktan doktor hizmetleri, e-eczane)	104 milyar dolar	129 milyar dolar
e-Hizmetler (restoran yemek teslim hizmetleri, çevrimiçi gıda teslim uygulamaları, etkinlik bilet alımları, arkadaşlık uygulamaları)	263 milyar dolar	327 milyar dolar
e-Ticaret	2,8 trilyon dolar	3,3 trilyon dolar
Fintech (finansal teknoloji ürünleri, dijital ödeme, neobanking, dijital yatırım)	8,5 milyar dolar	11,3 milyar dolar
Sosyal medya reklamları (dijital medyanın altında)	131 milyar dolar	154 milyar dolar
Telefon ve bilgisayar teknolojileri	695 milyar dolar	737 milyar dolar
Ulaşım hizmetleri (uçak biletleri, toplu taşıma, araç kiralama, bisiklet paylaşma, scooter paylaşma,	753 milyar dolar	976 milyar dolar
Veri hizmetleri (ağ alt yapısı, sunucular, depolama)	298 milyar dolar	316 milyar dolar

Kaynak: (Statista, 2021) ‘den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:9).

İlgili verilerde e-ticaretin payının diğer sektörlerle göre çok fazla olmasında, e-ticaretin müşterilere sağladığı çeşitli avantajların (farklı satıcıların fiyatları arasında kıyaslama yapılabilmesi ve bilgi eksikliğini azaltması gibi) etkili olduğu öne sürülebilir. Covid-19 sonrasında insanların evden çıkamadığı bir dönemde alışverişlerin de e-ticaret aracılığıyla gerçekleştirilmesi de sektöre olan rağbeti artırmış olabilir. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:9). Ayrıca 2021 yılına ait verilerin artmasının altındaki bir diğer nedenin vergi idarelerinin durumsal farkındalığının teknolojik gelişmelerle artmış olduğu 2020 yılına nazaran daha etkin bir vergi denetiminin yapıldığı göz önünde bulundurulmalıdır.

1.3.3. Dijital Ekonomide Potansiyel Vergi Alanları

Dijital ekonomi birçok iş modelinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. OECD tarafından yeni iş modelleri hakkında aşağıdaki gibi bir sıralama yapılmasına rağmen bu kapsam çerçevesinde sınırlandırma yapmak imkânsızdır. Bunun başlıca sebebi teknolojinin her geçen günün değişime uğramasıdır. Ayrıca aşağıda sıralanan modellerin bir kısmının birbirini tamamlayıcı özelliğe sahiptir. Örneğin, ödeme hizmetleri e-ticaret ve bulut bilişimle tamamlayıcı özelliğe sahiptir (Turan, 2021:3). Dijital ekonomi yenilik ve değişim arz eden bir ekonomi modeli olması sebebiyle, son yıllarda birbiriyle bağlantılı ama bir o kadar da uzak yeni vergi alanları oluşumuna sebep vermiştir. Bunları çoğaltmak mümkündür.

1.3.3.1. Elektronik ticaret (E-ticaret)

İletişim teknolojilerinin ve internet kullanımının hızla gelişmesi ile dünyada yeni bir ekonomik düzenin yaygınlaştığı görülmektedir. Buna bağlı olarak; coğrafi sınırlar ortadan kalkmış, satıcı ile alıcının buluştuğu yer olan pazarlar farklı bir boyut kazanmış ve satıcılar tüm dünyayı müşteri kabul ederek ticari faaliyetlerini web tabanlı sistemlere kaydırmışlardır (Civan ve Bal, 2002: 1011). 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. Maddesinde *“Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyeti, ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır.

Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organisation, WTO) elektronik ticaret kavramını, “mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması” şeklinde tanımlamıştır. OECD'ye göre e-ticaret, Sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir. Doğrudan pazarlamanın bugün ulaştığı en son nokta olarak karşımıza çıkan “Elektronik Ticaret” kavramı kar amacı güden ve gütmeyen tüm kuruluşları kapsamaktadır (Doğan ve Hamşioğlu, 2002: 886). E-ticaret modelleri temel olarak; işletmeden işletmeye (Business to Business, B2B), işletmeden tüketiciye (Business to Consumer, B2C) ve tüketiciden tüketiciye (Consumer to Consumer, C2C) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bunların başında e- ticaretin büyük bir oranını B2B olarak gerçekleştirilen işlemlerden oluşmaktadır. Ardından B2C ve C2C ticaret modeli yer almaktadır (OECD, 2015(b))’ den aktaran (Turan, 2021:3-4).

1.3.3.2. Web Tabanlı Reklamcılık/İnternet Reklamcılığı

Geleneksel olarak gerçekleştirilen pazarlama çalışmalarına benzer olarak internet üzerinde yapılan pazarlama şeklidir. İnternet tabanlı uygulamalarda ve web sitelerinde ses, görüntü, animasyon gibi teknolojilerin kullanıldığı online Pazarlama içerisinde yer alan reklamlara internet reklamları denilmektedir (Özen ve Sarı, 2008:15). İnternet reklamcılığı sayesinde tüketici, daha fazla bilgi için reklamı tıklayabilmekte ve istediği takdirde reklama konu ürünü satın alabilmektedir (Mastar Özcan, 2016: 75). Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı genellikle; arama motoru reklamları, e-mail reklamları, içerik reklamları, sosyal medya reklamları, web sitelere ait reklam alanları ve reklam siteleri olarak sınıflandırılmaktadır. Özellikle yeni dönem Blogger, Youtuber, Vlogger olarak nitelendirilen ünlü isimlerle iş birliği veya Influencer şeklindeki sosyal medya aktörleri internet reklamcılığında özellikle günümüz dijital dünyasında önemli bir yer tutmaktadır.

1.3.3.3. Bulut Bilişim

“Cloud Computing” kavramı Türkçe’ye genellikle “Bulut Bilişim” olarak çevrilmiştir. Bulut Bilişim tüm verilerin, bilgilerin, belgelerin, yazılımların, uygulamaların web bulutu üzerinde yer alan sanal bir alanda depolanmasını ve ağ üzerinden ulaşılmasını sağlayan bir teknolojidir. Başka bir şekilde tanımlarsak, bulut bilişim kullanıcıların sunucu kaynaklarını ortak kullanmalarına imkân veren ve

yönetilmesinin göreceli olarak basit olduğu düşünölen bir teknolojidir. Bulut Bilişimin mekânsal özelliğini ön plana çıkararak yazılım ve donanımdan meydana gelen bir veri merkezi olarak tanımlamaktadır. Bulut Bilişimin donanımsal kaynakları servis olarak sunmasına odaklanan tanımlamaya göre ise işletmelerin kendi altyapılarına internet üzerinden ulaşabilmesini sağlayan bir teknolojidir.

1.3.3.4. Elektronik Ödeme Hizmetleri

Elektronik para kuruluşu nezdinde açılan, alınan fon tutarı kadar ödeme işlemi yapılmasını sağlayan çevrim içi hesaplardır. Elektronik para hesabı ile mal veya hizmet alımının yanı sıra her türlü ödeme işlemleri de yapılabilir. Sahibine süreye veya tutara bağılı olarak getiri sağlamaz, kredi imkânı sunmamaktadır. Kredi kartı, banka kartı, sanal kart, e-çek ile online olarak yapılan ödemeler elektronik ödeme hizmetlerine dahildir. Bununla birlikte, elektronik ödeme sistemi veya online ödeme sistemi olarak da adlandırılır. Ayrıca e-ödemeler dünya genelinde e-payment olarak geçmektedir.

1.3.3.5. Üç Boyutlu Yazıcılar

En basit haliyle üç boyutlu yazıcı, bilgisayar ortamında saklanan verinin fiziksel gerçek nesnelere dönüştürölmesini sağlayan cihazlardır. Bu teknoloji aynı zamanda, geleneksel imalat yöntemleri ile elde edilemeyecek geometrileri de üretebilmektedir. Geçmişine baktığımız zaman ilk örnekleri 80’li yıllarda ortaya çıkmıştır. Son yıllarda ise hızlı prototipleme alanında fazla ilgi görmesi, pratik elde edilebilir bir forma kavuşması ile yaygınlaşmaya başlamıştır 3 boyutlu üretim olarak da adlandırılan bu teknoloji, masaüstü imalat ya da eklemeli üretim (additive manufacturing) olarak da kabul gören üretim biçimidir. Bu yazıcılar, üretimi gerçekleştirebilmek için birçok farklı teknoloji kullanabilmektedirler. Teknolojiler arasındaki farklılıklar genellikle katmanların nasıl oluşturulduğu ile alakalıdır (Şahin, Turan, 2018:100).

1.3.3.6. Uygulama Mağazaları

Uygulama mağazaları, genellikle bir işletim sisteminin parçası olarak sağlanan bir dijital dağıtım platformu türüdür. Akıllı telefonlar ve tabletler yoluyla internet erişiminin artması, çevrimiçi hizmetlerin kullanımının artmasına ve dolayısıyla uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur. Uygulama mağazaları, genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, bilgileri görüntüleyebilen, uygulamayı cihaz üzerinden satın alarak otomatik olarak indirip yükleyebilen merkezi perakende platformlar şeklinde gelişmiştir (OECD, 2015a:58) ’ye göre (aktaran Artar, 2019:12,13). Birçok çevrimiçi site ve servis, internet adresini girerek ulaşmaktan daha kolay, daha hızlı ve 12 daha etkin olan bağımsız uygulamaları kullanıcılarına sunmaktadır. Bazı uygulama mağazaları, yalnızca belirli bir cihaza sahip tüketiciler tarafından kullanılabilirken bazı uygulama mağazalarına belirli bir işletim sistemini kullanan herhangi bir cihazın tüketicileri erişebilmektedir (OECD, 2015a:58) ’ye göre (aktaran Artar, 2019:12,13). Sosyal medyada ve toplumda en çok bilinen uygulama

mağazaları arasında; Google Play Store, Apple App Store yer almaktadır. Mobil uygulamalara örnek olarak WhatsApp, Messenger, Instagram ya da Facebook'un mobil uygulamaları yer almaktadır.

1.3.3.7. Yüksek Frekanslı İşlemler

Finans piyasalarında son derece hızlı ve yoğun işlem yapma olanağı sağlayan gelişmiş bir algoritmik ticaret yöntemidir. Bu sistem, saniyenin çok küçük dilimlerinde gerçekleşen işlemleri mümkün kılan karmaşık bilgisayar algoritmalarına dayanır. HFT'nin en ayırt edici özelliği, işlemlerin olağanüstü bir hızda yürütülmesidir; saniyenin milyonda biri kadar kısa sürede bile binlerce işlem yapılabilir. Bu yüksek hız unsuru, HFT'yi diğer geleneksel ticaret yöntemlerinden açık biçimde farklılaştırır. HFT algoritmaları, karmaşık matematiksel modeller kullanarak piyasa verilerini gerçek zamanlı olarak analiz eder ve insan müdahalesine ihtiyaç duymadan otomatik ticaret kararları alır. Bu süreçte fiyat değişimleri, piyasa likiditesi ve çeşitli ticaret sinyalleri dikkatle değerlendirilir. HFT stratejilerinin temelinde, piyasadaki küçük fiyat dalgalanmalarından hızlı şekilde kazanç sağlamak yer alır. Bu sistem, her işlemde düşük riskli ve kısa vadeli küçük kârlar elde etmeyi amaçlar; genellikle yüksek kaldıraç kullanmaz ve uzun süreli pozisyonlar taşımaz. Günümüzde HFT, küresel finans piyasalarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 2024 yılı verilerine göre, borsa işlemlerinin yaklaşık yüzde 65'i, Avrupa piyasalarında ise yaklaşık yüzde 40'ı yüksek frekanslı işlem sistemleri aracılığıyla gerçekleştirildiği tahmin edilmektedir.

1.3.3.8. Katılıma Dayalı Ağ Platformları

İnternet ortamında insanların bir araya gelerek bilgi paylaştığı, içerik oluşturduğu, tartışmalara katıldığı ve birlikte üretim yaptığı sistemlerdir. Bu platformlarda kullanıcılar sadece izleyici değil; içerik yazabilir, yorum yapabilir, oy verebilir veya kendi fikirlerini paylaşabilir. Yani kullanıcılar sistemin aktif bir parçası hâline gelir. Örnek verecek olursak, Youtube, Microsoft Teams, Whatsapp grupları, Zoom vb. platformları sıralayabiliriz.

1.3.3.9. E-Spor

Genellikle konsol oyunları, bilgisayar oyunları, mobil oyunlar gibi çeşitli dijital oyunları içermektedir. Günümüzde birçok e spor kulübü kurulmuştur ve e-spor oyuncuları ücret geliri elde etmektedir. Uluslararası ve ulusal anlamda popüler turnuvalarda popüler oyuncular boy göstermektedir. Özellikle genç olarak nitelendirilebilecek kitleler üzerinde popülerliği günden güne artmaktadır. Kulüplerin çeşitli turnuva/müسابakalardan elde ettiği kazançlar, sponsorluk gelirleri ve sosyal medya platformları üzerinden gelirler, taraftar tokenları ve sporcuların ücret kazançları vergilendirilebilir kazanç olarak görülmektedir.

1.3.3.10. Blok Zincir Teknolojileri, Kripto Paralar, NFT

Günümüzde dijitalleşmenin hız kazanmasıyla birlikte bilgi teknolojilerinde köklü stratejik değişimler yaşanmaktadır. Bu dönüşümün merkezinde yer alan blok zincir (blockchain) teknolojisi, yalnızca finansal işlemleri değil; veri güvenliği, kimlik doğrulama, dijital mülkiyet ve dağıtık sistemler gibi birçok alanı yeniden şekillendirmektedir. Blok zincir teknolojisinin bir uzantısı olarak ortaya çıkan kripto paralar ve değiştirilemez tokenlar (non-fungible tokens, NFT) ise ekonomik, teknolojik ve kültürel düzlemde yeni tartışmaların doğmasına neden olmuştur.

Blok zincir, merkezi bir otoriteye ihtiyaç duymadan çalışan, dağıtık bir dijital kayıt sistemidir. Bu sistemde veriler, “blok” adı verilen yapılarda toplanır ve her blok, bir önceki bloğun kriptografik özetini (hash) içerecek şekilde birbirine bağlanarak zincir oluşturur. Bu yapı sayesinde verilerin geriye dönük olarak değiştirilmesi neredeyse imkânsız hâle gelir ve sistemin güvenliği konsensüs mekanizmaları aracılığıyla sağlanır. Blok zincir teknolojisi ilk kez 2008 yılında, Satoshi Nakamoto takma adını kullanan bir kişi veya grup tarafından, dijital para birimi Bitcoin’in altyapısını oluşturmak amacıyla geliştirilmiştir. Kripto paralar, blok zincir teknolojisi üzerine inşa edilmiş, merkezi olmayan, şifreleme temelli dijital değer birimleridir. İlk örneği olan Bitcoin (2009), geleneksel finansal araçları ortadan kaldırarak doğrudan, güvenli ve sansüre dayanıklı bir ödeme sistemi sunmayı hedeflemiştir.

Zamanla Ethereum, Solana ve Cardano gibi farklı blok zincir platformları üzerinde çok sayıda kripto varlık ortaya çıkmıştır. Kripto paralar “değiştirilebilirlik” (fungibility) özelliğine sahiptir; yani her birim, diğer birimle eşdeğer kabul edilir. Bununla birlikte bazı kripto varlıklar yalnızca değer aktarımı için değil, aynı zamanda akıllı sözleşmelerin yürütülmesi, merkeziyetsiz finans (DeFi) işlemleri ve oyun içi ekonomiler gibi alanlarda da kullanılmak üzere tasarlanmıştır. Ancak bu yeni finansal düzen, düzenleyici meydan okumalar ve teknik zorluklar gibi bir dizi sorunu da beraberinde getirmiştir (Huseynli, 2024:54). NFT (Non-Fungible Token), kripto pazarlarında alınıp satılabilen benzersiz tokenlardır. NFT, dijital bilgileri depolamak, organize etmek, taşımak ve programlamak için yeni bir yöntemdir. Sanat, oyun, eğlence, finans, tedarik zincirleri ve fiziksel dünya mülklerinin sertifikasyonu gibi birçok alanda kullanılabilen bu teknoloji hem sahibine hem de üreticisine yeni fırsatlar sunmaktadır. NFT'lerin bu geniş kullanım alanları, dijital varlıkların mülkiyetini, ticaretini ve izlenmesini sağlayarak birçok sektörde yeni olanaklar yaratmaktadır (Düzenli ve Perdahçı 2024:17). Temel işlevi, dijital içeriklerin mülkiyetini ve sahiplik geçmişini şeffaf biçimde kayıt altına almaktır. Bu yönüyle NFT'ler, telif hakkı yönetimi, dijital koleksiyonculuk, içerik üreticilerine doğrudan gelir modelleri oluşturma gibi alanlarda kullanılmaktadır. Görsel sanat eserlerinden müzik parçalarına, oyun içi öğelerden sanal arazilere kadar geniş bir dijital içeriği temsil etmektedir.

1.3.3.11. Metaverse

Geleceğin teknolojileri arasında yer alan metaverse alemi, potansiyel olarak önemli gelir kaynağı olarak görülmektedir. Metaverse evreninde düzenlenen konserler, verilen eğitimler, emlak alım-satımları ya da ticari işlemler yeni kazanç imkânları ortaya çıkarmaktadır. Tıpkı geleneksel ticari işlemlerin elektronik ticarete konu olması gibi, çeşitli etkinliklerin metaverse evreninde sunulması da vergilendirilmemiş kazançlar meydana getirmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:12). Sanal mülkiyet, dijital hizmetler ve kullanıcı temelli gelirler gibi unsurlar, vergi idareleri için yeni düzenleme ve denetim tekniklerini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, hem ulusal vergi sistemlerinin dijitalleşmeye uyumlu hale getirilmesi hem de uluslararası iş birliğinin güçlendirilmesi gerekmekte bununla ilgili mevcut çalışmalar devam etmektedir.

1.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Küreselleşmenin etkisiyle hız kazanan dijitalleşme süreci, ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümünün fiziksel ortamlardan dijital platformlara taşınmasına neden olmuştur. Bu dönüşüm, klasik vergi sistemlerinin dayandığı coğrafi yerleşiklik, fiziki varlık ve maddi işlem temelli yapıları zayıflatmış; vergisel egemenlik, mükellefiyetin belirlenmesi ve gelir tespiti gibi temel vergisel ilkelerin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda, dijital ekonominin vergilendirilmesi, çağdaş vergi hukukunun en karmaşık ve çok boyutlu meselelerinden biri haline gelmiştir. Dijital ekonominin ortaya çıkışı, klasik vergi hukukunun dayandığı yerellik, mülkiyet, kalıcı iş yeri ve fiziksel varlık gibi temel kavramları tartışmaya açmıştır. Özellikle internet temelli ekonomik faaliyetlerin, geleneksel anlamda bir “pazar” alanına ihtiyaç duymaksızın yürütülmesi, mevcut vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca dijitalleşme ile birlikte ortaya çıkan yeni meslek alanları ve ticaret biçimleri, mevcut vergi mevzuatlarının uygulanabilirliğini sınırlamakta; dolayısıyla vergilendirme sürecinde çözüm bekleyen yeni sorun alanları doğurmaktadır.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, ekonomik işlemlerin herhangi bir fiziksel varlık ya da coğrafi sınıra bağlı kalmaksızın gerçekleştirilmesine olanak tanımıştır. Özellikle e-ticaret gibi işlemler sayesinde uluslararası ekonomik faaliyetler hem pratikleşmiş hem de ivme kazanmıştır. Bu dijital faaliyetler aracılığıyla kullanıcı verilerinden gelir kazancı ve yeni kazanç çeşitlerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu çerçevede dijitalleşme ve vergilendirme, birbirinden bağımsız düşünülemeyecek kadar yakın iki kavram olarak ön plana çıkmaktadır. Dijitalleşmenin artması, geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına ve dolayısıyla vergi tahsilat oranlarının düşmesine neden olmuştur. Bu durum, toplam vergi gelirlerinde azalmaya ve dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanında zorluklara yol açmaktadır. Buna karşılık, kamu idarelerinin artan teknolojik ihtiyaçları, kamu harcamalarının da yükselmesine neden olmaktadır. Nitekim 2008 Küresel Finans Krizi ve COVID-19 pandemisi gibi olağanüstü dönemlerde gerçekleştirilen kamu müdahaleleri sonucunda birçok gelişmiş ülkenin mali hareket alanı daralmış; kamu borç yükü önemli ölçüde

artmıştır.

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, son yıllarda vergi otoriteleri ve politika yapıcılar arasında yoğun şekilde tartışılan konular arasında yer almaktadır. İnternetin ve dijital teknolojilerin yaygınlaşması, işletmelerin fiziksel varlık bulundurmaksızın küresel ölçekte faaliyet gösterebilmesini mümkün kılmaktadır. Bu durum, özellikle çok uluslu dijital platformlar açısından, mevcut yerel vergi mevzuatlarının etkili biçimde uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Dijital hizmetler; çevrim içi reklamcılık, dijital ürün satışları ve kullanıcı verilerinden elde edilen kazançlar gibi birçok alanda gelir üretmektedir. Ancak bu gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceği konusu, ciddi bir belirsizlik yaratmakta ve uluslararası vergilendirme ilkeleri açısından sorun teşkil etmektedir (Zıvalı ve Demirli, 2022).

Bir dijital şirketin herhangi bir ülkede fiziksel bir ofis bulundurmadan gelir elde etmesi, “ekonomik varlık” ile “vergisel yükümlülük” arasındaki ilişkinin yeniden tanımlanmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca dijital ortamda elde edilen gelirlerin hukuki niteliği, hangi anda vergilendirilmesi gerektiği ve hangi vergi türüne tabi olacağı gibi teknik detaylar, uygulamada çok sayıda sorunu beraberinde getirmektedir. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik ilk adımlar, dijital platformların gelir elde ettikleri pazarlarda da vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını sağlamak amacıyla atılmıştır. Örneğin Avrupa Birliği, dijital hizmet sağlayıcılarının kullanıcılar üzerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini öngören Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulamasını hayata geçirmiştir (Topçu, 2021). Bu tür düzenlemeler, vergi mükelleflerinin kazançlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelerde (vergi cennetleri) beyan etmelerini engellemeyi amaçlamaktadır. Bununla birlikte, dijital platformların “yerleşiklik” kriterine göre vergilendirilmesi de önemli bir tartışma alanı haline gelmiştir. Geleneksel vergi sistemleri, vergi yükümlülüğünü şirketlerin fiziksel varlıklarına göre belirlerken, dijital ekonomide bu yaklaşım yetersiz kalmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Dijital hizmet sağlayıcılarının, fiziki bir ofis bulundurmaksızın gelir elde edebilmeleri, bu şirketlerin hangi ülke nezdinde mükellef sayılacağına ilişkin karmaşık bir yapı ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, OECD ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar, dijital hizmetlerin adil ve etkin biçimde vergilendirilmesine yönelik çeşitli öneriler geliştirmektedir. Bu öneriler, dijital platformların faaliyet gösterdikleri pazarlarda vergilendirilmesini ve vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmesini hedeflemektedir (Yılmaz vd., 2018).

Netice olarak dijitalleşme, ekonomik yapıların ve iş modellerinin dönüşümünü beraberinde getirirken, bu dönüşümün vergi sistemlerine de doğrudan yansıdığı açıktır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi, yalnızca teknik bir maliye politikası meselesi değil; aynı zamanda ekonomik egemenlik, kamu gelirlerinin sürdürülebilirliği ve uluslararası vergi adaleti açısından da stratejik öneme sahiptir. Mevcut vergi sistemlerinin dijitalleşme karşısında yaşadığı uyum sorunları hem ulusal düzenlemeler hem de uluslararası iş birliği yoluyla giderilmelidir. Aksi takdirde, dijital ekonomide ortaya çıkan gelirlerin etkin biçimde vergilendirilmesi mümkün olmayacak ve bu durum, kamu maliyeleri açısından ciddi riskler doğuracaktır.

1.4.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Temel Prensipler

Küreselleşmenin hız kazandığı günümüz çağında dijital ürün ve teknolojilerle bütünleşen mal ve hizmetlerin hacimce büyüyerek, genişlemesi yeni iş alanlarına ve fikirlerine yönelimi arttırmıştır. Dijital ekonomide yaşanan gelişmeler geleneksel iktisadi yapıya yeni bakış açıları kazandırmakta ve ülkelerin vergi hukukunda çeşitli sorunlara yol açmaktadır (Yıldız, 2024:126). Ekonomide yaşanan bu değişim ve dönüşümde vergisel uyum tüm ülkeler için var olan yapıyı yetersiz bırakmıştır. Söz konusu bu yetersizlikler dünya ülkelerini küresel ölçekte tedbirler almaya yöneltmiştir. Ülkeler arasında işbirliği ve vergisel uyumun arttırılması amacıyla OECD/G20 kapsamında başlatılmış Base Erosionand Profit Shifting (BEPS) Projesi çok uluslu şirketlerin önemsemediği vergi sisteminin revize edilerek düzenlemesi amacını taşıyan bir proje olarak karşımıza çıkmaktadır (Akkaya ve Gerçek,2019:169). Temmuz 2013’de OECD Mali İşler Komitesi tarafından “Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı (Action Plan on Base Erosionand Profit Shifting)” G/20 ülkeleri katılımcılarına sunulmuştur. Sunulan Eylem Planının kapsamı temellendirildiğinde matrahın aşındırılması ve karın aktarılması mevzusunda yapılması önem arz eden çalışmaları ve önleyici tedbirleri açıklamakta, aynı zamanda bunların uygulanma tarihini belirttiği görülmektedir.

BEPS üç temel ilke üzerine konumlandırılmıştır. Bunlarda ilki; devletler arası ticari faaliyetlere etki eden ulusal kanunların birbirleriyle uyumlaştırılması, ikincisi; mevcut yapının uluslararası standartlara uygun olarak güçlendirilmesi, üçüncüsü ise; şeffaflığın arttırılması olarak açıklanmaktadır (Saraçoğlu,2015:84). Bu konuyla alakalı daha kapsamlı inceleme yapılması için “Dijital Ekonomide Görev Gücü” adında komisyonun kurulması gündeme gelmiştir. Adı geçen komisyon tarafından yapılan çalışmalar sonucunda Ekim 2015 ‘te bir rapor hazırlanarak yayına koyulmuştur. Bu raporun içeriği incelendiğinde; dijital ekonomiden kaynaklı vergisel sorunlar ve bu sorunlar için çözüm önerilerinden oluştuğu görülmektedir. Söz konusu eylem planına ilişkin final raporu 2015 yılında yayımlanmıştır. Eylem planında öncelikli olarak dijital ekonominin vergilendirilmesinde Ottawa Konferansı’nda da kabul edilen vergi sistemlerinin sahip olması gereken temel ilkeler bir kez daha vurgulanmıştır. Bu ilkeleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (OECD, 2015) ‘den aktaran (Mastar Özcan, 2016:78).

Tarafsızlık: Vergilendirme sistemi nötr ve adil olmalıdır. Bu sayede optimal kaynak dağılımı gerçekleşerek, verimlilik artışı sağlanacaktır.

Etkinlik: Uyum maliyetleri en aza düşürülmelidir.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kuralları açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Vergi sistemlerinin karmaşık yapıda olması mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurmasını sağlayacaktır. Bu durumda vergi kayıplarının daha da artmasına neden olacaktır.

Esneklik: Vergi sistemleri, iş dünyasında ve teknolojide meydana gelen değişimlere uyum sağlayacak yapıda olmalıdır. Aksi takdirde kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli gelir kaynağının elde edilmesi imkânsız hale gelecektir.

Yukarıda belirtilen temel prensiplerin dikkate alındığı bir vergilendirme sistemi, hem dijitalleşmenin yarattığı fırsatların kamu gelirine dönüşmesini sağlayacak hem de vergi sisteminin meşruiyetini ve etkinliğini artıracaktır.

1.4.2. Dijitalleşmenin Vergi Yönetimine Sunduğu Fırsatlar ve Zorluklar

Teknolojinin insan hayatının hemen her anını şekillendirmeye başladığı 21.yüzyılda, devletin de bundan etkilenmesi kaçınılmazdır. Bir ülkede, yerli ve yabancı yatırımcıların teknolojiye ilişkin yatırımlar yapabilmesi, halkın buna adapte olması ve o ülkenin teknoloji bileşkesinde diğer devletler ile iletişim sağlayabilmesi, devletin teknolojiye bakış açısı ile yakından ilişkilidir. (Çelebi ve Kovancılar, 2021:165).

Çağımızda dijitalleşme, kamu yönetimi başta olmak üzere birçok alanda radikal dönüşümlere yol açmaktadır. Bu dönüşümden en çok etkilenen alanlardan biri de vergi yönetimidir. Vergi idareleri, teknolojik gelişmelerin sunduğu imkânlar sayesinde hizmet sunumunu ve denetim süreçlerini daha etkili ve verimli hâle getirme fırsatına sahip olmaktadır. Dijital teknolojiler, vergi idarelerine mükelleflerle daha hızlı ve şeffaf bir iletişim kurma olanağı tanımaktadır. Elektronik beyanname sistemleri, dijital arşivleme, çevrim içi tahsilat ve mobil uygulamalar sayesinde vergiyle ilgili işlemler hem idare hem de mükellef açısından kolaylaşmıştır. Bu durum, vatandaşların vergiye uyum düzeyini artırırken, idarenin işlem maliyetlerini düşürmektedir. Ayrıca, büyük veri analitiği, yapay zekâ ve otomasyon gibi ileri teknolojiler, vergi denetimlerinin daha hedefli ve etkili yapılmasına olanak sağlar. Bu araçlar sayesinde riskli mükelleflerin tespiti daha hızlı yapılabilmekte, böylece vergi kayıp ve kaçığına karşı daha etkin mücadele verilebilmektedir, ek olarak dijitalleşme uluslararası vergi iş birliklerinin gelişmesini de desteklemektedir. Farklı ülkeler arasında dijital veri paylaşımı, şeffaflık ilkesini güçlendirmekte ve vergi kaçakçılığının önlenmesine katkı sağlamaktadır. Dijitalleşme, vergi otoritelerinin ekonomiye ve mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin daha fazla bilgi edinmelerine ve böylelikle vergi açığını kapatmalarına yardımcı olma gibi nedenlerle hükümetler açısından oldukça cazip olmaktadır. Ayrıca dijitalleşme hem vergi idaresinin vergi toplama maliyetini hem de mükelleflere olan maliyetini azaltabilme potansiyeline sahip bulunmaktadır. Bu durum vergiye uyum sürecine de katkı sağlamaktadır (ICAEW, 2019:4)'den aktaran (Birinci, 2019:507-508).

Yakın bir zamana kadar vergi idareleri dijitalleşmedeki artış düzeyini idare edebilmekteydi. Ancak geçtiğimiz birkaç yıl içerisinde sosyal medya kullanımındaki artış ile birlikte bilgi akışı son derece karmaşık sorunları beraberinde getirmiştir. Üstelik OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS), Otomatik Bilgi Değişimi, Ortak Raporlama Sistemleri, AB bünyesinde vergi kurallarının değişimi, vergi mükelleflerinin kamu vergi şeffaflığı talepleri gibi birçok proje ve uygulama ilave zorluklar oluşturmaktadır (Pwc, 2017:4) 'den aktaran (Birinci, 2019:508). Dijital

dönüşümün yol açtığı değişimin yayılma alanı ve hızı çok sayıda kamu politikası sorununu da beraberinde getirmektedir. Ayrıca politikaların geliştirilmesini ve uygulanmasını destekleyecek yeni araçların ortaya çıkmasıyla birlikte politika yapmanın doğası da değişmektedir (OECD, 2018b:1) 'den aktaran (Birinci, 2019:508).

Dijital ekonomiyle birlikte ortaya çıkan yeni iş modelleri (örneğin dijital platformlar, e-ticaret, sanal hizmetler) geleneksel vergilendirme yöntemlerini yetersiz bırakmakta, mevcut yasal çerçevelerin bu yeni yapılara uyum sağlamasını zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte, dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin sınır ötesi niteliği, gelirlerin hangi ülkede vergilendirilmesi gerektiği konusunda belirsizlikler yaratmaktadır. Bu durum, çok uluslu dijital şirketlerin düşük vergili ya da vergi avantajı sağlayan ülkelere yönelmesine neden olabilmektedir.

Netice itibarıyla; dijitalleşme, vergi yönetimi açısından hem büyük fırsatlar hem de ciddi yapısal zorluklar barındırmaktadır. Bu sürecin sağlıklı şekilde yönetilebilmesi için hem mevzuatın hem de idari kapasitenin teknolojik dönüşüme uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Böylece daha etkin, adil ve şeffaf bir vergi sistemi meydana gelecektir.

1.4.3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar

Dijital ekonomi, geleneksel iş modellerinden farklı olarak fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan gelir elde edilebilen bir yapıya sahiptir. Bu durum, mevcut vergi sistemlerinin dijital faaliyetleri yakalamakta yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Dijital ekonomi ve vergilendirme ilişkisi en temelde vergi hukukunun yorumlamaya ilişkin “ekonomik yaklaşım” ilkesiyle bağlantılıdır. Bu sebeple ekonomik yaklaşımı açıklamak yerinde olacaktır. Ekonomik yaklaşım vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi kanunların hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü hakimiyetin bir diğer deyişle harcama yapma, bütçe yapma, kanun yapma ve borçlanma yetkisi gibi önemli yetkilerinden birisidir. Devletin sosyal devlet ilkesinin kapsadığı yükümlülüklerini getirebilmesi için, özel sermayedarlar tarafından oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete aktarılması ve bunların devlet tarafından kamusal harcamalara dönüştürülmesini gerektirmektedir.

Mevcut uluslararası vergilendirme kuralları; karın, fiziksel varlığın (sabit işyerinin) bulunduğu yerde vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır (Berk, 2018) 'ye göre (aktaran Mert ve Bayar, 2020:31). Dijital dönüşüm ile birlikte fiziki varlığın artık önemini kaybetmesi bu faaliyetlerin vergilendirilmesinde temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifade ile dijitalleşme, işletmelerin yerel düzeyde herhangi bir hukuki veya fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan pazardaki paylarını artırmalarını ve elde ettikleri karı vergi dışı bırakmalarını mümkün kılmaktadır (European Parliament, 2016: 23)' den aktaran (Mert ve Bayar, 2020:31). Buradaki temel sorun, dijital ekonomide fiziki varlığın önemini kaybetmesi, maddi olmayan varlıkların öneminin ve mobilitesinin artması ve dijitalleşmenin neden olduğu yeni iş

modellerinin, işletmelerin belirli bir ülkede fiziki bir varlığa sahip olmadan büyük kazançlar elde etmesine olanak sağlamasıdır. Bu tür kazançların uluslararası vergi sistemi altında vergilendirilmesi güçtür. Çünkü uluslararası vergi sistemi bir ülkedeki fiziki varlıkla bağlantılı şekilde işlemektedir (Olbert ve Spengel, 2017:4; Tax Journal, 2018:8)’den aktaran (Birinci, 2019:510). Diğer taraftan dijital ekonomide gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak mükelleflerin gerçek kimliğini ve işlemlerin vergisel açıdan durumunu belirlemek ulusal vergi otoriteleri için oldukça güçtür (Budak, 2017:298; Peng, 2016:348) ’den aktaran (Birinci, 2019:510). Dijitalleşme ile ilgili bir diğer sorun ise dijital iş modellerinin çeşitliliğidir. Bu durum dijital ekonomi ile ilgili tek bir vergisel önlemin oluşturulmasını engellemektedir (Tax Journal, 2018:8) ’den aktaran (Birinci, 2019:512). Tüm bunlar neticesinde ülkelerin vergi yasaları ve uluslararası vergi düzenlemeleri dijital ekonomi ile uyumlaştırılamamakta ve ülkelerin vergi geliri kayıpları ciddi boyutlara ulaşmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili sorunları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz

- Vergiyi kimin beyan edip ödeyeceği (mükellef),
- Uygulanacak vergi rejimine karar verilmesi (kaynaktan kesinti, doğrudan vergileme vb.),
- Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi (vergiyi doğuran olayın olduğu yer),
- Gelir türünün ne olduğuna karar verilmesi (ticari, gayri maddi hak vb.),
- Gelir tutarının ve matrahın belirlenmesi,
- Harcama üzerinden alınan vergilerin nasıl uygulanacağına karar verilmesi (KDV, ÖTV gibi) şeklindedir.

Bunlara ek olarak dijital ekonominin çeşitliliği gözetildiğinde tek bir vergilendirme rejiminin uygulanmasının zorluğu (Tax Journal, 2018:8) ’den aktaran (Birinci, 2019:510). Dijital süreçlerin mükelleflerin gerçek kimliklerinin tespitini zorlaştıran sanallaştırma ve gizlilik özelliğinin varlığı (Peng, 2016:348) ’den aktaran (Birinci, 2019:510). Diğer sorunlar olarak yer verilmektedir.

Online faaliyet gösteren ve fiziki varlığı olmayan bu yeni işletmelerin geleneksel vergi sistemlerince vergilendirilememesi sebebiyle dijital şirket gelirlerinin büyük kısmı gelirin elde edildiği yetki alanlarında vergilendirilemediğinden geleneksel şirketlere kıyasla bu şirketlerin efektif vergi yükü daha düşük olmaktadır. (European Union ve OECD, 2018) ’den aktaran (Birinci, 2019:510). AB üye devletlerinde yapılan bir araştırmada, geleneksel işletmelerin taşıdığı yükün yarısından dahi az olduğu tahmin edilmektedir. (Morinobu, 2018) ’den aktaran (Birinci, 2019:513). Ayrıca, bu şirketler belirli olanaklardan yararlanarak gelir elde ettikleri ülkeye adil vergi paylarını ödemeyerek toplumun alacağı hizmetler noktasında mağduriyet yaratmaktadır. (European Commission, 2018) ’den aktaran (Birinci, 2019:510-511). Sabit işyeri esaslı mevcut sistemde, neredeyse vergisiz olarak sınır

ötesi dijital ekonomik faaliyet yürütülebilmektedir. Aynı zamanda patent, yazılım, dijital içerik, telif hakkı gibi gayri maddi haklar, vergi matrahını azaltmak için yüksek vergili ülkelerde kullanılabilmekte, kaynaklar vergi cennetine aktarılabilir. (Morinobu, 2018)' den aktaran (Birinci, 2019:511). Matrah aşındırması ve kar aktarımını kolaylaştıran, kurumlar vergisi ve KDV bağımlılığı çok olduğu için daha çok gelişmekte olan ülkeleri zarara uğratan (Li, 2018:480-522)' den aktaran (Birinci, 2019:522). Dijital ekonominin doğrudan vergiler açısından ülke gelirlerini azalttığı yönünde değerlendirme yapılabilir. Söz konusu durum doğrudan vergiler açısından sıralanan sorunları yaratmaktadır. Doğrudan vergiler açısından sorunları temel anlamda üçe ayırabiliriz (Artar, 2019: 67). Bunlar:

- Nexus (rabıta, bağ),
- Veri (data),
- Gelirin niteliğidir (karakterizasyon)

(Artar, 2019: 67). Malların, hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların uluslararası ticareti, özellikle bu tür ürünlerin yurt dışından satın alındığı durumlarda, dolaylı vergiler (özellikle KDV sistemleri) için zorluklar yaratmaktadır. KDV açısından sorunlar, fiziksel ve dijital ürünlerin ayrımından kaynaklanmaktadır (Artar, 2019: 78).

Fiziki ürünler gümrüklerden geçtiği için vergilendirme açısından bir sorunla karşılaşılmasına rağmen, dijital ürünlerde işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinden dolayı ülkelerin vergi idareleri açısından bunların tespiti imkânsızlaşmakta ve vergilendirmeye yetkili olan ülkenin belirlenmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır (Kara ve Öz, 2016: 34-35)'den aktaran (Artar, 2019: 78). Bu nedenle, dijital ekonomik iş modellerinin ortaya çıkmasından sonra bu zorlukların katlanarak arttığı görülmektedir. Zira teknolojik gelişmeler, internet üzerinden alışverişi ve işletmelerin fiziksel olarak veya başka bir şekilde tüketicinin ülkesinde bulunması gerekmeden dünya çapındaki tüketicilere mal veya hizmet sunma kabiliyetlerini önemli ölçüde artırmıştır (OECD, 2015a, s. 120)'den aktaran (Artar, 2019: 78). Bu durum, ülkelerin KDV gelirlerinin aşınmasına neden olmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde damga vergisi, gümrük vergisi ile BSMV' den kaynaklanan birtakım sorunlarla da karşılaşılabilir. Örneğin dijital mal ve hizmetlerin gümrükten geçme zorunluluğu olmadığından ya vergiden muaf edilmesi ya da işlemin muhataplarının sorumlu tutulması gerekmektedir (Kara ve Öz, 2016: 35) 'den aktaran (Artar, 2019: 78). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan zorluklar, sadece ulusal düzeyde değil, küresel ölçekte çözümler gerektirmektedir. Ancak kalıcı bir çözüm için ülkeler arasında uyumlaştırılmış, adil ve uygulanabilir vergi politikalarının geliştirilmesi kaçınılmazdır.

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL EKONOMİDE MATRAH AŞINMASI VE KAR AKTARIMI

Günümüzde dijital teknolojilerin hızlı gelişimiyle birlikte ekonomi de dönüşüme uğramış, geleneksel iş modelleri yerini dijital platformlar üzerinden yürütülen faaliyetlere bırakmıştır. Bu dönüşüm, birçok fırsat sunarken aynı zamanda vergi uygulamaları açısından önemli sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların başında ise "matrah aşınması" ve "kâr aktarımı" gelmektedir. Özellikle dijital ekonomide faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin, vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla başvurduğu bu yöntemler, ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara yol açmaktadır.

Dijital ekonomi, fiziksel sınırların ötesinde hizmet ve ürün sunabilen yapısı sayesinde şirketlere geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Örneğin, bir dijital platform Türkiye’de milyonlarca kullanıcıya hizmet verirken, bu şirketin ülkede fiziksel bir ofisinin veya çalışanının bulunması gerekmez. Bu durum, ilgili ülkede vergi yükümlülüğü doğmasını zorlaştırmakta ve dijital şirketlerin elde ettikleri gelirin bulundukları ülkelerde vergilendirilmemesi sonucunu doğurabilmektedir.

Dijital ekonomide vergi kayıplarını önlemek amacıyla OECD öncülüğünde "Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi" başlatılmıştır. Bu kapsamda ülkeler arasında bilgi paylaşımı artırılmış, dijital faaliyetlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceğine dair yeni kurallar geliştirilmiştir. Son olarak 2021 yılında önerilen küresel asgari kurumlar vergisi, büyük dijital şirketlerin vergi cennetlerinden faydalanmasını sınırlamayı hedeflemektedir.

2.1. Dijital Ekonomide Matrahın Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı

Dijital teknolojilerin hızla gelişmesiyle birlikte, ekonomik faaliyetler de geleneksel sınırların ötesine geçerek dijitalleşmiştir. Bu reformlar, bir yandan yeni iş modellerini ve küresel ölçekte büyüme fırsatlarını beraberinde getirirken, diğer açıdan ulusal vergi sistemleri açısından ciddi yapısal sorunlara yol açmıştır. Bu sorunların başında, matrah aşındırma ve kâr aktarımı yöntemleriyle ülkelerin vergi gelirlerinin azaltılması gelmektedir. Özellikle dijital ekonomide faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin, farklı ülkelerin vergi politikalarından yararlanarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmeleri, uluslararası vergi kurallarını tehdit eder aşamaya gelmiştir.

Matrah aşındırma, şirketlerin vergiye tabi tutulacak kazançlarını, çeşitli hukuki yollarla azaltma stratejileridir. Bu stratejiler arasında en yaygın olanı ise kâr aktarımıdır. Kâr aktarımı, çok uluslu bir şirketin, elde ettiği kazancı düşük vergili ya da vergi cenneti olarak bilinen ülkelere yönlendirmesiyle gerçekleştirilir. Bu işlem genellikle grup içi işlemler, lisans anlaşmaları, transfer fiyatlandırması veya finansal borçlanmalar üzerinden yürütülür. Örneğin, bir dijital platform Türkiye’de yüksek gelir elde etmesine rağmen, yazılım lisansını İrlanda’daki bir bağlı şirketinden “yüksek bedelle” kirılıyor gibi göstererek Türkiye’deki kârını azaltabilir. Bu yöntemle, kazanç İrlanda’ya aktarılırken, Türkiye’deki vergi matrahı suni olarak düşürülür. Böylece

şirket hem daha az vergi öder hem de vergi avantajı elde ettiği ülkede daha fazla net kazanç sağlar. 2013 yılında G20'nin talebi doğrultusunda OECD tarafından genel olarak ülkelerin karşılaştıkları vergi kayıplarını engellemek adına “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS/Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Eylem Planı başlatılmıştır.

BEPS; kanunlardaki boşluklar ve uyumsuzlukların kullanılarak kazancın ekonomik faaliyeti ya çok az olan ya da olmayan ancak düşük vergili ya da vergisiz yerlere sanal bir şekilde kaydırılması sonucu olarak ödenecek toplam kurumlar vergisinin azalması ya da yok edilmesine yönelik geliştirilen vergi planlama stratejilerini ifade etmektedir. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:15). BEPS Projesi, çok uluslu şirketlerin kazançlarını ekonomik faaliyetin gerçekleştirildiği ya da değerin yaratıldığı yerden farklı yerlere kaydırmalarını kolaylaştıran uluslararası vergi sistemlerindeki boşluk ya da uyumsuzlukları hedef almıştır. Bu projenin birinci eylem planı ise dijitalleşmenin dolaysız ve dolaylı vergilendirme açısından neden olduğu vergisel sorunların ele alınmasıdır (OECD, 2018a:17-18)’den aktaran (Birinci, 2019:513). BEPS eylem planlarının uygulanmasının dijital ekonomi ve vergi konusundaki uluslararası anlaşmazlıkların bir kısmını ortadan kaldırması beklenmektedir (OECD, 2015:87, 137)’den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:16).

2.1.1. Vergi Matrahının Aşınması ve Kar Aktarımı Kavramları

Vergi matrahının aşınması, bir vergi mükellefinin, vergiye tabi geliri veya varlıklarını gizleyerek, vergi ödeme yükümlülüğünü azaltması anlamına gelir. Bu durum, vergi mükelleflerinin gelirlerini ya da servetlerini düşük göstererek, vergi ödeme yükümlülüklerinden kaçınmalarına olanak tanır. Vergi matrahı aşınması, genellikle vergi kaçırma veya vergi planlaması yoluyla gerçekleştirilir. Dijital ekonomide, bu durumun ortaya çıkma olasılığı daha yüksektir, çünkü dijital platformlar üzerinden yapılan işlemler çoğu zaman denetlenmesi zor olan sanal ortamlar üzerinden gerçekleşir (Taraktaş, 2019).

Vergi matrahı aşınması, genellikle çeşitli stratejilerle yapılır. Bunlar arasında gelir gizleme, yüksek harcamalar göstererek gelirleri düşük gösterme, yabancı vergi cennetlerinde gelir raporlama ve dijital hizmetlerin yerel para biriminden farklı para birimleriyle ödenmesi gibi yöntemler yer alır (Mercan, 2023). Bu tür uygulamalar, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde yapılan işlemlerle birleşerek, vergi matrahını ciddi şekilde aşındırabilir. Dijital platformlar, bu tür stratejilerin daha kolay uygulanabilmesine olanak tanır, çünkü dijital ortamda yapılan işlemlerin kaydedilmesi ve denetlenmesi geleneksel ticaret sistemlerine göre daha zordur (Gölçek, 2023).

Kar aktarımı ise, işletmelerin farklı bölümleri, şubeleri ya da iştirakleri arasında elde edilen kazançların, vergisel ya da finansal nedenlerle başka birimlere yönlendirilmesi işlemidir. Bu kavram genellikle çok uluslu şirketlerde ya da büyük ölçekli iştiraklerde sıkça görülmektedir. Kar aktarımının temel amacı, toplam vergi yükünü azaltmak veya finansal tabloları daha avantajlı göstermek olabilir. Şirketler, kar eden bir birimden, zarar eden ya da daha düşük vergilendirilen birime kaynak

transfer ederek vergi planlaması yapabilirler. Kar aktarımı çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir. Bunlar;

- Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı,
- Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma,
- E-Ticarettteki vergileme Zorluklarından Yararlanma,
- Tercihli Vergi Rejimlerini Kullanma,
- Blockchain Teknolojisi Yardımıyla Kar Aktarımı,
- Sanal Varlıklar Nedeniyle Vergileme Zorlukları,
- Kripto Varlıklar Yoluyla Gelirlerin Gizlenmesi,
- Sanal İşyeri Uygulamaları,
- Hibrit Uygulamaların Yarattığı Açıklar

Şeklinde gerçekleştirilmektedir. Kar aktarımı planlama itibariyle meşru olduğu varsayılabilir, ancak ekonomik gerçeği yansıtmadığı değerlendirilmelidir.

2.1.2. Matrah Aşındırma ve Kar Aktarma Nedenleri

Dijital ekonominin hayata girmesi ile birlikte bireylerin ve kurumların ticari faaliyetleri de değişiklik göstermiştir. Bu durum pek çok kişi ve kurumun iş modellerini değiştirmiş, özellikle şirketler dijital olarak küresel düzeyde faaliyetlerini gerçekleştirmeye başlamıştır. Bu yeni ekonomik model oldukça önemli bir sorunu da beraberinde getirmiştir (Özçelik, 2019:6)'den aktaran (Artuç, 2022:316).

Dijitalleşmenin vergilendirme üzerinde pek çok etkisi bulunmaktadır. Dijitalleşme bir yandan ulusal diğer yandan uluslararası düzeyde vergi politikalarını ve vergi idarelerini etkilemekte, yeni araçlar sunmakta ve dolayısıyla yeni zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda dijitalleşmenin vergilendirme alanına etkileri, uluslararası vergi kurallarının 'amaca uygun' olarak devam edip etmediği konusundaki küresel tartışmanın merkezinde yer almaktadır (OECD, 2019) 'den aktaran (Artuç, 2022:316).

Söz gelimi dijitalleşme, vergi matrahı aşınmalarına sebebiyet verecek pek çok faaliyetin gerçekleştirilmesine zemin hazırlamıştır. Vergilendirmeye esas olan kazancın belirlenmesinde temel alınan kısım matrah olarak isimlendirilmektedir. Matrahı, vergi oranının uygulandığı değer olarak da belirtmek mümkündür. Mükelleflerin ödemesi gereken vergileri azaltmak adına vergi matrahını düşürmeye dönük her çeşit teşebbüs, matrah aşındırma şeklinde tanımlanmaktadır. Matrah aşındırma, gayri hukuki biçimde vergi ödemekten kaçınma girişimleri yani vergi kaçakçılığı şeklinde olabilmekte, bunun yanında vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanarak, olması gerekenden düşük vergi ödeme girişimleri yani vergiden kaçınma şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir (Yılmaz, Kızıl ve Aslan, 2018:406) 'den aktaran (Artuç, 2022:316). Mükellef bu eylemiyle yasalar çerçevesinde herhangi bir ihlâli bulunmaksızın vergi yükümlülüklerini azaltmaktadır (Kara ve Öz, 2024:467).

Dijital ekonominin yükselişi, dünya çapında zararlı vergi rekabetini, gayri maddi hak transferlerini ve sınır ötesi hizmetleri artırmıştır. Finansal piyasalarda işlem gören çok farklı borçlanma ve yatırım enstrümanlarının ülkelerce farklı farklı tanımlanmaları, gelirin türünde yapılan manipülasyonlar, transfer fiyatlandırmaları, düşük vergili ülkelere kazancın kaydırılması, yüksek vergili ülkelerde maliyetlerin toplanması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ÇVÖA istismarı, şirketler arasında emsal faiz oranından farklı oranların uygulanmak suretiyle aşırı kredi faiz giderleri veya gelirlerinin mevcudiyeti vs. yollarla ÇUŞ'ler tarafından yapılan vergiden kaçınma/vergi kaçırma faaliyetleri kurumlar vergisi gelirlerini aşındırmaktadır. (Kara ve Öz, 2024:467-468). ÇUŞ'ler ve şirketlerin matrah aşındırma ve kar aktarma gerekçelerini sıralayacak olursak;

- Teşvik ve Muafiyetlerden Yararlanma,
- Düşük Vergili Ülkeler Kâr Kaydırma,
- Teşvik ve Muafiyetlerden Yararlanma,
- Transfer Fiyatlarını Ayarlama,
- Giderleri Şişirme,
- İç Borç ve Faiz Kullanımı,
- Marka ve Patent Gelirlerini Aktarma,
- Nakit Yönetimi,
- Muhasebe Yöntemleriyle Oynama,
- Uluslararası Anlaşma Avantajları

Şeklinde belirtebiliriz.

2.2. Dijital Ekonomide Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Yöntemleri

Dijital ekonomi, işletmelerin fiziksel ve yerel bir varlık göstermeden, sadece dijital platformlar aracılığıyla farklı ülkelerde gelir elde edebildiği bir ekonomik yapıdır. Bu yapı, çok uluslu şirketlere vergiden kaçınmak için bazı fırsatlar sunar. İşte bu noktada "matrah aşındırma" ve "kâr aktarımı" devreye girmektedir.

Dijital ekonomi, geleneksel vergi sistemlerinden çok daha karmaşıktır. Bu sistemde vergi matrahı aşınmasını engellemek için ülkeler, yeni düzenlemeler ve dijital platformlar için vergi uyum programları geliştirmek zorundadır. Dijital gelirlerin takibi, vergi otoritelerinin daha şeffaf ve etkili veri toplama mekanizmalarına sahip olmalarını gerektirir. Ayrıca, dijital ekonomi ile ilgili vergi düzenlemelerinin uluslararası düzeyde koordine edilmesi önemlidir (Alp, 2022).

Uluslararası düzeyde dijital vergi düzenlemeleri üzerinde yapılan çalışmalar, vergi matrahı aşınmasının önlenmesi açısından büyük bir adım olmuştur. OECD gibi uluslararası kuruluşlar, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda küresel düzeyde ortak bir çerçeve oluşturmayı hedeflemektedir. Bu tür işbirlikleri ve dijital ekonominin sunduğu zorluklarla başa çıkılabilmesi için gereklidir (Topçu, 2021).

Vergi matrahının aşınması, dijitalleşmenin etkisiyle giderek daha karmaşık hale gelen bir sorundur. İlk olarak, dijital platformlar üzerinden yapılan işlemlerin yerel vergi yasalarıyla uyumlu olmaması bu sorunun temel nedenlerinden biridir

(Kaya ve Akçay, 2017). Dijital şirketler, fiziksel varlık bulundurmada farklı ülkelerde faaliyet göstererek vergi matrahlarını aşındırabilir. Özellikle büyük dijital firmalar, gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde raporlama yaparak, yüksek vergi yükümlülüklerinden kaçınma yoluna giderler. Bu, ülkeler arası vergi rekabetini ve eşitsizliği artırır (Yılmaz vd., 2018). Söz konusu yöntemler ve açıklamaları aşağıda yer alan Tablo-3 üzerinden sunulmuştur.

Tablo 3: Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması

Aşama	Açıklama
1. Dijital Platformların Küresel Doğası	Dijital platformlar, fiziksel varlık gerektirmediği için farklı ülkelerdeki gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi zorlaşır.
2. Transfer Fiyatlandırması	Çok uluslu şirketler, gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde göstererek vergi yükümlülüklerini azaltabilirler. Bu da vergi matrahının aşınmasına neden olur.
3. Hibrit Yapılar ve Çifte Vergilendirme	Çifte vergilendirme anlaşmalarının suistimali, dijital şirketlerin gelirlerini düşük vergili ülkelere raporlama yaparak diğer ülkelerde vergi ödememelerine yol açar.
4. Fikri Mülkiyet ve Dijital Varlıklar	Dijital hizmet sağlayıcıları, fikri mülkiyetlerini düşük vergili ülkelere transfer ederek vergi yükümlülüklerini azaltabilirler.
5. Yerleşiklik ve Fiziksel Varlık Gereksinimleri	Dijital platformlar, fiziksel varlık bulundurmada gelir elde edebildiği için, yerleşiklik kriterleri dijital ekonomiye uyumlu hale getirilmelidir.

Kaynak: Araştırmacı Tarafından Oluşturuldu. (Artar, 2019), (Gölçek, 2023).

Dijital ekonomide matrah aşındırma ve kâr aktarımı yöntemleri, ülkelerin vergi gelirlerini ciddi biçimde azaltmaktadır. Bu nedenle OECD, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projesi kapsamında bu uygulamalara karşı global önlemler geliştirmektedir. Ayrıca, dijital şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelere vergi ödemesini sağlamak amacıyla dijital hizmet vergisi gibi yeni vergi türleri de uygulanmaya başlamıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak değinilecektir.

2.2.1. Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. Bu kavram ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönündeki temel kuralların ortaya konulmasını

sağlamaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir (Nas, 2019:28). Basitçe söylemek gerekirse; bir şirketin kendi grup şirketleriyle yaptığı ticarete uyguladığı fiyatlardır. Hukuk alanında “Peçeleme veya Muvazaa” olarak da nitelendirilmektedir. Amaç, bu fiyatların piyasa koşullarına uygun olup olmadığını belirlemektir. Çünkü şirketler bazen vergiden kaçınmak veya kârı başka bir ülkedeki birime aktarmak için fiyatları suni bir biçimde değiştirebilirler. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin örnek verecek olursak, bir şirketin Türkiye’deki kolu, yurt dışındaki grup şirketine mal satıyor. Eğer bu satışı piyasa fiyatından çok daha düşük bir bedelle yaparsa, Türkiye’deki kazanç azalmış olur. Bu da Türkiye’de şirket tarafından ödenecek verginin azalması anlamına gelmektedir. KVK’nun 13.maddesine göre; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak kazancın tamamen ve kısmen dağıtılması işlemidir. (Nas, 2019:28). Öğretide, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yapılan bir tanımlamayı göre, (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 2008:341)’ye göre (aktaran Nas, 2019:28). Bu kavram; bir sermaye şirketine veya vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onların yakınlarına aktarılacak kurumlara vergisi matrahından kaçırılmasını ifade etmektedir.

Danıştay, örtülü kazanç dağıtımını, “mükellefin vergilendirilmemiş kazancının, yasal kazanç dağıtımı ya da sermayenin geri ödenmesi söz konusu olmadan ortakların yakınlarına aktarılması” şeklinde tanımlamaktadır. (Danıştay 4. Dairenin 17.02.2005 tarih ve E: 2004/1777, K: 2005/238 sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim tarihi:23.10.2025)). Yukarıda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ile ilgili yapılan tanımlamaların ortak özelliği mükellefe ait kazancın tamamen ya da kısmen vergiye tabi tutulmaksızın kurum dışına çıkarılması ile ilgisi bulunmaktadır. Ayrıca örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için doğrudan ya da dolaylı bir ortaklık ilişkisinin ve menfaat aktarımının mevcut olması gereklidir (Nas, 2019:29).

2.2.2. Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma

Vergi cenneti, ekonomik faaliyetlerin gerçek mahiyetine bakılmaksızın, yabancı yatırımcılara vergi avantajı sağlayan, çoğu zaman şeffaf olmayan ve bilgi paylaşımında sınırlı olan ülke ya da bölgelerdir.

Bu bölgelerin temel özellikleri şunlardır:

- Gelir veya kurumlar vergisinin çok düşük ya da sıfır olması,
- Finansal gizlilik ve bankacılık sırrının katılığı,
- Uluslararası bilgi değişimi mekanizmalarına katılmama,
- Gerçek ekonomik faaliyet gerektirmeden şirket kurulabilmesi.

Örnek verecek olursak; Cayman Adaları, Bermuda, Bahamalar, Lüksemburg veya Monako gibi yerler tarihsel olarak vergi cenneti olarak anılmaktadır.

Vergi cenneti, çok düşük vergi oranlarına ve vergiyle ilgili kolaylıklara sahip olan, yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenmiş, globalleşme ile birlikte hem bireylere hem de işletmelere vergi yüklerini azaltmak için fırsatlar sunan özel yerler şeklinde tanımlanabilir (Birinci, 2018:72). Ancak vergi cenneti ile ilgili olarak yapılan bu tanımların her biri oldukça sınırlı tanımlardır.

OECD, 1998 yılında yayınladığı “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Global Bir Konu” adlı raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken kriterleri;

- i) sıfır ya da çok düşük oranlı bir vergi,
- ii) şeffaflığın olmaması veya eksik olması,
- iii) etkin bir bilgi değişiminin olmaması,
- iv) ortada geçerli bir iktisadi faaliyetin bulunmaması şeklinde ifade etmiştir (OECD, 1998: 23)’den aktaran (Birinci, 2018:72).

OECD 2001 İlerleme Raporu’nda da bir yerin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için sıfır ya da düşük oranlı bir verginin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığını, her yargı alanının doğrudan vergi koyma ya da koymama hak ve yetkisi ile uygun vergi oranını belirleme hakkına sahip olduğunu, dolayısıyla diğer kriterlerin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir (OECD, 2001: 7) ’den aktaran (Birinci, 2018:72).

Vergi cennetleri özellikle yüksek vergili ülkelerin farklı mobil firmalar aracılığıyla vergi oranlarını farklılaştırmasına olanak sağlamaktadır. Örneğin düşük vergi oranlarından yararlanmak çok uluslu şirketler tarafından yaygın olarak kullanılan bir vergiden kaçınma yöntemidir. Çok uluslu şirketler patent ya da finansal varlık gibi likit değerlerin getirileri üzerindeki gelir vergisini azaltmak için bu varlıkları düşük vergili ülkelerdeki bağlı ortaklıklara tahsis edebilmekte, sıfır ya da sıfıra yakın bir oranda kurumlar vergisi uygulayan vergi cenneti ülkelere borç verme ve düşük vergili ülkelere borçlanma yoluna gidebilmektedirler (Birinci, 2018:72). Bu bağlamda, ÇUŞ’ler açısından vergi cennetleri (tax havens), düşük veya sıfır vergi oranlarıyla yatırım çekmeyi amaçlayan ülke veya bölgeler olarak öne çıkmaktadır. Bu ülkeler aracılığıyla gerçekleştirilen işlemler, genellikle vergiden kaçınma veya vergi planlaması stratejilerinin bir parçası hâline gelmiştir.

2009 yılında OECD, ülkelerin kendisiyle işbirliği yapıp yapmaması ve uluslararası vergi standartlarıyla ilgili düzenlemeleri kabul edip yürürlüğe koyup koymamasına göre farklı listeler oluşturmuştur. OECD’de şu anda üç farklı liste söz konusudur. Bunlar: Beyaz, Gri ve Kara Listelerdir (Gravelle, 2015)’den aktaran (Öztürk ve Ülger, 2016:121).

- Beyaz Liste, uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ve uyan ülkelerdir.

• Gri Liste, uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ancak henüz büyük ölçüde uygulamayan ülkelerdir.

• Kara Liste, uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standartlarını uygulayacağını taahhüt etmeyen yani işbirliği yapmayan ülkeler şeklindedir.

Aşağıda OECD ve AB'nin 2025 yılı verileri ile oluşturulan listelerde yer alan ülke örnekleri tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 4: OECD İle İşbirliği Ülkeler Listesi

Beyaz Liste (Uyumlu)	Gri Liste (Taahhütlü)	Kara Liste (Uyumsuz)
Avustralya	Ermenistan	Bahamalar
Avusturya	Belize	Vanuatu
Belçika	Cezayir	Samoa
Kanada	Angola	Palau
Fransa	Fildişi Sahili	Seyşeller
Almanya	Kenya	Bermuda
İsviçre	Laos	—
Hollanda	Lübnan	—
İngiltere	Monako	—
İspanya	Namibya	—
İtalya	Nepal	—
İrlanda	Venezuela	—
Lüksemburg	—	—
Yeni Zelanda	—	—
Singapur	—	—
Japonya	—	—
Güney Kore	—	—

Kaynak: Araştırmacı tarafından oluşturuldu (OECD, AB, 2025).

Sonuç olarak, gelişmekte olan ülkelerin vergi cenneti ülkelerden kaynaklanan kayıplarının, gelişmiş ülkelere aldıkları yardımların üç katı olduğu tahmin edilmektedir. Bu rakam kalkınmanın finansmanı için kullanılabilecek önemli bir kaynaktır. Ancak vergi kolaylıkları dışında başka nedenlerle de bireyler ve kurumlar vergi cennetlerinde yatırım yapmaktadırlar. Ayrıca, zayıf ekonomisi olan ve yeterince gelişmemiş bankacılık sistemine sahip ülkelerde yaşayan varlıklı bireyler ile işletmeler de ulusal para birimi değerinin iniş ve çıkışları ile bankalarla olan ilişkilerinde yaşayacakları sorunlar nedeniyle varlıklarını yurt dışında tutmak istemektedirler. Bu aynı zamanda onlara, kambiyo kontrollerinden kaçınma olanağı da sağlamaktadır (Öz, 2005: 133-134) 'den aktaran (Öztürk ve Ülger, 2016:125).

Dünya her ne kadar bu merkezlerle ilgili düzenleme ve denetlemelerle var olan yapıyı değiştirmeye çalışsa da bu değişimin kısa vadede gerçekleşmesi zor görünmektedir. Çünkü iddia edildiği gibi vergi cennetlerinin kara para aklama ve kayıt dışı ekonomi için kullanımı söz konusu ise bu olgu ortadan kaldırılamadığı sürece vergi cennetleri her zaman var olacaktır. (Öztürk ve Ülger, 2016:125-126).

2.2.3. E-Ticaretteki Vergileme Zorluklarından Yararlanma

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. Bu sorunlar, teknolojik gelişmelerden kaynaklanan yeni zorluklarla birlikte vergi dairelerinin uzun bir süredir gündeminde olan ve her gün gelişen teknolojilerle daha da karmaşık hale gelen sorunlardır (Varnalı, 2024:199).

E-ticaret ve küreselleşme, dünya genelinde ticaretin önemli bir parçası haline gelmiştir. Bu gelişmeler, coğrafi sınırları aşan işlemleri kolaylaştırmış ve uluslararası ticareti hızlandırmıştır. Ancak bu süreçler, vergilendirme konusunda yeni zorluklar yaratmıştır. E-ticaret, sınır ötesi işlemleri artırarak ülkeler arasında çifte vergilendirme sorunlarına yol açmaktadır. E-ticaretin fiyatlandırılması, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması ve vergi rekabeti gibi konular da vergi sorunlarını derinleştiren faktörler arasındadır. (Varnalı, 2024:209).

E-ticaret, küresel çapta hızlı bir şekilde büyüyen bir alan olarak, vergi uygulamaları açısından birçok karmaşıklığı da beraberinde getirir. Özellikle farklı ülkelerin vergilendirme sistemlerinin uyumsuzluğu, sınır ötesi işlemlerdeki denetim eksiklikleri ve dijital hizmetlerdeki vergilendirme boşlukları, işletmeler için çeşitli avantajlar yaratabilir. Bu fırsatlar; Sınır Ötesi Satışlarda Vergi Uyumsuzluğunun Lehe Kullanılması, Dijital Ürün ve Hizmetlerde Vergi Boşlukları, E-Ticaret Platformları ve Vergi Bildirimleri, Stratejik Şirket Konumlandırması şeklinde örneklendirilebilir. Nitelendirecek olursak;

a. Şirketler her ülkede yer alan e-ticaret gelirlerini ve KDV uygulamalarını farklı şekilde düzenler. Küçük ölçekli veya uluslararası satış yapan bir işletme, yüksek vergi uygulayan bir ülkede fiziksel varlık göstermediği sürece o ülkenin vergi yükümlülüğünden kaçınabilir.

b. Yazılım, e-kitap, online eğitim veya dijital medya gibi ürünler, fiziksel bir varlık taşımadıkları için birçok ülkenin geleneksel KDV veya satış vergisi kapsamının dışında kalabilir. İşletmeler, bu boşluklardan yararlanarak dijital ürün satışlarını optimize edebilir ve vergisel yükü azaltabilir.

c. Bazı e-ticaret platformları, satıcılar adına vergileri toplamak ve bildirmekle sorumludur, fakat her platform tüm ülkelerde aynı yükümlülüğü yerine getirmez. Bu durum, vergilendirme uygulamalarında boşluklar oluşturarak işletmelere stratejik avantajlar sağlayabilir.

d. E-ticaret işletmeleri, şirketlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelere veya özel ekonomik bölgelerde kurarak vergisel avantaj elde edebilir.

2.2.4. Tercihli Vergi Rejimlerini Kullanma

Globalleşmenin sonucunda artan e-ticaret faaliyetleri, ülkelere şirketler kuracak ve sermaye yatırımı yapacak firmaların vergilendirilmesi için yetki sahaları arasındaki hareketleri artırmıştır. Şirket yatırımcılarının, birden çok ülkeyle anlaşması olan firmaların sermayelerini veya faaliyetlerini kolayca bilgisayar tabanlı işlemlerle bir ülkeden diğerine taşıyabilmeleri mümkündür. Ekonomik olarak gelişmekte olan ulusların kalkınması için para desteğine ve yabancı finansörlere olan büyük ihtiyaçları göz önünde bulundurulduğunda, hareketli para sermayeleri tüm uluslar için önemlidir. Yatırım ve sermaye dönüşümlerinin artan oranla gerçekleşmesi, her geçen gün uluslar için daha da büyük bir öneme sahip hale gelmektedir. Uluslararası düzeyde artan yatırımların ve sermayelerin kendi ülkelerine çekilebilmesi için ciddi bir rekabet ortamı oluşmaktadır. Sonuç olarak, küresel sermayenin sürekli ülkelere gelmesi ve ekonomik olarak yaşanan piyasalardaki büyümeler, ülkelerin vergi politikalarını ve tercihli vergi rejimlerini uygulamaya mecbur kılmaktadır (Çevik, 2004:2-4)'den aktaran (Varnalı, 2024:213).

Tercihli vergi rejimleri, devletlerin bazı sektörleri, bölgeleri veya yatırım türlerini teşvik etmek amacıyla uyguladığı düşük vergi oranları veya vergi muafiyetleri sunan özel düzenlemelerdir. Bu rejimler, işletmelerin maliyetlerini azaltmalarına ve uluslararası rekabette avantaj elde etmelerine olanak tanır.

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip avantajların ve bunların bir sonucu olarak ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin, uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ifade etmektedir (Karaca, 2001:97)'den aktaran (Öz ve Yaraşır, 2009:27). Olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla OECD 1996 yılından itibaren vergi cenneti ülkeler, vergi cenneti olmayan ülkelere de uygulanmakta olan tercihli vergi rejimleri ve zarar verici (haksız) vergi rekabeti ile mücadele yoluna girmiştir.

Tercihli vergi rejimleri, devletlerin belirli bölgelerde veya sektörlerde ekonomik gelişimi teşvik etmek, yatırımları artırmak ve ihracatı desteklemek amacıyla uyguladığı özel vergi rejim türleridir. Bu uygulamalar, vergi oranlarını düşürmek, bazı vergilerden muafiyet sağlamak veya yatırımcılara doğrudan teşvik sunmak şeklinde olabilir. Örneğin, Serbest Bölgeler (Free Zones) ve Özel Ekonomik Bölgeler (OEB), devletler tarafından yatırımcıları çekmek amacıyla kurulan alanlardır. Bu bölgelerdeki şirketler, genellikle Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, KDV, Gümrük Vergisi gibi vergisel avantajlardan ve muafiyetlerden yararlanmak suretiyle maliyet, kar ve uluslararası rekabette pozitif değerler elde ederler.

2.2.5. Blockchain Teknolojisi Yardımıyla Kar Aktarımı

Çalışmamız içerisinde tanımlaması yapmıştık. Ancak tekrar üzerinde değinecek olursak; Blok zincir merkezi olmayan, dağıtık bir dijital defter sistemidir. Bu sistemde veriler, blok adı verilen yapılarda gruplanmakta ve bu bloklar zaman damgalı, kriptografik olarak birbirine bağlı bir zincir şeklinde organize edilmektedir. Her blok, bir önceki bloğun özetini (hash) içerdiğinden, geriye dönük veri değişikliği teknik olarak mümkün olmakla birlikte oldukça maliyetlidir. Blok zincirin güvenliği ve işleyişi, konsensüs mekanizmaları adı verilen algoritmalar aracılığıyla sağlanmaktadır. (Gül, 2019: 186).

Blockchain teknolojisi, şirketlerin kar paylarını doğrudan pay sahiplerine hızlı ve güvenli bir şekilde aktarmasına olanak tanır. Akıllı sözleşmeler (Smart Contracts), Önceden belirlenmiş kurallar dahilinde kar payı dağıtımını otomatik olarak gerçekleştirir. Örneğin, kar belli bir oranda hissedarlara eşit şekilde bölüştürülür ve sistem bunu otomatik olarak uygular.

a. Düşük işlem maliyeti: Banka ve aracı kurumlara ödenen ücretler azalır veya ortadan kalkar.

b. Hızlı ve sınır ötesi transfer: Blockchain, global ölçekte saniyeler içinde güvenli para transferine imkan verir.

c. Şeffaflık ve denetlenebilirlik: Tüm işlemler blockchain üzerinde kayıtlıdır, bu sayede pay sahipleri dağıtımını gerçek zamanlı olarak görebilir.

Ezcümle, blockchain teknolojisi kar aktarımında aracıları azaltır, süreci hızlandırır ve maliyetleri düşürür, aynı zamanda pay sahiplerine şeffaf ve korunaklı bir dağıtım mekanizması sunar.

2.2.6. Sanal Varlıklar Nedeniyle Vergileme Zorlukları

Sanal Dijital Varlıkların (Virtual Digital Assets) tanımı: Gelir Vergisi Kanunu (ITA), Sanal Dijital Varlıkları (VDA) diğerlerinin yanı sıra kriptografik yollarla üretilen veya başka bir şekilde elektronik olarak aktarılabilen, saklanabilen veya alınıp satılabilen herhangi bir bilgi veya kod veya sayı veya simgeyi içerecek şekilde kapsamlı bir çerçevede tanımlamaktadır (Bozdoğanoglu,2023:216).

Günümüzde dijitalleşmenin hızla artmasıyla birlikte kripto paralar, NFT'ler ve

benzeri sanal varlıklar ekonomik sistemin önemli bir parçası haline gelmiştir. Ancak bu yeni dijital varlık türlerinin ortaya çıkışı, mevcut vergi sistemlerinde önemli boşluklar ve belirsizlikler yaratmıştır. Devletler, bu varlıkların nasıl tanımlanacağı, hangi işlemlerin vergilendirileceği ve vergilendirmenin ne zaman gerçekleşeceği konularında ortak bir anlayış geliştirmekte zorlanmaktadır.

Sanal varlıkların vergilendirilmesindeki ilk zorluk, tanım karmaşasından kaynaklanmaktadır. Her ülke, sanal varlıkları farklı biçimlerde değerlendirmektedir: bazıları bunları “menkul kıymet”, bazıları “emtia”, bazıları ise “dijital varlık” olarak sınıflandırmaktadır. Bu farklılık hem ulusal düzeyde hem de uluslararası işlemlerde vergi uyumunu güçleştirmektedir. Aynı varlık bir ülkede gelir olarak vergilendirilirken, başka bir ülkede sermaye kazancı olarak değerlendirilebilir. Bu durum çifte vergilendirme veya hiç vergilendirilmeme riskini ortaya çıkarır.

Bir diğer önemli sorun işlemlerin izlenebilirliği ile ilgilidir. Sanal varlıkların merkeziyetsiz yapısı, kullanıcıların kimliklerini gizlemelerine ve işlemleri denetimden yoksun biçimde gerçekleştirmelerine olanak tanır. Bu durum, vergi idarelerinin gelir ve kazançları doğru biçimde tespit etmesini zorlaştırır. Özellikle “peer-to-peer” transferlerin ve yurt dışı borsalar üzerinden yapılan işlemlerin takibi, teknik altyapı ve uluslararası iş birliği gerektirir.

Ayrıca, değerlendirme zorlukları da vergilemede önemli bir engel oluşturmaktadır. Sanal varlıkların fiyatları yüksek değişkenliklere sahiptir; kısa sürede ciddi değer artışları veya düşüşleri yaşanabilir. Bu durum, vergilendirme zamanının belirlenmesi ve matrahın hesaplanması açısından problem yaratmaktadır. Örneğin, bir yatırımcı kripto para üzerinden kazanç sağladığında bu kazancın hangi kur üzerinden değerlendirileceği, hangi tarihin esas alınacağı gibi konular sık sık tartışma konusu olmaktadır.

E-para, dünya genelinde ankesörlü telefon kartlarına benzer şekilde akıllı kartlarda kullanılabildiği yerlerde, büyük ölçüde vergi kaçırma potansiyeli oluşturabilir. Son yıllarda, dünyayı saran vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonominin artma ihtimali yüksektir. Diğer yandan, e-para büyük miktarlarda akıllı kartlar üzerinde taşınabildiği için ve yasadışı ekonominin boyutunu büyüten potansiyeliyle dikkat çekmektedir (Varnalı, 2024:208).

Sanal ortamda gönderilen dijital veriler, işlenmesine katılanların adreslerini veya alışverişin ücreti ve diğer detaylarını göstermez. Kriptolojinin hızla gelişmesiyle birlikte, bilgi edinme hakkı da ayrıntılı bir şekilde kademelendirilmektedir. Bilgilerin detayları belirlenebilse de şifreleme sebebiyle bilginin net bir şekilde algılanması tam olarak mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, sanal ortamda yapılan bir işlem, denetim ve kontrol izi bırakmamaktadır. İlk sorun şifreleme, ikinci sorun ise e-para işleminin yapıldığına dair bilgi elde etme yolunu kapatır. Diğer taraftan, sanal ortamda bankacılık ve benzeri ekonomi ile ilgili hizmetlerde müşterilerin kişisel bilgilerinin sıkı bir şekilde korunması sonucunda, vergi dairesinin kontrol, denetim yapma ve bilgi toplama imkânı kesin olarak ortadan kalmaktadır. Bu durum, vergi kaçırmak isteyenler için çok cazip seçenekler sunmaktadır (Yaltı,2003:200)’den aktaran (Varnalı, 2024:209). Mevzuat eksikliği ve düzenleyici belirsizlikler hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından güven sorununa yol açmaktadır. Sanal varlık işlemlerinin

nasıl beyan edileceğine ilişkin açık kuralların olmaması, gönüllü uyumu azaltmakta ve vergi kayıplarını artırmaktadır. Tüm bu zorluklar, sanal varlıkların vergilendirilmesi konusunda küresel ölçekte ortak standartlara duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Uluslararası kuruluşlar, özellikle OECD ve FATF gibi yapılar, bu konuda rehber niteliğinde çalışmalar yürütmekte olsa da uygulamada tam bir birlik henüz sağlanamamıştır.

2.2.7. Kripto Varlıklar Yoluyla Gelirlerin Gizlenmesi

TDK kripto paranın tanımını, “Takas işlemlerinde kullanılabilen, tamamen dijital, şifrelenmiş sayısal para.” Şeklinde tanımlamaktadır. Bununla birlikte, kriptonun çeşitli dillerde birtakım anlamları olduğu değerlendirildiğinde genellikle gizli, saklı anlamlarında kullanıldığı görülmektedir. Kripto varlıklar ise, günümüz dijital ekonomisinde toplumsal anlamda bireylerin ya da şirketlerin çokça kullandığı bir emtia türüne dönüşmüştür. Geleneksel biçimde bir para tanımı yapmak için toplumsal, ekonomik, iktisadi ve mali yönlere değinmenin yeterli olacağı düşünülmektedir. Kripto paranın tanımını yapmak için ise bu sınırların yeterli olmayacağı, post modern doğası gereği de sınırları ortadan kaldırmaya endeksli olduğu ifade edilebilir.

Kripto varlıkların sıkça gelirlerin aklanmasıyla ilişkilendirilmesinin temelinde blok zinciri teknolojisinin iki belirgin özelliği yatmaktadır: ağ işlemlerinin dağıtık (merkeziyetsiz) yapısı ve kullanıcıların kısmi anonimliğine izin veren yapısı. Bu özellikler, sınır ötesi suç gelirlerinin aklanmasına yönelik yeni yöntemlerin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Blok zinciri kaynaklı özellikler nedeniyle kripto varlıklar, suç gelirlerinin aklama sürecinin üç klasik aşamasında da kullanılabilir. Birinci aşama olan yerleştirmede, elde edilen nakit veya diğer değerler doğrudan kripto paralara dönüştürülür. Eşler arası (P2P) işlem imkânı, aracısız ve doğrulama gereksinimi olmaksızın tarafların birbirleriyle doğrudan işlem yapmasını sağladığından, geleneksel bankacılık ve finans sistemlerindeki sıkı denetim mekanizmalarından kaçış imkânı verir. Yerleştirme genellikle kripto borsaları veya düzenlemeye tabi olmayan kripto ATM’leri aracılığıyla gerçekleşir; bu aşamada “saman adamlar” olarak adlandırılan, KYC doğrulamasından sorunsuz geçebilecek temiz kayıtlı üçüncü kişiler kullanılabilir. Bu aşamada küçük miktarlara bölerek farklı yerlere dağıtma sıklıkla başvurulanan bir taktiktir. İkinci aşama olan ayrıştırmada, fonların kaynağıyla olan ilişkisini koparmak amacıyla karmaşık ve izlenebilirliği azaltacak hareketler yapılır. Karıştırma hizmetleri, farklı işlemleri ve adresleri öngörülemeyen kombinasyonlarla birleştirip kimlik takibini zorlaştırır; ayrıca geçici cüzdanlar, yedek adreslere yönlendirmeler veya farklı borsalar ve gizlilik odaklı varlıklar aracılığıyla yapılan çok katmanlı transferler yoluyla izlerin silinmesi hedeflenir. Bu aşama, amaçlanan anonimliğe ulaşmak için sayısız ve çeşitli işlem türünü kapsadığından en karmaşık bölüm olarak kabul edilir. Üçüncü ve son aşama olan bütünleştirmede ise temizlenmiş görünen kripto varlıklar tekrar gerçek ekonomiye buluşturulur: sanal veya gerçek mal ve hizmet satın alınabilir, takas platformları yoluyla paraya çevrilebilir ya da donanım cüzdanları aracılığıyla fiziksel

olarak taşınabilir. Gizlilik odaklı varlıkların ve çeşitli borsaların katmanlaşması sonucunda elde edilen para, geleneksel finans sistemine yasal görünümlü işlemlerle sokulur. Bu nedenle kripto varlıklar aklama zincirinin her üç aşamasında da aracı olabilmektedir. Genel olarak, kriptoyla aklama yöntemleri kapsamlı ve teknik açıdan karmaşık olup özellikle katmanlama süreci, kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile mücadele birimleri için önemli zorluklar doğurmaktadır. Buna karşın denetimsel engelleri aşmaya yönelik izleme, iz sürme ve analiz araçları sürekli geliştirilmekte; düzenleyici ve teknolojik çözümlerle bu alandaki risklerin azaltılmasına çalışılmaktadır. Kripto varlıklar yoluyla gelir gizlemenin temelinde, işlemlerin izlenmesinin zor olması yatmaktadır. Geleneksel finans sistemlerinde banka işlemleri denetim altındayken, blok zinciri teknolojisine dayalı sistemlerde kullanıcılar, gerçek kimliklerini ifşa etmeden sanal cüzdanlar üzerinden işlem yapabilmektedir. Bu da özellikle yüksek tutarlı transferlerin tespiti ve kaynağının belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu tür işlemler, yasa dışı kazançların aklanması veya beyan dışı gelirlerin saklanması için elverişli bir zemin yaratmaktadır.

2.2.8. Sanal İşyeri Uygulamaları

Günümüz dünyasında bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, iş yapma biçimlerini kökten değiştirmiştir. Özellikle internetin yaygınlaşmasıyla birlikte, çalışma ortamları fiziksel mekânlardan dijital ortamlara taşınmaya başlamıştır. Bu dönüşümün en önemli sonuçlarından biri de sanal işyeri uygulamalarıdır. Sanal işyeri, çalışanların aynı fiziksel mekânda bulunmadan, dijital platformlar üzerinden iş birliği yapabildikleri, iletişim kurabildikleri ve projelerini yürütebildikleri modern bir çalışma modelidir.

Sanal işyeri, geleneksel ofis ortamının internet tabanlı bir versiyonu olarak tanımlanabilir. Bu uygulamalar, çalışanların coğrafi konumdan bağımsız olarak ortak hedefler doğrultusunda birlikte çalışmalarına olanak tanır. Sanal işyeri ortamında iletişim, toplantılar, belge paylaşımları ve görev yönetimi tamamen çevrimiçi araçlar üzerinden yürütülür. Böylece zaman ve mekân sınırlamaları ortadan kalkar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde işyeri *“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayene hane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”* şeklinde tanımlanmış ve işyeri hükmünde olan yerler belirtilmiştir.

Madde hükmünden anlaşılabacağı gibi ticari veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilmiş ya da bu faaliyetlerde kullanılan yerler işyeri hükmünde olacaktır. Yazıhane veya idarehane gibi faaliyetin doğrudan icra edilmediği veya faaliyetlerde doğrudan kullanılmayan yerler de işyeri tanımı içinde yer almaktadır. Buradan hareketle sanal ofislerin işyeri sayılmasında herhangi bir sakınca yoktur. Doğrudan kazançla ilişkisi olmasa da ofis ihtiyaçları için kullanılan bu yerler faaliyette kullanılan

yer sayılacaktır (Erey ve Erey, 2019:120).

Sanal işyeri uygulaması ile çalışanlar, internet bağlantısı olan her yerden sisteme giriş yapabilirler. Bu durum şirketler lehine maddi anlamda birtakım menfaatler sağlamaktadır. Örneğin, çalışanların yol, yemek, ısınma ve maddi olarak bulundukları işyerlerindeki gibi kişisel ihtiyaçlarını karşılamaksızın daha ekonomik bir şekilde verim almalarını sağlamaktadır. Ayrıca anlık mesajlaşma, sesli ve görüntülü toplantılar yapılabilir, belgeler, tablolar ve projeler aynı anda birden fazla kişi tarafından düzenlenebilmektedir. Ek olarak, dosyalar güvenli bir şekilde bulut sistemlerinde saklanabilir ve böylece bilgi kaybı riski azalabilir. Yine bunun yanında olumsuz yanları da mevcuttur. Örneğin; kurum içi aidiyet duygusu ve empati özelliği gelişmeyebilir, denetimler teknolojik ölçütlerle sınırlı kalabilir ve hiyerarşik yönetimde birtakım zaafılar yaşanabilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.04.2001 tarih ve E.2000/6449, K.2001/1618 sayılı karar; *“Düzenlediği faturalarda belirtilen hacimde ticaret yapacak organizasyona sahip olmama, işyeri, depo, nakil vasıtası, sermaye durumu, çalıştırdıkları işçi sayısı, bankacılık işlemleri gibi ticari aktiviteyi sağlayan unsurlara ya hiç sahip olmadıkları ya da küçük ölçekte iş yapacak düzeyde bulundukları, bilinen iş yeri ve ortakların ikametgah adreslerinde bilinip tanınmadıkları, ilgili firmalara ve ortaklara ulaşamadığı, firmaların sık sık el değiştirdiği ortaklarının da genelde aynı kişilerin olduğu, yüksek miktarlarda katma değer matrahı vergisi beyan etmelerine karşılık, bazı firmaların bazı firmaların beyannamelerinde hiçbir dönem ödenecek katma değer vergisi çıkmaması, bazı firmaların kurumların kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerini vermedikleri ve benzeri hususların sabit olması, o firmaların düzenledikleri belgelerin muhteviyatı itibarıyla sahte ve yanıltıcı olduğunun göstergesidir.”* Şeklinde dir.

Danıştay kararından da anlaşıldığı üzere bazı faaliyetler için işyerlerindeki unsurların faaliyet hacmine ulaşmaya yetecek olmaması faaliyetin olmadığına delil olarak kullanılabilir. Bu doğrultuda sanal ofis olarak kullanılan işyerinin faaliyet varlığı için ispat vasıtası olamayacağı tabidir. Ancak faaliyet için müstakil bir işyerinin olmasına gerek duyulmayan sektörlerde sanal ofis olması sebebiyle faaliyete de şüpheli yaklaşılması düşünülemez. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas alındığından işyeri şartı Vergi Usul Kanununda getirilmediği için sanal ofislerde faaliyet gösterilmesinin (faaliyeti işyerine ve işyeri imkânlarına dayanan sektörler hariç) sakıncası yoktur (Erey ve Erey, 2019:120).

Özet olarak değerlendirecek olursak, sanal işyeri uygulamaları dijital çağın iş yapma biçimini radikal biçimde değiştirmiştir. Doğru şekilde kullanıldığında, işletmelere vergisel avantajlar kazandırmaktadır.

2.2.8.1.Yerleşiklik ve Fiziksel Varlıkların Önemi

Yerleşiklik ve fiziksel varlıklar, dijital ekonomide vergi matrahı aşınması sorununu anlamada önemli bir rol oynamaktadır. Dijital platformlar, fiziksel bir varlık gerektirmeksizin, bir ülkede faaliyet göstererek gelir elde edebilirler. Ancak, vergi yasaları genellikle işletmenin fiziksel bir varlığına dayalı olarak vergi yükümlülükleri

belirler. Bu durum, dijital platformların yerel vergi düzenlemelerinden kaçmalarına olanak tanıyabilir (Alp, 2022). Birçok ülkenin vergi yasaları, fiziksel varlık veya belirli bir yerleşik ofis talep ederken, dijital şirketler sadece internet üzerinden hizmet vererek bu tür gerekliliklerden kaçınabilmektedir. Böylece, dijital ekonominin küresel doğası ve yerleşiklik kriterlerinin eksikliği, vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır (Köse, 2022).

Yerleşiklik, vergi yasaları açısından belirleyici bir faktördür. Bir şirketin vergi yükümlülüklerinin hangi ülkede yerine getirileceği, bu şirketin o ülkede yerleşik olup olmadığına bağlıdır (Şimşek ve Yay, 2023). Dijitalleşen dünyada, birçok dijital işletme, fiziksel ofisler açmadan veya başka bir yerde yerleşik olmadan küresel bir pazar üzerinden gelir elde etmektedir. Bu durum, yerel vergi otoritelerinin şirketin gelirini doğru bir şekilde izlemelerini ve vergilendirmelerini zorlaştırmaktadır. Dijital ekonomi, fiziksel varlıkların önemini yadsıyacak şekilde şekillenirken, ülkeler bu değişime ayak uydurmakta zorluk çekmektedir (Zıvalı ve Demirli, 2022).

Fiziksel varlıkların eksikliği, dijital şirketlerin vergi ödememek için bazen vergi cennetlerinde faaliyet göstermelerine olanak tanır. Birçok dijital işletme, vergi oranlarının düşük olduğu veya sıfırlandığı ülkelerde ofis açarak vergi yükümlülüklerinden kaçınır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Bu durum, özellikle dijital hizmet sağlayıcıları için geçerli olup, vergi sisteminin zayıf olduğu yerlerde faaliyet göstererek yerel vergi yasalarından kaçmalarına olanak tanır. Ayrıca, dijital varlıklar, fiziksel varlıklarla karşılaştırıldığında daha zor izlenebilir, bu da vergi denetimlerinin verimli bir şekilde yapılmasını engeller (Ulun, 2021).

Yerleşiklik ve fiziksel varlıkların önemi, dijital ekonomi ile birlikte değişen vergi politikaları karşısında yeniden şekillenir. Dijitalleşme, bir işletmenin faaliyet gösterdiği ülke ile ilgili fiziki bağlantılar kurmadan gelir elde etmesini sağlar. Ancak vergi sistemleri genellikle bu fiziki bağlantılara dayanır. Bu nedenle, dijital hizmet sağlayıcıları yerel vergi otoritelerinden kaçınarak vergi matrahını aşındırabilirler. Yerleşiklik, aynı zamanda vergi sistemlerinin dijitalleşen ekonomiye uyum sağlamak için yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmaktadır (Alp, 2022). Dijitalleşen dünya, fiziksel varlıkların yerini dijital varlıkların alması ile ilerlemektedir. Bu durum, dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Ülkeler, dijital platformların faaliyet gösterdiği alanlarda, vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve matrah aşınmasının engellenmesi için yeni düzenlemeler ve vergi stratejileri geliştirmelidir. Yerleşiklik ve fiziksel varlıklar, dijital ekonominin geleceği için kritik öneme sahiptir ve dijital ekonominin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi adına bu kavramların yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Sezen ve Kutbay, 2024).

Yerleşiklik ve fiziksel varlıklar, vergi sistemlerinin temel yapı taşlarıdır ve özellikle dijital ekonomi ile birlikte vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde kritik öneme sahiptir. Geleneksel vergi sistemlerinde, bir şirketin vergiye tabi tutulduğu ülke genellikle o şirketin fiziksel olarak bulunduğu ülkedir (Yayman, 2022). Yerleşiklik kavramı, vergi yükümlülüğünün belirlendiği temel faktörlerden biri olarak kabul edilir. Şirketlerin bir ülkede yerleşik olup olmamaları, o ülkenin vergi yasalarına tabi olup olmayacaklarını belirler. Bu durum, fiziksel varlık gereksinimi olmayan dijital

hizmet sağlayıcıları için sorun oluşturabilir, çünkü dijital hizmetler sınırları aşarak fiziksel varlık bulundurulmaksızın faaliyet gösterebilmektedir (Avcı, 2017).

Dijitalleşen ekonomi, fiziksel varlık gereksinimini neredeyse ortadan kaldırmıştır. Dijital platformlar, çevrimiçi hizmetler sunarak fiziksel ofis veya tesis gereksinimi olmadan gelir elde etmektedir. Bu durum, yerleşiklik ve vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde belirsizliklere yol açmaktadır (Gölçek, 2023). Birçok dijital hizmet sağlayıcı, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde yerleşik olmadan faaliyet gösterebilir, bu da vergi otoritelerinin gelirleri doğru bir şekilde tespit etmesini zorlaştırır. Bu nedenle, dijitalleşme ile birlikte yerleşiklik kavramının güncellenmesi gerekliliği artmıştır. Yerleşiklik kriterlerinin dijital hizmetler için yeniden tanımlanması, vergi matrahı aşınmasının önlenmesine yardımcı olabilir (Organ ve Çavdar, 2012).

Fiziksel varlıkların önemi, vergi yasalarının şirketlerin faaliyet gösterdiği yerin belirlenmesinde kullanılmasıyla ortaya çıkar. Bu durum, geleneksel vergi düzenlemeleri için oldukça uygunken, dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte bu kriterlerin yetersiz kaldığı görülmektedir. Dijital platformlar, bir ülkenin sınırlarını aşarak küresel ölçekte faaliyet gösterebildikleri için, bir ülkenin vergi otoritelerinin bu platformlar üzerinden elde edilen gelirleri izlemeleri zorlaşmaktadır. Örneğin, büyük teknoloji şirketleri, veri merkezleri veya sunucuları farklı ülkelerde barındırabilir, ancak bu fiziksel varlıklar çoğu zaman gelirlerinin bulunduğu ülkenin vergi otoriteleri tarafından denetlenememektedir (Birinci ve Eser, 2017).

Yerleşiklik ve fiziksel varlıkların önemi, vergi matrahının adil bir şekilde belirlenmesinde de belirleyici bir faktördür. Dijital ekonomideki faaliyetlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için, bir şirketin faaliyet gösterdiği ülkelerde doğru vergi yükümlülükleri belirlenmelidir (Gölçek, 2023). Şirketler, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde faaliyet göstererek gelirlerini bu ülkelerde raporlama yapabilirler. Ancak, vergi sisteminin dijital platformlar için uyumlu hale getirilmesi, adil bir vergi düzeni oluşturulmasını sağlayacaktır. Yerleşiklik ve fiziksel varlık kavramları, bu süreçte şirketlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için güncellenmeli ve dijitalleşen ekonominin ihtiyaçlarına uygun hale getirilmelidir (Birinci ve Eser, 2017).

Sonuç olarak, dijitalleşen ekonominin yerleşiklik ve fiziksel varlık kavramlarıyla ilişkisi, vergi yasalarının evrimleşmesini gerektirmektedir. Dijital platformların küresel ölçekte faaliyet göstermesi, vergi denetimlerinin etkinliğini zorlaştırırken, yerleşiklik kriterlerinin güncellenmesi bu sorunların çözülmesinde önemli bir adım olabilir. Yerleşiklik ve fiziksel varlıkların dijital ekonomiyle uyumlu hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve vergi matrahı aşınmasının önlenmesi için kritik bir stratejidir. Bu süreç, dijital ekonomiye uygun vergi sistemlerinin geliştirilmesi için temel bir zemin oluşturacaktır.

2.2.9. Hibrit Uygulamaların Yarattığı Açıklar

Hibrit uygulamalar, iş süreçlerinde hem geleneksel (fiziksel) hem de dijital (sanal) yöntemlerin birlikte kullanıldığı sentezlenmiş sistemleri ifade eder. Özellikle uzaktan çalışma modelleri, dijital hizmetler, e-ticaret ve çok uluslu şirketlerin karma

faaliyet yapıları bu kapsamdadır.

Klasik vergi sistemleri, genellikle bir işletmenin fiziksel varlığı (işyeri, şube) üzerinden vergilendirme yapmaktadır. Ancak hibrit uygulamalar burada süreci karmaşıklamaktadır. Örneğin, bir şirketin merkezi başka bir ülkedeyken çalışanları farklı ülkelerde uzaktan hizmet verebilir. Bu durumda hangi ülkenin vergi alma hakkına sahip olduğu tartışmalı hale gelmektedir.

Hibrit uygulamaların yaygınlaşmasıyla birlikte geleneksel vergi sistemleri yetersiz kalmaya başlamıştır. Dijital gelirlerin artması, sanal çalışma modellerinin çoğalması ve uluslararası ticaretin karmaşık hale gelmesi, devletlerin vergi kaybına yol açan yeni açıklar doğurmuştur. Başlıca vergisel açıkları sıralayacak olursak;

a. Transfer Fiyatlandırması Sorunları

Çok uluslu hibrit işletmeler, dijital hizmetlerini birden fazla ülkede sunar. Bu durumda şirketler, gelir ve maliyet dağılımını grup içi fiyatlandırmalar yoluyla manipüle ederek vergi matrahını yapay olarak düşürebilirler. Böylece kazanç düşük vergili ülkelere kaydırılır ve vergi kaybı oluşur.

b. KDV (Katma Değer Vergisi) Takibi Zorlukları

Dijital hizmetlerin hangi ülkede tüketildiğini ve hizmetten yararlanan kişinin kim olduğunu belirlemek çoğu zaman mümkün değildir. Bu durum, KDV tahsilatının eksik yapılmasına veya aynı işlemin birden fazla ülkede vergilendirilmesine neden olabilir. Özellikle dijital içerik, abonelik ve çevrim içi eğitim hizmetlerinde bu tür açıklar sıkça görülmektedir.

c. Kripto ve Sanal Gelirlerin Denetim Eksikliği

Bazı hibrit uygulamalar, ödemelerde kripto para veya dijital varlıklar kullanmaktadır. Bu durum, geleneksel vergi sistemlerinde tanımlanmamış yeni gelir türlerinin ortaya çıkmasına yol açar. Kripto işlemlerinin izlenmesi ve kayda alınması zor olduğundan, gelirlerin bir kısmı kayıt dışı kalabilir ve vergi denetimi etkinliğini yitirebilir.

Hibrit uygulamalar, dijital ekonominin gelişimini desteklese de mevcut vergi sistemleri bu dönüşüme tam olarak uyum sağlayamamıştır. Gelirin kaynağının tespit edilmesi, sınır ötesi vergilendirme ilkelerinin netleştirilmesi ve kripto varlıkların mevzuata entegre edilmesi, bu vergisel açıkların giderilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Vergi idarelerinin dijital denetim araçlarını güçlendirmesi ve uluslararası vergi iş birliklerinin artırılması, hibrit ekonominin sağlıklı biçimde vergilendirilmesini sağlayacaktır.

2.3. Dijital Ekonomide Matrah Aşınması Sorununa Karşı Yapılan Çalışmalar

Dijital ekonominin yükselişi, vergi sistemlerinde önemli zorluklara yol açmaktadır. Bu sorunlara karşı, küresel ve ulusal düzeyde çeşitli önlemler ve düzenlemeler geliştirilmiştir. OECD'nin BEPS Eylem Planı ve Türkiye'nin dijital hizmet vergisi gibi uygulamalar, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki

adaletsizlikleri azaltmayı ve vergi matrahlarının aşındırılmasını engellemeyi hedeflemektedir. Ancak, bu önlemlerin etkinliği, uluslararası iş birliği ve düzenlemelerin etkin bir şekilde uygulanmasına bağlıdır.

Dijital ekonominin yükselişi, vergi sistemlerinde önemli matrah aşındırma ve kâr kaydırma (BEPS) sorunlarına yol açmaktadır. Bu sorunlara karşı, küresel ve ulusal düzeyde çeşitli önlemler ve düzenlemeler geliştirilmiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda “agresif vergi planlamasına karşı ülkeler arası tedbir alınması, devletler arası iş birliği ve vergi uyumlaştırılması” için yürütülen çalışmalarda OECD ve G20’nin beraber yürüttüğü çalışmalar ön plana çıkmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019:169).

Türkiye de OECD üye ülkelerden olması nedeniyle bu sistemde icra edilen koordinasyon çalışmalarında bizzat yerini almaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi için ilk çalışmalardan bir tanesinin e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik olduğu görülmektedir. Kanada’nın Ottawa şehrinde 1998 yılında OECD’nin öncülüğünde yapılan “A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce” isimli konferansta e-ticaret üzerinden vergi avantajı elde edildiğine vurgu yapılmış ve geleneksel şirketlerle benzer şekilde vergilendirilmesi gerektiği önerisinde bulunulmuş ve ülkeler için yol gösterici belirli ilkeler üzerinde durulmuştur (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2016:224).

2000’li yılların ardından da OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda çabalar devam etmiştir. Fakat çabalara rağmen mevcut vergilendirme yetkisi dijital ekonominin getirdiği yeni kavramlara karşı yeterince karşılık verememiş, düzenlemeler eksik kalmıştır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:5)’den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:15). Mevcut çalışmaların birtakım sorunları çözdüğü anlaşılmakla birlikte yaşanan dijital revizeler kamu idareleri ve uluslararası kuruluşların daha fazla çaba sarf etmesine yol açmıştır.

2.3.1. Tek Taraflı Önlemler

Vergi matrahının aşınması, dijital ekonominin etkisiyle küresel bir sorun haline gelmiştir ve bu süreç birkaç aşamada gerçekleşir. İlk olarak, şirketler, dijitalleşmenin sunduğu fırsatlardan yararlanarak gelirlerini düşük vergili ya da hiç vergilendirilmeyen yargı alanlarına kaydırır (Şimşek ve Yay, 2023). Bu durum, özellikle dijital hizmet sunan firmaların fiziksel bir varlık olmadan farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmesinden kaynaklanır. Böylece, şirketler faaliyet gösterdikleri ülkelerde yeterli vergi ödemezken, matrah aşınması süreci hızlanır (Ubay, 2020).

Dijital ekonominin hızlı gelişimi, ülkelerin vergi sistemlerinde ciddi uyum sorunlarına yol açmıştır. Özellikle çok uluslu dijital şirketlerin, fiziksel varlık bulundurmadıkları ülkelerde yüksek gelir elde etmeleri, bu kazançların adil biçimde vergilendirilmesini güçleştirmiştir. Bu durum, matrah aşınması (base erosion) ve kâr kaydırması (profit shifting) olarak adlandırılan vergi kayıplarını artırmış; ülkeler de çözüm arayışına girmiştir. Uluslararası düzeyde OECD’nin BEPS (Base Erosion and

Profit Shifting) projesiyle ortak bir yapı kurulmaya çalışılsa dahi, bu süreç yavaş ilerlediği için birçok ülke tek taraflı önlemler geliştirmiştir.

Vergi yükünün azaltılması amacıyla gelirin çeşitli vergilendirme alanları arasında aktarılması yeni bir olgu değildir. Yıllardır dünyadaki siyasi liderler, medya ve sivil toplum kuruluşları, vergiye tabi gelirlerini ya da kazançlarını ekonomik faaliyetin az olduğu ya da hiç olmadığı düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaydırarak farklı vergi sistemleri arasındaki boşluklardan yararlanan çok uluslu şirketlerin vergi planlamaları ile ilgili endişelerini dile getirmektedirler. Bu endişeye cevaben G20'nin talebi üzerine Temmuz 2013'de OECD, 15 eylem planından oluşan ve BEPS olarak nitelendirilen Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Projesini geliştirmiştir (OECD, 2018b:1)'den aktaran (Birinci, 2019:513).

BEPS Projesi, çok uluslu şirketlerin kazançlarını ekonomik faaliyetin gerçekleştirildiği ya da değer yaratıldığı yerden farklı yerlere kaydırmalarını kolaylaştıran uluslararası vergi sistemlerindeki boşluk ya da uyumsuzlukları hedef almıştır. Bu projenin birinci eylem planı ise dijitalleşmenin dolaysız ve dolaylı vergilendirme açısından neden olduğu vergisel sorunların ele alınmasıdır (OECD, 2018a:17-18) 'den aktaran (Birinci, 2019:513). Konu itibarıyla, OECD tarafından 2013 yılında ilan edilen Matrah Aşınması ve Kâr Artırımı Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) vergilendirmenin geleceği açısından önemli bir çalışmadır (Özcan ve Cura, 2022:466).

BEPS Projesini yürütmek amacıyla OECD ve G20 ülkeleri de dahil olmak üzere 45'den fazla ülkenin katılımıyla Mali İşler Komitesine bağlı olarak Dijital Ekonomi Çalışma Grubu kurulmuştur. 2015 BEPS Projesi ile ilgili birinci eylem raporunun hazırlanmasında, 1998 tarihli "Ottawa Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları" raporunun yanısıra "İşletme Kazançlarının Vergilendirilmesi İçin Mevcut Anlaşma Normlarının Uygulanmasını İzleme Teknik Danışma Grubu'nun çalışmaları da esas alınmıştır. Bu doğrultuda dijital ekonominin vergi sorunlarına yönelik 2015 BEPS Eylem Raporu, Ekim 2015'de BEPS paketinin bir parçası olarak yayınlanmıştır (OECD, 2018a:18) 'den aktaran (Birinci, 2019:514).

BEPS, G20 ülkeleri tarafından imzalanan dijital ekonomi ile uluslararası vergileme arasındaki en kapsamlı değişikliği içeren ve dijital ekonominin yol açtığı vergilemeye yönelik sorunların çözümü için öneriler sunan bir projedir. BEPS kendi içerisinde 15 eylem planının yer aldığı bir çalışmadır (Akkaya & Gerçek, 2019:17; Gianni, 2018:257)'den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:467).

BEPS eylem planı üzerinden matrah aşındırmasını azaltmaya veya kârın aktarılmasına yönelik yapılması gerekli faaliyetler 15 başlık olarak ilan edilmiştir.

BEPS Eylem Planı, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin temel zorlukları ele aldıktan sonra, matrah aşınmasına yol açan faktörleri belirtmekte ve bu konuyla nasıl mücadele edilmesi gerektiğine ilişkin çözüm önerileri üzerine yoğunlaşmaktadır (Artuç, 2022:318). BEPS Eylem Planı aşağıda yer verilmiştir.

BEPS, 15 başlık altında toplanmış eylem planlarından oluşmakta olup, bu başlıklar, özetle şöyledir:

- 1.Eylem Planı : Dijital ekonomiye ilişkin sorunların tespiti
- 2.Eylem Planı: Hybrid Anlaşmalarının Etkilerini Ortadan Kaldırma

- 3.Eylem Planı: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar
- 4.Eylem Planı: Faiz indiriminin sınırlandırılması
- 5.Eylem Planı: Zararlı vergi uygulamaları
- 6.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımının önlenmesi
- 7.Eylem Planı: Daimi işyeri statüsü
- 8,9,10. Eylem Planları: Transfer fiyatlandırması
- 11.Eylem Planı: BEPS data analizleri
- 12.Eylem Planı: Zorunlu Bildirim Kuralları
- 13.Eylem Planı: Ülke Bazlı Raporlama
- 14.Eylem Planı: Karşılıklı Anlaşma Usulü
- 15.Eylem Planı: Vergi anlaşmalarında çok taraflı araçlar (OECD, 2024).

BEPS Eylem Planı, uluslararası düzeyde vergi anlaşmalarında ve mevzuatlarında köklü değişiklikleri öneren ve savunan vergilemede kapsamlı dönüşümleri içeren ve uluslararası vergileme standartları geliştiren bir plandır (Birinci & Eser, 2017:451; Gianni, 2018:257)’den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:469).

BEPS eylem planı takip edilerek OECD, Mart 2018’de dijitalleşmeden kaynaklanan vergisel problemler ile ilgili olarak dijitalleşmiş iş modellerinin özelliklerini ve değer yaratma yollarını ve potansiyellerini analiz eden “Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergisel Sorunlar” adlı geçici bir rapor yayınlamıştır. Raporda dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili bir dizi seçenek ele alınmış, ancak net bir sonuca varılamamıştır (European Union ve OECD, 2018). 110’den fazla OECD üyesi ülkenin görüş birliğine vardığı raporun 2020 yılında nihai rapor halini alması planlanmıştır (OECD, 2018a:19) ’den aktaran (Birinci, 2019:514).

Avrupa Komisyonu 21.03.2018’de, G20 Maliye Bakanları toplantısının hemen ardından “dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesi” için geniş kapsamlı iki yasal öneride bulunmuştur (Morinobu, 2018) ’den aktaran (Birinci, 2019:514).

Birinci öneri, dijital faaliyetler için kurumlar vergisi kurallarının reforma tabi tutulmasıdır. Bu öneri üye ülkelerin kendi yetki alanlarında elde edilen kazançları orada şirketin fiziki bir varlığı bulunmasa dahi vergilendirmesini amaçlamaktadır. Yeni kurallar ile birlikte online işletmeler, belirli bir işyerinden faaliyet gösteren geleneksel işletmelerle aynı düzeyde kamu maliyesine katkıda bulunabilecektir. Bu doğrultuda dijital bir platformun üye devletlerden birinde vergilendirilebilir dijital bir varlığa ya da dijital daimi işyerine sahip sayılabilmesi için birtakım kriterler belirlenmiştir. Dolayısıyla bir işletmenin aşağıdaki kriterlerden birini sağlaması halinde, bir üye devlette önemli bir dijital varlığı ya da dijital daimi işyeri olduğu kabul edilecektir. Bu kriterler (European Commission, 2018)’den aktaran (Birinci, 2019:514).

- Bir vergilendirme döneminde üye bir ülkenin dijital hizmet sağlama gelirinin yıllık 7 milyon avroyu aşması,

- Bir vergilendirme döneminde üye bir ülkedeki dijital hizmet kullanıcı sayısının 100.000’i aşması,

- Bir vergilendirme döneminde üye bir ülkedeki dijital hizmet sözleşme sayısının 3.000'den fazla olmasıdır. Böylelikle dijital kazancın nerede elde edildiği ve vergilendirildiği arasında gerçek bir bağlantı sağlanabilecektir.

İkinci öneri ise, dijital faaliyetlerden elde edilen belirli gelirler üzerinden geçici bir verginin alınmasıdır. Söz konusu geçici vergi ile hali hazırda etkin bir şekilde vergilendirilemeyen faaliyetlerin üye devletler için doğrudan gelir yaratması amaçlanmaktadır. Bu dolaylı vergi mevcut vergi anlaşmalarından tamamen kaçmış belirli dijital faaliyetlerden elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Bu sistemin yalnızca kapsamlı reform uygulanana kadar ve çifte vergileme olasılığını azaltacak mekanizmalar uygulamaya konuluncaya kadar geçici bir önlem olarak uygulanması öngörülmektedir. Ayrıca bu verginin, kullanıcıların değer yaratımında önemli bir role sahip olan ve mevcut vergi kuralları ile elde edilmesi son derece güç olan faaliyetlerden elde edilecek gelirlere uygulanması öngörülmektedir (European Commission, 2018) 'den aktaran (Birinci, 2019:515).

Çağımızda birçok uluslararası şirket ve kuruluş dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu üzerine odaklanmıştır. Ancak dijital ekonominin temel dinamikleri sebebiyle bu konu oldukça problemli ve çözümü içinden çıkılmaz bir hale gelmiştir. Dijital işlemler sınır ötesi faaliyetlerini diğer ülkelerde herhangi bir fiziki varlığa sahip olmadan gerçekleştirebildikleri için işletmelerin kâr elde ettikleri ülkelerde vergilendirilmelerinin ülkenin tek taraflı çabası ile sağlanması mümkün görünmemektedir. Bu nedenle vergi matrahlarının aşındırılması ve kâr kaydırılması sorunlarına karşı bazı ülkeler tek taraflı önlemler almışlardır. Ancak, bu önlemler uluslararası ticaret ilişkilerinde gerilimlere yol açmaktadır (Birinci, 2019:515). Tek taraflı önlemlerin başlıca türlerini açıklayacak olursak;

a. Dijital Hizmet Vergisi

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunları ülkelerin tek başlarına çıkaracakları kanunlara çözüme kavuşturabilmesi mümkün değildir (Mastar Özcan ve Cura, 2022:461). En yaygın tek taraflı önlem türüdür. Bu vergi, dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirler (örneğin çevrim içi reklam gelirleri, kullanıcı verilerinden elde edilen kazançlar, dijital pazar yerlerinden alınan komisyonlar) üzerinden alınır. Örneğin Fransa, İtalya, İspanya, Türkiye gibi ülkeler belirli bir ciro eşliğini aşan dijital şirketlerden DST almaktadır. Türkiye'de 2020'de yürürlüğe giren Dijital Hizmet Vergisi Kanunu bu kapsamda önemli bir örnektir.

b. Ekonomik Varlık Kriteri

Bazı ülkeler, “fiziksel varlık” yerine “ekonomik varlık” kavramını getirmiştir. Buna göre, bir şirketin ülkedeki kullanıcı sayısı, dijital etkileşimi veya gelir düzeyi belirli bir eşiği aştığında o ülkede vergiye tabi tutulabilir.

c. Stopaj Uygulamaları

Bazı ülkeler, dijital hizmet sağlayıcılara yapılan ödemeler üzerinden stopaj (gelir kesintisi) yoluyla vergi almayı tercih etmektedir. Bu yöntem, özellikle yabancı dijital platformlardan yapılan reklam ve hizmet alımlarında kullanılmaktadır.

Sonuç olarak tek taraflı önlemler, dijital ekonominin mevcut vergi sistemini zorlaması sonucunda ülkelerin kendi çıkarlarını koruma refleksiyle geliştirdiği süreklilik arz etmeyen çözümlerdir. Ancak kalıcı ve sürekli bir vergi sisteminin oluşturulması, ülkelerin çok taraflı iş birliği içinde ortak kurallar belirlemesiyle mümkün olacaktır. OECD ve G20 çerçevesinde yürütülen dijital ekonominin vergilendirilmesi çalışmaları bu sürecin temelini oluşturmaktadır.

2.3.1.1. Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri

Dijitalleşme süreci, ülkelerin ekonomik yapısını köklü biçimde değiştirmiş ve geleneksel vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Özellikle dijital şirketlerin fiziksel bir varlık bulundurmada başka ülkelerde gelir elde edebilmesi, mevcut vergi kurallarında önemli boşluklar yaratmıştır. Bu nedenle birçok ülke, dijital ekonomiden elde edilen gelirleri daha etkin biçimde vergilendirebilmek için dolaysız vergi tedbirleri geliştirmiştir.

Dolaysız vergiler, gelirin, kazancın veya servetin doğrudan vergilendirilmesine dayanan vergilerdir. Bu vergi türünde sabit veya sabit kabul edilen ve dolayısıyla tahmini daha önceden mümkün servet, gelir, kazanç ve irat gibi konular üzerinden genellikle vergi liste ve cetvellerinden yararlanılarak tahsil edilen vergilerdir (Turhan, 2020:105).

Dijital ekonomi bağlamında dolaysız vergi tedbirleri, dijital faaliyetlerden elde edilen kazançların tespit edilerek gelir veya kurumlar vergisi yoluyla vergilendirilmesini amaçlar. KPMG verilerine göre 31 ülkenin doğrudan dijital vergiler üzerinde yasal düzenlemeye gittiği 4 ülkenin hazırlık aşamasında olduğu, 7 ülkenin küresel çözümü beklediği ve 6 ülkede ise düzenlemenin yasalaşma aşamasında olduğu görülmektedir (KPMG, 2022:80)'den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:25).

Tablo 5: Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri

Ülke	Tür	Yürürlük Durumu/ Tarihi	Oran	Matrah/Konu
AB	Dijital Dengeleme Vergisi (Digital Levy)	Hazırlık Aşamasında	%3	AB OECD'nin BEPS kapsamındaki çalışmalarının nihayete ermesini beklemektedir. Uluslararası mutabakat sağlanamazsa kendi Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamındaki bazı kuralları kendi hukuk sistemine entegre etmeye yönelik hazırlıklar içerisinde. AB içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Arjantin	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte (15.12.2020)	%5-%10-%15	Dijital ortamdaki bahislerden
Avusturya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2020	%5	Dijital ortamdaki reklamlar, yazılım ve web sitesi üzerinden gelirlerden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Birleşik Krallık	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.4.2020	%2	Sosyal medya, internet arama motorları ve dijital pazaryerlerinden, ülke içi yıllık hasılat eşiği 25 milyon Pound, Küresel yıllık hasılat eşiği 500 milyon Pound
Çekya	Dijital Hizmet Vergisi	Hazırlık aşamasından geri döndürüldü	%5 ya da %7	Dijital reklamcılık, dijital ortamdaki kullanıcı verileri ve alıcı ve satıcılar arasındaki dijital aracılık hizmetlerinden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 100 milyon CZK, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Fransa	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2019 fakat vergi gelirlerinin toplanması bir sene ertelenmiştir	%3	Fransız Dijital Varlık Uygulamasıyla küresel düzeyde faaliyet gösteren dijital şirketlerin Fransa'da elde ettiği aracı hizmetleri ve kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Hindistan (1)	Dijital Kâhçı İşyeri	Yürürlükte, 1.4.2022		Dijital PE'yle ilişkilendirilebilecek kaynaklardan elde edilen gelirlerden
Hindistan (2)	Dengeleme Vergisi	Yürürlükte, 1.6.2016	%6	Dijital reklamlar üzerinden
İspanya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 16.1.2021	%3	Dijital aracılık hizmetlerinden, dijital reklam hizmetlerinden ve kullanıcı verilerinin satışından elde edilen brüt gelirlerden, yıllık ülke içi hasılat eşiği 3 milyon Euro, küresel hasılat eşiği 750 milyon Euro
İtalya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2020	%3	Dijital reklamlar, kullanıcıların mal ve hizmet satın almasına ve satmasına imkân sağlayan platformlar ve kullanıcıların verilerinin satılmasından elde edilen brüt gelirler üzerinden
Kenya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2021	%1,5	Dijital içerikler (müzikler, videolar, uygulamalar, e-kitaplar, filmler), kullanıcı verilerinden elde edilen gelirlerden, aracılık hizmetlerinden, medya gelirlerinden, bulut teknolojilerinden, elektronik bilet satışı ve elektronik rezervasyon uygulamalarından elde edilen gelirlerden, e-öğrenme (çevrimiçi kurslar, sertifikalar ya da video kaydı yoluyla verilen eğitimler) uygulamalarından elde edilen gelirlerden...
Kosta Rika	Turistik amaçlı, dijital platformlar aracılığıyla elde edilen kiralama ücretleri için gelir vergisi	Yürürlükte, 19.11.2022		Dijital platformlar aracılığıyla elde edilen kiralama ücretlerinden
Macaristan	Dijital Reklam Vergisi (DAT)	Yürürlükte, 1.7.2017	1.7.2019'dan 31.12.2022'e kadar %0'a indirilmiştir. Sonrasında %7,5	Dijital reklamların yayınlanmasından elde edilen cirolar üzerinden, yıllık ülke içi hasılat eşiği: HUF 100 milyon
Malezya	Damga Vergisi/Stopaj	Yürürlükte, 13.5.2019	Farklı oranlar /tutarlarda	Malezya'daki bir faaliyetle ilişkili bir e-ticaret işlemi yapıldıysa, gelirin hangi ülkede elde edildiğine bakılmaksızın Malezya'dan elde edilmiş sayılır ve vergilendirilmektedir.
Nijerya	Önemli Miktarda Ekonomik Varlık (Significant Economic Presence)	Yürürlükte, 3.2.2020	%6	Aşağıdaki dört kalemde 45 Milyon NGN (yaklaşık 115.000 dolar) üzerinde gelir ya da ciro elde edilmesi durumunda vergi alınmaktadır: Film, müzik, oyun, e-kitap gibi dijital içerik sağlanması, dijital ortamdaki verilerinin toplanıp iletilmesi, dijital platform üzerinden mal ve hizmetlerin sağlanması, dijital platform, web sitesi gibi araçlarla uluslararası tedarikçiler ile Nijerya'lılar arasında dijital aracılığın yapılması
Pakistan	Damga Vergisi/Stopaj	Yürürlükte, 1.8.2018	%5	İkameti olmayan kişiler tarafından ödemesi gerçekleşen; çevrimiçi reklamcılık, web sitelerinin tasarımı, oluşturulması, depolaması veya bakımı, dijital içeriğin yüklenmesi, saklanması veya dağıtılması için herhangi bir tesis veya hizmet sağlanması, Pakistan'daki kullanıcılarla ilgili verilerin çevrimiçi toplanması veya işlenmesi, çevrimiçi mal satışı için herhangi bir tesis veya hizmetler veya başka herhangi bir çevrimiçi kolaylık üzerinden alınmaktadır

Polonya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.7.2020	%1,5	Görsel-işitsel medya hizmetler erişim ücretlerinden
Portekiz	Exhibition Levy	Yürürlükte, 17.2.2021	%4	Video paylaşım siteleri de dâhil, görsel, işitsel, ticari haber kanallarından ödenen brüt ücretler üzerinden
Slovakya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2018	%5	Slovakya'da kalıcı iş yerine sahip olmadan, Slovakya'daki ulaşım ve konaklama hizmetlerine yönelik faaliyet gösteren yabancı dijital platformlara yapılan ödemelerden
Uruguay	Yerleşik olmayan kişilerden alınan gelir vergisi	Yürürlükte, 1.1.2018	%12	Yerleşik olmayan kişilerin aşağıdaki iki geliri üzerinden gelir elde edilmesi. 1) Uruguay topraklarında bulunan müşterilere yurt dışından elektronik yollarla sağlanan görsel-işitsel hizmetler (ör. video, film ve müzik akışı hizmetleri) 2) Alıcı ya da satıcının birinin ya da her ikisinin Uruguay'da olması ve bu kişilerin çeşitli konaklama ulaşım gibi hizmetlerin yurtdışından sağlanması durumunda elde edilen gelirler
Yunanistan	Dijital platformlar aracılığıyla kısa vadeli kiralama ücretleri için Gelir Vergisi	Yürürlükte, 16.7.2019	-	Dijital platformlar aracılığıyla kısa vadeli kiralama ücretlerinden

Kaynak: KPMG (2022); Asquith (2022)'den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:26-28).

Özellikle AB genelinde birçok üye beraber hareket etmekte ve benzer vergi önlemleri alınmaktadır. Ayrıca üye ülkelerin, ekstra vergi önlemleri de aldığı görülmektedir. Buna karşın ABD'nin doğrudan vergileme için önlem almadığı görülmektedir. Esasında yukarıda da ifade edildiği üzere, küresel çapta faaliyet gösteren en önemli dijital şirketlerin ABD menşesine sahip olması ABD'nin bu tarz uygulamalarına engel olmaktadır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere birçok ülkenin dijital hizmet ve benzeri dijital vergileri uygularken belirli “eşik” değerler belirlediği ve bu tutarların üzerinde gelir elde eden şirketleri vergilendirdiği görülmektedir. Bunun haricinde birçok ülkenin “veri vergisi” ya da kullanıcı verilerinin pazarlanmasından elde edilen gelirler üzerinden alternatif bir vergi aldığı görülmektedir. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:29).

Ülkelerin dijital ekonomiye yönelik dolaysız vergi tedbirleri, dijital çağın gerektirdiği yeni vergi anlayışının bir yansımasıdır. Bu tedbirler, uluslararası düzeyde adil bir vergi paylaşımı sağlanana kadar geçici ama gerekli önlemler olarak değerlendirilmektedir. Uzun vadede ise, ülkelerin bu uygulamaları küresel vergi reformu çerçevesinde uyumlaştırması, dijital ekonominin sürdürülebilir ve adil biçimde vergilendirilmesi için kaçınılmaz görünmektedir.

2.3.1.2. Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaylı Vergi Tedbirleri

Dijital ekonominin hızla büyümesi, mal ve hizmetlerin geleneksel ticaret kanallarından sanal ortama taşınmasına yol açmış ve bu durum ülkelerin vergi sistemlerinde önemli uyum sorunları doğurmuştur. Özellikle dolaylı vergilendirme alanında ortaya çıkan bu sorunlar, devletleri yeni düzenlemeler yapmaya yöneltmiştir. Birçok ülke, dijital ortamda sunulan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesini sağlamak amacıyla Katma Değer Vergisi (KDV) ve Genel Satış Vergisi (GST) sistemlerini dijital hizmetleri kapsayacak biçimde genişletmiştir. Bu kapsamda Avrupa Birliği, 2015 yılından itibaren dijital hizmetlerde KDV'yi “tüketicinin bulunduğu ülke”

esasına göre uygulamaya başlamış, Avustralya, Norveç, Kanada ve Yeni Zelanda da benzer modelleri benimsemiştir. Böylece, dijital platformlar yerel işletmelerle eşit vergi yüküne tabi tutulmuştur. Ayrıca, bazı ülkeler yabancı dijital hizmet sağlayıcılarının vergi sistemine kayıt olmasını zorunlu hale getirerek, sınır ötesi işlemlerin vergilendirilmesini kolaylaştırmıştır. Örneğin Avustralya ve Yeni Zelanda, yabancı platformların satışlarını beyan edip KDV ödemesini şart koşmuştur. Buna ek olarak, Meksika ve Şili gibi ülkeler, dijital platformları vergi tahsilatında aracı konumuna getirerek işlem bazında otomatik vergi kesintisi sistemine geçmiştir.

Bazı gelişmekte olan ülkeler ise dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri stopaj veya damga vergisi yoluyla dolaylı biçimde vergilendirmektedir. Örneğin Malezya ve Pakistan, yabancı dijital hizmet sağlayıcılarına yapılan ödemelerden belirli oranlarda stopaj kesintisi yapmaktadır.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği birlik bünyesinde gerçekleştirilen, elektronik olarak alınan web sitesi tedariki, web hosting, yazılımın uzaktan bakım onarımı ve tedariki, veri tabanları, online alışverişlerde tüketimin yapıldığı ülkede KDV'nin uygulanabilirliği ile ilgili olarak ortak kuralların uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu bağlamda 2015 yılında dijital olarak sunulan mal ve hizmetlerdeki KDV için “Mini Tek Durak Noktası (Mini One Stop Shop-MOSS)” isimli sistem uygulamaya başlanmıştır. Bu yapılan düzenleme; dijital ürünler ve online ödeme sistemleri gibi alanlarda çalışan firmalar için geçerlidir (Budak, 2018:138)’den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:463).

MOSS’ göre mal ve hizmet verenler, AB üyesi ülkelere herhangi birinde bu sisteme kaydolmakta ve çeyrek aylık dönemlerde elektronik ortamda KDV beyanında bulunabilmektedirler. Toplanan KDV sisteme aktarılmakta ve sistemde toplanan KDV ilgili ülkelere elektronik olarak aktarılmaktadır (Kılıçer & Peker, 2020:94-95) ’den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:463).

MOSS sistemi öncesinde katma değeri vergilendirme yetkisi hizmeti sunan ülkenin mukimi olduğu ülkeye aitti. Bu durumda, Lüksemburg’dan sağlanan B2C hizmete %15 KDV, Danimarka’dan sağlanan aynı hizmete ise %25 KDV uygulanmaktaydı. Ayrıca, eğer B2C şeklindeki hizmet, ABD’den sağlanıyorsa büyük bir sorundu. Çünkü Amerikan hukuk sisteminde KDV uygulaması bulunmamakta Genel Satış Vergisi (GST) uygulanmaktadır (Özcan ve Cura, 2022:463). Bu sebeple Amerika’dan verilen bu hizmet bakımından bir vergilendirme yapılamamaktaydı. Bu tür elektronik olarak sağlanan hizmetlerin AB’li tedarikçilerini korumak ve adaletli bir iç pazar meydana getirebilmek için müşterinin mukim olduğu üye ülkede yani tüketim yeri prensine göre vergilendirilmesi gerektiği kabul edilmiş ve MOSS uygulaması sayesinde İngiltere’deki bir müşteri Finlandiya’daki firmadan cep telefonuna bir uygulama aldığı anda Finli firmanın müşteriye İngiltere’de geçerli KDV’yi uygulaması gerekmekte ya da İspanya’da yaşayan bir tüketici Amerikan kanallarına erişim için ödeme yaptığı anda, Amerikalı şirketin İspanya için geçerli KDV’yi tahsil etmesi gerekir (Özcan ve Cura, 2022:463).

KDV açısından sadeleşmiş bir uyum rejimi olan MOSS uygulaması ile Avrupa Birliği 2015 yılında 3 milyar Avro katma değer vergisi tahsil etmiştir (Eroğlu & Aksu, 2019:564-565))’den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:463-464). MOSS sisteminin

işleyebilmesi için (Çetin Gerger & Gerçek, 2016: 67-68) 'den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:464). KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES), Birlik haricinde e-ticarete elektronik hizmetlerde vergileme (VOES), ÖTV'ye ilişkin Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi (EMCS Excise Movement Control System) gibi bilgi işlem sistemleri oluşturulması gerekmektedir (Özcan ve Cura, 2022:464). Netice olarak, dijital ekonomiye yönelik dolaylı vergi tedbirleri, ülkelerin vergi tabanını koruma ve adil rekabeti sağlama çabasının bir yansımasıdır. Ancak ülkeler arasında uygulama farklılıklarının bulunması, uluslararası vergi uyumunu güçleştirmekte ve çifte vergilendirme riskini artırmaktadır. Bu nedenle, dijital ekonominin etkin biçimde vergilendirilebilmesi için uluslararası iş birliği ve ortak standartların geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

2.3.2. OECD'nin Çalışmaları

OECD 1961 yılından günümüze dek, çok taraflı ve ikili vergi anlaşmaları gibi konulardaki çalışma ve araştırmaları G/20, Birleşmiş Milletler (UN) gibi önemli kuruluşlarla iş birliği içerisinde yürüterek, uluslararası ölçekte yol gösterici yargı kararları ve tavsiyeler oluşturarak uluslararası vergi hukukunun temelini oluşturmuştur (Avi-Yonah, 2004, s.497)'den aktaran (Eroğlu, 2025:476).

Dijitalleşmenin küresel ekonomiyi dönüştürmesi, uluslararası vergi uygulamalarında yeni sorunlar yaratmıştır. Fiziksel varlık gerektirmeyen dijital faaliyetler, şirketlerin farklı ülkelerde gelir elde etmesine rağmen vergi yükümlülüklerini azaltabilmesine imkân tanımaktadır. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz etkileyen matrah aşınması sorununu gündeme getirmiştir. Uluslararası alanda yer alan hukuk uygulamaları özelinde, OECD tarafından yaratılan normların uygulanabilirliği bu doğrultuda bir çerçeve işlevi görmektedir.

OECD dijital ekonomik süreç içerisinde ortaya çıkacak vergilendirme zorluklarının üstesinden uluslararası bir iş birliği ile gelineceğini önermektedir (Eroğlu, 2025:476). Dijitalleşme ve dijitalleşmenin özellikle piyasalara da hızla yayılması ile ÇUŞ'ler için söz konusu olan ve uluslararası vergi rekabetini bozmaya yönelik olan faaliyetlerin bertarafına yönelik, Matrah Erozyonu ve Kâr Kaydırma (BEPS) Kapsayıcı Çerçeve (Kapsayıcı Çerçeve) OECD/G20 üyeleri, 8 Ekim 2021'de ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için üye ülkelerin kurumlar vergilerinde yer almak üzere İki Sütunlu Çözüm Beyanı (OECD, 2021a)'den aktaran (Eroğlu, 2025:477). ile gelir üzerinden alınan vergiler için ve bir diğeri de KDV'nin çevrimiçi mal ve hizmet satışlarına dayatılmasını ve tahsilatını koordine etmek için net bir standart oluşturmuştur. Bu duruma literatürde Two-Pillar (İki Sütun) yaklaşımı denilmektedir. Kısaca açıklayacak olursak; Sütun 1 kârın yeniden dağıtımından bahsederken, sütun 2 ÇUŞ' ler için küresel asgari vergiden bahsetmektedir.

OECD anlaşmasından kısa bir süre sonra, Avrupa Komisyonu, bir yıl sonra Konsey tarafından kabul edilen Aralık 2021'de AB'de asgari verginin ihdası için bir öneri sunmuş ve İkinci Sütun (Konsey Direktifi (AB) 2022/2523) 31 Aralık 2023'te AB'de yürürlüğe girmiştir.

Sonuç olarak, AB Üye Devletlerinde faaliyet gösteren ÇUŞ'lar artık en az %15'lik asgari bir nitelikli kurumlar vergisi oranına tabidir. Bu yasa iki aşamada gerçekleşecek ve Geliri Dahil Etme Kuralı (GDEK) bu yıl uygulanırken, Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (YVÖK)'nın başvurusu 2025'e ertelenmiştir. Avustralya, Japonya, Norveç, Güney Kore, Birleşik Krallık ve diğerleri de 2024'te İkinci Sütun'u yürürlüğe koymuştur (Eroğlu, 2025:477).

2.3.2.1 BEPS Final Raporu (Eylem 1)

2015 yılı BEPS Eylem Planı 1 Raporu, dijitalleşmenin ve bazı şirket modellerinin küresel boyutlardaki vergilendirme için önemli zorluklar ortaya çıkardığını göstermiştir. Söz konusu rapor, dijitalleşmenin giderek büyümesi ve yayılması nedeniyle dijital ekonomiyi, geleneksel ekonomiden vergi amacıyla korumanın imkânsız olmasa bile zor olacağını da nitelendirmiştir. Plan, dijitalleşmeyi bilgi iletişim teknolojisi alanındaki ilerlemelerin getirdiği tüm sektörleri etkileyen dönüştürücü bir zaman dilimi olarak görmektedir (OECD, 2015: 11)'den aktaran (Zıvalı ve Demirli, 2022:1131).

G20 ülkeleri tarafından da onaylanan BEPS Eylem Planı'nın 2015 tarihli Final Raporu'nda vergilemede karşılaşılan sorunların giderilmesinde dikkat edilmesi gereken ilkeler sıralanmıştır. Söz konusu ilkeler, 07-09 Ekim 1998 tarihinde OECD tarafından düzenlenen Ottawa Konferansı'nda belirlenmiştir. (Özcan ve Cura, 2022:469).

Ottawa Konferansı'nda belirlenen vergileme ilkeleri;

Tarafsızlık; e-ticaret ve geleneksel ticaretin birbirlerine üstün tarafları yoktur. Bu nedenle, mükelleflerin özellikle vergisel avantajlar nedeniyle bunlardan birine yönlendirilmesi söz konusu olmamalıdır,

Sadelik ve Basitlik; vergi kanunları, mükelleflerin vergisel sonucu önceden bilebilecekleri şekilde açık ve basit olmalıdır,

Etkinlik ve Adalet; vergilerin doğru zamanda ve miktarda alınması ve bu konuda adaletli olunması gerekmektedir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma konuları en aza indirilmelidir,

Esneklik; var olan vergi kuralları, e-ticaretle ortaya çıkacak yeni gelir unsurlarını da vergilendirebilecek biçimde esnek olmalıdır,

Verimlilik; vergi idarelerinin ve mükelleflerin katlanacakları maliyetler olabildiğince en aza indirilmelidir,

Çifte Vergilendirmeden Kaçınma, mükelleflerin aynı gelir unsuru üzerinden birden fazla devlet tarafından vergiye tabi tutulması durumudur. Başka bir ifadeyle, aynı kazanç hem kaynak ülke “gelirin elde edildiği ülke” hem de ikamet ülkesince “gelir sahibinin yerleşik olduğu ülke” vergilendirildiğinde uluslararası çifte vergilendirme ortaya çıkar. Bu kapsamda; uluslararası çifte vergilendirmede e-ticaretin getirdiği önemli sorunlardan biri ve vergilendirme yetkisinin bir yansıması olarak, devletlerin vergileme haklarını kullanma isteği, çifte vergilemeye yol açacak ve bu durum e-ticarete yönelen çevrelerde endişe yaratacaktır. Bu nedenle uluslararası

vergileme kuralları ile devletlerarasında bir vergileme düzeni kurulmalıdır şeklinde sıralanmaktadır (OECD, 2001:10-11)’den aktaran (Özcan ve Cura, 2022:470).

BEPS Eylem Planı’nın birinci eylemi, dijital ekonominin vergileme alanında yarattığı sorunların tespitine ve sorunların çözümüne odaklanmıştır. Bu kapsamda Dijital Ekonomide Görev Gücü” adıyla OECD Mali İşler Komitesi (CFA) bünyesinde bir komisyon kurulmuştur. Komisyon 2013 yılında kurulmuş ve rapor hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Raporda ilk tespit olarak dijital işyeri kavramının tanımlanamamış olması, dijital ekonominin gelişmesine bağlı olarak ortaya çıkan yeni iş modellerinin agresif vergi planlamasına neden olduğudur (Kara & Öz, 2016:32).

BEPS final raporu kapsamında süreklilik ve işlevsellik talep edilen bilgi değişimi süreci ve özellikle transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeleri ile vergi denetim mekanizmasının hem güçlendirilmesi hem de vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Rapor önerilen politika alternatifleri, dijital ekonomide adil ve sürdürülebilir bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasına yönelik önemli bir çerçeve sunmaktadır.

2.3.2.2. BİT Vergisi

Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT), günümüz ekonomilerinin dijital dönüşümünde temel rol oynayan altyapı ve hizmetleri ifade eder. İnternet, mobil iletişim, yazılım, dijital platformlar, bulut bilişim ve yapay zekâ gibi teknolojiler, ekonomik faaliyetlerin büyük bölümünü dijital ortama taşımıştır. Bu dönüşüm, ülkelerin vergi sistemlerinde de önemli etkiler yaratmıştır. Dijital ekonominin hızla büyümesiyle birlikte, geleneksel vergi yapıları dijital hizmetlerden doğan gelirleri yeterince kapsayamamaya başlamıştır.

Vergi otoritelerinin vergi mükelleflerini basit terimlerle tanımlamaları gerekmektedir. Özellikle tanımlama, vergi mükelleflerinin ticari bir ilişki içerisindeyken hangi ülkede olduğunu belirlemek ve böylece yanlış ülkeye vergi ödememek için gereklidir. İlgili mükellefler arasında anlaşma söz konusuysa (ana ve yan sanayi kuruluşları gibi) vergi yükümlülüğünün doğru şekilde bölünebilmesini ve vergi oranını değiştirebildiği için elde edilen gelirin tipi ya da ödemenin yapıldığı ülkeyle ilgili ayrıntı bilgilerin bilinmesi önemlidir. Kısaca internet üzerinden yapılan ticari aktivitenin, kalıcı bir kurum tarafından gerçekleştirilmiş olduğunu düşündürecek kadar geçerli olup olmadığının belirlenmesi için ayrıntılı kurallara gereksinim vardır (Hardy & Horner, 1999:3)’den aktaran (Gökbunar, 2003:40).

E-ticaretin gerçekleştiği internet ortamı, birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma/vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturmaktadır. Doğrudan e-ticarette sanal veya sayısal mal ve hizmetlerin siparişi, ödenmesi ve teslimi elektronik ortamda gerçekleştirilmekte olup; fiziki mal ve hizmet, fiziki bir ödeme mekanı/teslim yeri, alıcı ve satıcı arasındaki işlemlere aracılık eden bir üçüncü taraf yoktur. Bu nedenle elektronik ortamda verilen hizmeti (danışmanlık hizmeti v.b.), fiziki dolaşımı şart olmayan mal transferini (yazılım ve kitap, gazete ve müzik eserleri ticareti v.b.) ve sermaye hareketlerini (kişisel ve kurumsal tasarruflar v.b.) elektronik ortamda

vergilemede güçlükler vardır. Sınır ötesi işlemlerin söz konusu olduğu durumlarda vergileme hakkının hangi ülkeye ait olacağı sorunu da ortaya çıkmaktadır. E-ticaretin coğrafi sınırlar ile kayıtlı olmadığı dikkate alındığında vergileme alanındaki sorunların önemli bir bölümünün ülkeler arasında vergileme hakkının bölüşümü ile ilgili olacağını öngörmek de güç olmayacaktır (Gökbunar, 2003:40).

Klasik vergi sistemleri, vergileme hakkını genellikle fiziksel varlık kavramına dayandırmaktadır. Ancak dijitalleşme, işletmelerin bir ülkede fiziki olarak bulunmadan gelir elde etmesine imkân tanımıştır. Örneğin; bir sosyal medya şirketi, Türkiye’de ofis açmadan Türk kullanıcılarına reklam hizmeti sunarak gelir elde edebilir. Mevcut vergi kuralları bu durumu yakalamakta yetersiz kalmaktadır. İşte bu boşluğu doldurmak amacıyla devletler, Bilgi ve İletişim Teknolojileri Vergisi (BİT Vergisi) adı altında yeni vergisel düzenlemelere yönelmiştir. Bu vergi türünün ortaya çıkışında en önemli husus, dijital ekonomiden elde edilen kazançların devletler tarafından vergilendirilmesini sağlamaktır.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda, bir dolaylı vergi olarak önerilen “bit vergisi” ile mal veya hizmetlerin vergilendirilmesinden çok, satış anında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bit vergisinde matrahı, gönderilen veriler oluşturacaktır. Böyle bir uygulama sadece ticari işlemlerin değil, haberleşme amaçlı elektronik işlemlerin de vergilendirilmesine yol açacaktır. Ancak, bit vergisi sadece elektronik noterler kanalıyla yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir e-ticaret vergisi olarak düşünülebilir. Genel olarak Bit Vergisi düşüncesi, internetten gönderilen her bir “bit”e vergi uygulanmasıdır. Bu vergiyle, e-ticaretin geleneksel ticaret yoluyla elde edilen vergi gelirlerinin azalmasıyla ortaya çıkan vergi kaybını önleyebileceği öngörülmektedir (Gökbunar, 2003: 41, Cangir, 1999; Anbar, 2001: 22)’den aktaran (Ceran ve Çiçek, 2007:297).

Örneğin, Macaristan hükümeti, 2014 yılında, gigabayt veri trafiği başına 150 Macar forint (HUF) (0,60 ABD doları) olarak belirlenen bir vergi getirmiş; ancak halkın aşırı tepki vermesi nedeniyle vergiyi geri çekmek zorunda kalmıştır. Mayıs 2013’te Fransa, akıllı telefonlar ve tabletler aracılığıyla internete erişimde %1’lik bir “internet vergisi”nin yasalaşmasını değerlendirmiştir. Verginin getirilmesindeki maksat, Fransız kültürel içeriğinin geliştirilmesi olarak açıklanmıştır. Ancak, cihaz üreticilerinin güçlü muhalefeti, teklifin Eylül 2013’te geri çekilmesine yol açmıştır. Eylül 2015’te, Pakistan, toplam faturanın 1.500 Rs’nin (20 USD) ve internet hızının 2 mbps’nin üzerinde olduğu durumlarda geniş bant kullanımına %19,5 oranında vergi getirmiştir (Rukundo, 2020:14-15)’den aktaran (Yayman, 2022:125).

BİT Vergisi, dijitalleşme sürecinin vergi politikaları üzerindeki etkisine verilen bir yanıttır. Bu vergi türü, dijital ekonominin yarattığı adil vergileme, gelir paylaşımı ve uluslararası vergi uyumu sorunlarını çözmeye yönelik önemli bir araç olarak görülmektedir. Ancak dijital ekonominin hızlı evrimi dikkate alındığında, BİT Vergisinin kalıcı bir çözüm değil, küresel düzeyde geliştirilecek daha bütüncül bir vergi reformunun geçici adımı olduğu düşünülmektedir.

2.3.2.3. OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (OECD-IF)

BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (OECD-IF), gelişmekte olan ekonomiler de dahil olmak üzere ilgili ölkelerin BEPS ile ilgili konularda standartların geliştirilmesine katılabilmelerini sağlamak için 2016 yılında oluşturulmuştur (Yayman, 2022:125-126). 24'ü Afrika ölkesi olan 134 ölkede, bu Kapsayıcı Çerçevenin üyesidir. Mart 2018'de OECD-IF, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bir ara rapor yayınlamıştır. Rapor, farklı ölkede grupları tarafından benimsenen üç yaklaşımı kabul etmiştir (Yayman, 2022:125-126).

Birinci grup; sanal ekonomiye ilişkin vergi konularını uluslararası düzeyde benzersiz bir zorluk olarak görmüş ve sabit işyeri ile kâr tahsisi kurallarında değişiklik yapılması gerektiğini savunmuştur.

İkinci grup; zorluğu dijital ekonomiden daha geniş olarak görmüş ve çok daha geniş çözümler savunmuştur.

Üçüncü grup; mevcut kuralların yeterli olduğunu savunmuştur (Rukundo, 2020, s. 8-10)'den aktaran (Emiroğlu, 2024:41). OECD-IF, 2020 yılına kadar dijital ekonomi vergilendirme sorununa küresel bir çözüme yol açacak bir çalışma programı üzerinde anlaşmıştır (Rukundo, 2020:13-14) 'den aktaran (Yayman, 2022:126).

2.3.2.4. Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi

OECD ve G20 ölkeleri tarafından geliştirilen uluslararası bir vergi reformu girişimidir. Bu bildiri, dijital ekonominin hızla büyümesiyle birlikte ortaya çıkan uluslararası vergi adaletsizliklerini ve vergi kaçakçılığı sorunlarının çözölmesi gereken temel vergisel problemleri mevcuttur. Günümüzde dijital şirketler (örneğin Google, Meta, Amazon gibi) bir ölkede fiziksel olarak bulunmadan orada gelir elde edebilmektedir. Mevcut vergi sistemleri ise genellikle “fiziksel varlık” esasına dayandığı için bu gelirler o ölkede vergilendirilememektedir.

OECD, 2020'de dijital ekonominin vergilendirilmesini yeniden gözden geçirmeyi taahhüt etmiş; ayrıca, ölkelerin mevcut anlaşma yükümlölüklerine uymalarını, önerilen çözümleri benimsemelerini tavsiye etmiştir. Ekim 2020'de OECD, uluslararası vergi sistemi reformu önerilerinin “planlarını” yayınlamıştır. Öneriler iki “sütun”a bölünmüştür. Birinci sütun, yetki alanları arasında vergilendirme haklarının tahsisini ele alır ve yeni kâr tahsisi ve bağ kuralları için önerileri değerlendirir. En büyük çok uluslu şirketlere göre ölkeler arasında daha adil bir kâr dağılımı ve vergilendirme hakları algısı sağlamayı amaçlamaktadır (Yayman, 2022:128). OECD'nin belirlediği çerçeveye göre, 8 Ekim 2021 ile 31 Aralık 2023 tarihleri arasında yeni dijital hizmet vergilerinin uygulanmaması ya da mevcut vergilerin genişletilmemesi öngörölmüştür. Ayrıca, Çok Taraflı Sözleşmenin yürürlüğe girdiğinde, anlaşmayı imzalayan ölkeler mevcut dijital hizmet vergilerini durduracak ve gelecekte bu tür tek taraflı vergisel uygulamalara başvurmamayı taahhüt edeceklerdir. Bu düzenleme, uluslararası vergi sisteminde tek taraflı vergilendirme girişimlerinden doğabilecek ticari anlaşmazlıkları önlemeyi hedeflemektedir. Birinci Sütun'un özü, pazar ölkelerine çok uluslu şirketlerin tüketiciye yönelik

faaliyetlerinden elde ettikleri artık kârın belirli bir kısmı üzerinden vergilendirme hakkı tanınmasıdır. Bu “artık kârın paylaşılması” yöntemi formül esaslı bir yaklaşıma dayanmaktadır. Buna göre, çok uluslu işletmelerin elde ettiği toplam artık kâr belirlenir ve bu kâr, gelir elde edilen ülkeler arasında önceden belirlenmiş bir formüle göre dağıtılır. Yeni vergilendirme hakkından yararlanacak ülkeler çok uluslu şirketin en az 1 milyon euro gelir elde ettiği ülkeler olacaktır. GSYH'si 40 milyar euronun altında olan daha küçük yetki alanları için eşik 250.000 euro olarak belirlenecektir (Yayman, 2022:128).

İkinci sütun, çok uluslu şirketlerin nerede olursa olsun minimum düzeyde vergi ödemelerini sağlayarak düşük veya sıfır vergiye tabi kuruluşlara kâr kaydırmanın devam eden riskini ele almayı amaçlayan “Küresel Anti-Baz Erozyonu” (BEPS) önerisidir. BEPS kapsamında ülkeler; kurumlar gelir vergisine ve kendi vergi oranlarına sahip olup olamayacaklarına karar vermede özgür kalacaklar, ancak kapsama girmeyen diğer ülkeler, gelirin asgari oranının altında etkin bir oranda vergilendirildiği durumlarda yeni kurallar uygulayabileceklerdir (Yayman, 2022:128).

Burada BEPS birbiriyle bağlantılı iki kuraldan bahsetmektedir.

a. Gelire Dahil Etme Kuralı

Birinci kural, bir ülke sınırları dışında faaliyet gösteren bir bağlı kuruluşun veya şubenin elde ettiği gelir, eğer belirlenmiş asgari vergi oranının altında vergilendiriliyorsa, bu gelirin ana şirkete ait ülkede tekrar vergilendirilmesini öngörür. Yani, birçok uluslu şirket düşük vergili bir ülkede kazanç elde ederse, bu kazanç ana ülke tarafından tamamlayıcı vergiye tabi tutulmaktadır. Bu mevcut sistem, şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere aktarmasının önüne geçmeyi hedeflemektedir.

b. Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı

İkinci kural ise, temel aşındırıcı ödemeler olarak adlandırılan ve düşük vergili ülkelere yapılan ödemeleri hedef alır. Bu ödemeler, genellikle grup içi faiz, lisans veya hizmet bedelleri gibi, kârın yüksek vergili ülkeden düşük vergili ülkeye aktarılmasını sağlayan kalemlerdir. Mevcut ödemelere yönelik kesintilerin reddedilmesi veya stopaj vergisi uygulanması mümkündür. Böylece, gelirlerin vergi dışı kalması engellenmektedir. Bu iki kural yalnızca dijital alanlarla da sınırlı kalmamakta, diğer tüm çok uluslu şirketleri kapsamaktadır. Maksat, ülkeler arasında vergi oranlarını düşürerek yatırım çekme yarışına yol açan “dibe doğru vergi rekabetinin önüne geçmek ve sonlandırmaktır. Ek olarak, küresel ölçekte faaliyet gösteren tüm işletmelerin asgari bir vergi oranı %15 üzerinden vergilendirilmesi sağlanması nedeniyle vergi matrahının aşınmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Son olarak, 08.10.2021 tarihinde “Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi” 136 ülke tarafından kabul edilmiştir. Belge, 01.07.2021 tarihli beyanı destekler mahiyettedir. Yani dijital şirketler de dâhil olmak üzere en büyük çok uluslu şirketler ile ilgili “yeni bir küresel kurumsal vergi uygulanması” beyanıdır. İlgili ülkeler, kendi vergi oranlarını uygulayarak kurumlar vergisi alabileceklerdir. Beyanda yer alan

önerilerden biri olan “Küresel Asgari Vergi”, 30- 31.10.2021 tarihleri arasında Roma’da (İtalya) yapılan G20 Zirvesi’nde onaylanmıştır (Yayman, 2022:129).

2.3.2.5. Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştiren Kurallar Hiyerarşisi: Yukarıdan Aşağıya Yaklaşımı

Küreselleşme ve dijitalleşmenin etkisiyle birlikte, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki vergi oranlarından yararlanarak kârlarını düşük vergili bölgelere aktarmaları önemli bir matrah aşınması sorunu haline gelmiştir. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara yol açmış ve uluslararası düzeyde “matrah erozyonu” olarak adlandırılan olguyu ortaya çıkarmıştır. Bu soruna çözüm getirmek amacıyla OECD tarafından başlatılan BEPS projesi, küresel vergi sisteminde adaletin sağlanmasına yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmuştur.

Bu çerçevede geliştirilen İkinci Sütun asgari kurumlar vergisi uygulamasını temel almakta ve belirli bir kurallar hiyerarşisi çerçevesinde yürütülmektedir. İkinci Sütun kapsamında oluşturulan kurallar hiyerarşisi, “yukarıdan aşağıya yaklaşım” ilkesiyle düzenlenmiştir. Bu yaklaşım, vergi gelirlerinin hangi düzeyde tahsil edileceğini belirleyen bir öncelik sırasına dayanmaktadır. Hiyerarşinin en üstünde yer alan Gelire Dahil Etme Kuralı, ana şirketin bulunduğu ülkeye, düşük vergili iştirak gelirleri üzerinden tamamlayıcı vergi uygulama hakkı tanır. Eğer bu kural uygulanmazsa, ikinci aşamada Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı devreye girmekte ve diğer grup ülkeleri düşük vergili ödemelere karşı önlem alabilmektedir. Ek olarak, özellikle gelişmekte olan ülkeleri korumak amacıyla Vergiye Tabi Olma Kuralı da kullanılabilir. Bu kural, belirli ödemelerin asgari bir oranın altında vergilendirilmesi durumunda kaynak ülkeye ilave vergi koyma hakkı verir. Söz konusu sıralama, küresel ölçekte vergi gelirlerinin kaybolmamasını sağlar ve her durumda bir ülkenin vergi hakkını kullanmasına imkân tanır. Böylece çok uluslu şirketlerin hiçbir ülkede vergi ödemeden faaliyet göstermesinin önüne geçilmesi mümkün hale gelmektedir (Eroğlu, 2025). Yukarıdan aşağıya yaklaşım, küresel vergi sisteminde adil, düzenli ve sürdürülebilir bir vergilendirme yapısı kurmak için geliştirilen önemli bir ilkedir. Bu ilke sayesinde, vergi matrahının aşınmasının önlenmesi, ülkeler arası vergi rekabetinin dengelenmesi ve şirketlerin asgari düzeyde vergi ödemelerinin sağlanması mümkün hale gelmiştir.

2.3.3. Avrupa Birliği’nde Dijital Ekonomiye Vergilendirme Çalışmaları

Avrupa Birliği (AB) yönergeleri, dijital ekonomi ve vergi matrahının aşınması konusunda belirli standartlar ve düzenlemeler getirerek üye devletlerin vergi politikalarını şekillendirir. AB'nin bu alandaki yaklaşımı, vergi adaletini sağlamayı ve dijitalleşen ekonomiye uygun vergi sistemlerini oluşturmayı amaçlamaktadır. Dijital ekonomi üzerinden elde edilen gelirlere vergi uygulanması, özellikle dijital hizmet sağlayıcıları ve çok uluslu şirketler için zorlayıcı bir konu olmuştur (Çakır, 2023).

AB, dijital ürünler ve hizmetlerin vergiye tabi tutulması için çeşitli düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler, özellikle AB üye ülkeleri arasında vergi

uyumunu artırmaya ve vergi kayıplarını engellemeye yöneliktir. AB'nin bu alandaki yönergeleri, global vergi reformuna katkı sağlamak amacıyla, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projeleriyle uyumlu şekilde şekillendirilmektedir (Kaya ve Akçay, 2017).

AB, dijital ekonomiyi vergiye tabi tutmanın yanı sıra, dijital hizmetlerdeki vergi kayıplarını ortadan kaldırmayı hedefleyen politikalar geliştirmiştir. Özellikle, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için yeni düzenlemeler getirilmiştir. Dijitalleşme ile birlikte, bazı büyük şirketlerin gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırması, vergi matrahını aşındırma sorununu derinleştirmiştir (Beydemir, 2022).

Bu bağlamda, AB yönergeleri, dijital hizmetlere uygulanacak vergi düzenlemelerinin yerelleştirilmesini sağlayarak, bu tür vergi kayıplarını azaltmaya yöneliktir. Yönergeler, aynı zamanda üye ülkelerde vergi tabanlarının korunmasını sağlayacak düzenlemeleri de içermektedir. AB'nin bu yönergeleri, dijitalleşen ekonomiye paralel olarak, vergi sistemlerini modernize etmeyi hedeflemektedir (Taraktaş, 2019).

Bununla birlikte, dijitalleşmenin global etkileri nedeniyle, AB yalnızca iç düzenlemelerle değil, aynı zamanda uluslararası düzeyde işbirlikleri oluşturarak, dijital hizmetlerde vergi uyumu sağlamaya çalışmaktadır. Bu kapsamda, AB'nin dijital ekonomi için belirlediği vergi kuralları, dünya genelindeki vergi reformu hareketleriyle uyumlu şekilde şekillendirmiştir (Çakır, 2023).

Bir diğer önemli konu, AB'nin dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için bir dijital vergilendirme önerisi geliştirmesidir. AB, dijital platformlarda faaliyet gösteren şirketlerin gelirlerini doğru şekilde vergilendirmek amacıyla, dijital servisler üzerinden elde edilen gelire ilişkin vergi reformları önermektedir. Bu reformlar, AB'nin dijital ekonomiye dair attığı önemli adımlardan biridir ve dijital ekonomiyle birlikte gelen yeni zorlukları aşmayı hedeflemektedir (Alp, 2022). AB'nin önerileri, dijitalleşen ekonomiyi daha verimli ve vergiye uygun hale getirmeyi amaçlamaktadır. AB'nin dijital ekonomiye ilişkin vergilendirme stratejileri, yalnızca iç pazarda değil, aynı zamanda global ölçekte de geniş bir etki yaratmayı amaçlamaktadır (Yayman, 2022).

Avrupa Birliği (AB), dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda çeşitli yönergeler geliştirmiştir. Bu yönergeler, dijital ekonomiyle ilgili vergi politikalarının uyumlu hale getirilmesi, vergi kayıplarının önlenmesi ve dijital platformların daha adil bir şekilde vergilendirilmesi amacıyla oluşturulmuştur (Gölçek, 2023). Dijital hizmet vergisi (DHV) ve dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, AB'nin bu alandaki en önemli düzenlemelerindendir. AB, dijital hizmetlerin kullanıcıların bulunduğu ülkelerde vergilendirilmesini savunarak, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin yerel ekonomilere daha adil bir şekilde aktarılmasını amaçlamaktadır (Birinci ve Eser, 2017).

Birçok Avrupa vergi idaresi makamı, Google, Apple, Facebook ve Amazon'un (genellikle GAFA olarak anılır), Avrupa pazarındaki kurumlar vergisi hacmine göre adil bir pay ödemediğini düşünmekteydiler. Bu görüş zaman içinde arttı ve Mart

2018’de Avrupa Komisyonu’nun, AB’de iş yapan büyük çokuluslu teknoloji şirketlerine yönelik bir dijital vergi tasarısıyla sonuçlandı (Taraktaş, 2019:95).

AB yönergeleri, dijital platformların gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için yeni vergi kuralları geliştirmeyi hedefler. Dijital platformlar, internet üzerinden çeşitli hizmetler sunarken, bu hizmetlerin hangi ülkelerde vergilendirileceği konusunda zorluklar yaşanabilir. AB, bu sorunu aşmak için dijital hizmetlerin, hizmetlerin sağlandığı ülkelerde vergilendirilmesini sağlayacak bir çerçeve önerisi sunmuştur. Yönergeler, dijital platformlardan elde edilen gelirin yerel pazarlarla daha uyumlu bir şekilde paylaşılmasını ve dijital platformların vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayacak düzenlemeleri içerir (Yılmaz vd., 2018). Bununla birlikte, AB'nin dijital hizmetler vergilendirilmesine ilişkin önerileri, vergi cennetlerinin kullanımını azaltmayı da hedefler. Dijital hizmet sağlayıcıları, düşük vergi oranları sunan ülkelerde gelirlerini kaydırarak vergi yükümlülüklerinden kaçınabilmektedir. AB, bu durumu engellemek için dijital hizmetlerin vergilendirilmesini küresel ölçekte uyumlu hale getirmeyi amaçlar. Dijitalleşmenin getirdiği yenilikler, vergi matrahı aşınması gibi sorunları da beraberinde getirirken, AB bu zorlukların üstesinden gelmek için çeşitli düzenlemeler getirmiştir (Köse, 2022).

AB'nin dijital ekonomiye yönelik vergi düzenlemeleri, vergi rekabetinin önlenmesine ve dijital hizmetlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesine katkı sağlar. AB'nin önerdiği düzenlemeler, dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerinin doğru şekilde raporlanmasını ve vergi ödemelerini daha şeffaf hale getirir (Çelener, 2017). Bu süreç, dijital ekonominin büyümesini desteklerken, aynı zamanda vergi kayıplarının engellenmesine de yardımcı olur. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin AB yönergeleri, yerel ve küresel düzeyde vergi adaletini sağlamak için kritik bir öneme sahiptir (Topçu, 2021).

Dijital ekonominin hızlı ve devrimsel gelişimi önümüzdeki yıllarda da büyümeye devam edeceğini ispatlamaktadır. Ancak, dijital ekonomi iki temel hedefe yönelik politikayı uygulamaya koymadıkça yaratılan katma değer büyük ülkelerden kaçacak ve dolayısıyla yeni işler yaratmayacaktır. Bu iki temel politika hedefi; yerel dijital ekonominin organik büyümesini teşvik etmek ve ekonominin geri kalanına ulaşan verimlilik artışlarının yayılmasını düzenlemektir. Vergi politikası bu politikanın en önemli bir aracıdır. Dijital ekonomi şirketleri arasındaki adil rekabeti teşvik etmek, AR-GE çabalarını kanalize etmek ve devletin bu geçişi desteklemek için ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini oluşturmak için kullanılmalıdır (Taraktaş, 2019:105).

Özetle, AB'nin dijital ekonomiye yönelik vergi düzenlemelerinin etkili olabilmesi için uluslararası iş birliğini teşvik etmesi önemlidir. Dijital platformlar, küresel ölçekte faaliyet gösterdiğinden, bu platformların gelirlerinin vergilendirilmesi için uluslararası düzeyde ortak bir düzenleme gerekmektedir. AB, OECD ve diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yaparak dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda küresel bir çözüm bulmayı hedeflemektedir. Bu tür iş birliği, dijital ekonominin gelecekteki büyümesi ve vergi matrahı aşınmasının önlenmesi için büyük önem taşımaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ÇALIŞMALARI VE MATRAH AŞINMASINA KARŞI ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

21. yüzyılın en belirgin ekonomik dönüşümlerinden biri dijitalleşmedir. Dijital ekonomi, mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım ve tüketim süreçlerinde dijital teknolojilerin yoğun biçimde kullanılmasıyla oluşmaktadır. Bu dönüşüm, vergi sistemlerinde köklü değişiklikleri zorunlu kılmıştır. Geleneksel vergi sistemleri, gelirlerin vergilendirilmesi için işletmenin fiziksel varlığını esas alırken; dijital ekonomide bu kriter çoğu zaman ortadan kalkmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda günümüzde birçok problem mevcuttur. Vergi oranlarında ve toplanan vergi gelirlerinde ciddi seviyede düşüş yaşanmakta, kamu harcamalarına ayrılan paylar gittikçe düşmektedir (IMF, 2022:26)’den aktaran T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:23). Büyük dijital şirketlerin (örneğin Google, Meta, Amazon, Netflix vb.) Türkiye gibi ülkelerde kullanıcı tabanı oluşturarak gelir elde etmeleri, ancak fiziksel varlık bulundurmamaları, vergi matrahının aşınmasına ve adil rekabetin bozulmasına yol açmaktadır. Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesi hem ulusal vergi politikalarının hem de uluslararası iş birliği çabalarının odak noktası haline gelmiştir. Türkiye, dijital ekonomiden önemli ölçüde fayda sağlayan bir kullanıcı pazarına sahiptir. Ancak, çok uluslu dijital şirketlerin elde ettikleri gelirlerin büyük bölümü Türkiye dışında vergilendirilmektedir. Matrah aşınması; soyut varlık transferleri, lisans bedelleri veya hizmet sözleşmeleri üzerinden vergi cennetlerine kâr aktarımı yoluyla gerçekleşmektedir. Bu durum, Türkiye’nin vergi gelirlerinde kayıplara yol açmakta ve yerli işletmelerin rekabet gücünü zayıflatmaktadır.

Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesi yeni bir süreç olarak değerlendirilmektedir. Bununla ilgili çalışmalar ve taslak vergilendirme çalışmaları devam etmektedir. Burada çözüm olarak hem ulusal hem de uluslararası kuruluşlardan yararlanarak bir iş birliği geliştirilmesi üzerinde durulmaktadır. Çalışmamız içerisinde sıklıkla değineceğimiz, en önemli konu matrah aşınmasının önlenmesidir. Söz konusu süreç yeni vergiler getirmekle değil, uluslararası iş birliği, dijital denetim teknolojilerinin kullanımı ve veri ekonomisinin adil paylaşımı ile mümkündür. Bu bağlamda, Türkiye’nin hem ulusal politikalarını güçlendirmesi hem de küresel vergi reformlarına aktif katkı sunması gerekmektedir.

3.1. Türkiye’de Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusunda Yapılan Çalışmalar

Türkiye, dijital ekonominin yükselmesiyle birlikte vergi matrahı aşınması sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır. Son yıllarda dijitalleşme, Türkiye’nin ekonomisini dönüştürmekte ve özellikle internet tabanlı işletmelerin artışıyla birlikte

vergi kayıplarını da beraberinde getirmektedir (Gökbunar ve Utkuseven, 2002).

Dijital hizmetler, e-ticaret ve çevrimiçi platformlar gibi faaliyetler, yerel vergi düzenlemelerinin yetersiz kaldığı alanlarda faaliyet göstermeye başlamaktadır. Bu durum, dijital ekonominin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede sorunlar yaratmakta, vergi matrahının aşındırılması gibi olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (Yılmaz vd., 2018).

Türkiye'deki mevcut vergi yapısı, dijital ekonomiye yönelik gelişmeleri tam anlamıyla karşılayacak düzeyde değildir. Türkiye'deki vergi yasaları, büyük ölçüde fiziksel varlıklara dayalıdır ve dijital faaliyetleri denetlemek konusunda zorluk yaşamaktadır (Mercan, 2023). Dijital işletmeler, yerleşik olmadan faaliyet gösterdikleri için, gelirlerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve vergilendirilmesi, geleneksel vergi sistemlerinin kapasitesinin dışına çıkmaktadır. Türkiye'nin dijital ekonomiyi vergilendirmeye yönelik yetersizliği, küresel dijital platformlarla rekabet edebilmek için yeni bir vergi düzenlemesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Birinci ve Eser, 2017).

Türk vergi sisteminin dijital ekonomiye uyum sağlaması için reformlar ve değişiklikler gerekmektedir. Türkiye'de dijital işletmelerin vergi yükümlülükleri genellikle geleneksel iş yapış şekillerine dayalıdır ve dijital platformlar için özelleştirilmiş düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu da dijital ekonominin büyümesiyle birlikte vergi kayıplarını artırmaktadır. Bu nedenle, Türkiye'de dijital platformların vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri adına, yeni ve etkin vergi düzenlemeleri yapılması gereklidir. Bu düzenlemeler, dijital ekonomiyi düzenlemek ve vergi matrahı aşınmasını engellemek amacıyla oluşturulmalıdır (Mıynat ve Canbay, 2019).

Aşağıda yer alan tabloda Türkiye'de dijital ekonominin güncel durumuna ve yapılan çalışmalara yönelik bir tasnifleme yapılmıştır.

Tablo 6: Dijital Ekonomiyle İlgili Türkiye'nin Mevcut Durumu

Konu	Açıklama
1. Dijital Hizmet Vergisi (DHV)	Türkiye, 2019 yılında dijital hizmet vergisini uygulamaya koyarak dijital platformların yerel pazarlardan elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini sağladı. Ancak, verginin kapsamı ve etkisi üzerine tartışmalar devam etmektedir.
2. Dijital Ekonomi ile Uyum Sağlama	Türkiye, dijital ekonomiye uyum sağlamak için dijital vergi düzenlemelerini güçlendiriyor, ancak dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru şekilde vergilendirilmesi için yerleşiklik kriterlerini uyumlu hale getirme konusunda zorluklarla karşılaşılıyor.
3. Uluslararası Taahhütler	Türkiye, OECD'nin BEPS projelerine ve Avrupa Birliği'nin dijital vergi düzenlemelerine uyum sağlamak için çeşitli adımlar atmıştır. Ancak, uluslararası iş birliği ve küresel düzenlemelere uyum konusunda daha fazla çaba gereklidir.

Konu	Açıklama
4. E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları	Türkiye, e-fatura ve e-defter sistemlerini zorunlu hale getirerek dijitalleşen ekonomiye uyum sağlamıştır. Bu uygulamalar vergi denetimlerini hızlandırmak ve şeffaflık sağlamak için kritik öneme sahiptir.
5. Dijital Hizmetlerin Küresel Vergilendirilmesi	Türkiye, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin yerel ekonomiye doğru şekilde entegre edilmesini sağlamayı hedeflemektedir. Ancak, dijital platformların küresel doğası, bu gelirlerin doğru şekilde vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır.

Kaynak: Araştırmacı Tarafından Oluşturuldu. (GİB, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler genel olarak üçe ayrılabilir. Bunlar B2C türünde e-ticaret, KDV ve Dijital Hizmet Vergisi şeklindedir (Ubay ve Ünsal, 2021:5) İlk olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde elektronik ortamda beyanname verme, tebliğ işlemleri vs. hizmete geçirilmiştir. Özellikle son dönemde mukim olmayan işletmelerin, KDV tahsil edip ödemesi gerektiğinin hükme bağlanması, çevrimiçi reklamlara uygulanan stopaj ve son olarak dijital hizmet vergileri son dönemde alınan önemli kararlar olarak göze çarpmaktadır. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:35)

Mevzuatta yapılan ilk düzenlemeleri 2015 yılının sonuna kadar götürebilmektedir. Aralık 2015’de Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklere göre e-ticaret işlemlerinin şeffaflığına yönelik önlemler alınmış ve elektronik ortamı da dikkate alarak iş yeri tanımında düzenlemelere gidilmesi yönünde Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yetkili kılınmıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:35-36).

Yine 2016 yılında Vergi Usul Kanunu 11. maddeye getirilen ek fıkrada vergi sorumluluğu elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Benzer şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddeye getirilen ek fıkrayla Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan kişilere sunulan hizmetler için KDV kesilip beyan edilmesi ve ödenmesi kararlaştırılmıştır. 2018 yılında yapılan bir diğer düzenlemeyle yurtdışından Türkiye’de tüketicilere yönelik hizmet satışlarının vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır (Sağlı, 2020; Turan, 2021:13)’den aktaran (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:36).

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik son dönemde alınan tedbirler değerlendirildiğinde 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla çevrimiçi reklam stopajı uygulaması başlamıştır. Söz konusu dijital reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin, ödemeyi alan kişi vergi mükellefi olmasa dahi vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi kapsamında, tam mükellef kurumların KVK’nın 15. maddesi kapsamında ve 193 sayılı

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamında, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, KVK madde 15. kapsamında %0, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 30. maddeler kapsamında %15 oranında vergi stopajı yapılacağı” hükme bağlanmıştır.

Bir diğer önemli düzenleme 7194 sayılı Kanun ve 7 Aralık 2019 tarihinde 30971 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlan Dijital Hizmet Vergisi ihdas edilmiştir. Şirketlerin tam ya da dar mükellef olmasına bakılmaksızın, Türkiye’de elde ettiği hasılatın 20 milyon Türk lirası veya dünya genelindeki hasılatı 750 milyon Euro (veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası) ve üzeri olması durumunda verginin uygulanacağı kararlaştırılmıştır. İlgili ÇUŞ’lere uygulanacak vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Dijital Hizmet Vergisi 20 Mart 2020 tarihinde 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla düzenlenmiştir.

Dijital Hizmet Vergisi (DHV), diğer dolaylı ve dolaysız vergilerden farklı özellikler göstermesi nedeniyle ayrıca değerlendirilmesi gereken bir vergidir. Geleneksel vergi düzeninde, uluslararası düzeyde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülkeler arasında çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmıştır. Ancak, dijital ekonominin ortaya çıkardığı yeni gelir türleri bu anlaşmaların kapsamı dışında kalmış, bu da vergi sistemlerinde boşluklara yol açmıştır. Bu çerçevede, çok uluslu dijital şirketler Türkiye’de önemli ölçüde ekonomik faaliyet yürütmelerine rağmen, fiziksel iş yeri bulundurmamaları nedeniyle eski mevzuata göre Türkiye’de vergiye tabi tutulamamışlardır. Söz konusu durum Türkiye açısından ciddi bir vergi kaybına neden olmuştur. Bu eksikliği gidermek amacıyla getirilen Dijital Hizmet Vergisi, Türkiye’yi küresel ölçekte bu alanda düzenleme yapan ilk ülkelerden biri haline getirmiştir. Vergi’nin yürürlüğe girmesiyle beraber özellikle ABD ile Türkiye arasında çifte vergilendirme ve verginin hukuki niteliği üzerine tartışmalar gündeme gelmiştir. ABD yönetimi, bu verginin Amerikan dijital şirketlerini hedef aldığı gerekçesiyle bazı yaptırım kararları almayı değerlendirmiş, ancak iki ülke arasında yapılan diplomatik görüşmeler sonucunda bu kararların uygulanması ertelenmiştir.

Dijital Hizmet Vergisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bütçe gelir istatistiklerinde, “gelir üzerinden alınan vergiler” kategorisinde değil; “dâhilden alınan mal ve hizmet vergileri” arasında sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma, verginin doğrudan gelir ya da kazanç üzerinden değil, dijital ortamda sunulan hizmetin ekonomik değerine göre alınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, resmi istatistiklerde Dijital Hizmet Vergisi tahsilatları yıllar itibarıyla izlenmekte ve merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı belirli aralıklarla raporlanmaktadır. Bu veriler, dijital ekonominin Türkiye bütçesi açısından artan önemini ve Dijital Hizmet Vergisi’nin mali sistemdeki ağırlığını açıkça ortaya koymaktadır.

Tüm bunlarla birlikte, 7253 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla beraber sosyal ağ sağlayıcılarına

temsilcilik açma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme mali ve mali olmayan amaçlar doğrultusunda atılmış olup, hem ilgili kuruluşların mükellef olması amaçlanmış hem de sosyal ağ platformları üzerinden yasadışı içerik paylaşılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:37).

Dijital ekonominin hızla gelişmesi, yalnızca mükelleflerin faaliyetlerini değil, vergi idaresinin işleyişini de dönüştürmüştür. Bu dönüşüm doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), dijitalleşme sürecine uyum sağlayarak daha etkin, şeffaf ve erişilebilir bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla bir dizi yeniliği hayata geçirmiştir (GİB, 2024). Bu kapsamda uygulamaya alınan en önemli projelerden biri, 1999 yılında devreye giren İnternet Vergi Dairesi olmuştur. Türkiye'nin ilk e-devlet uygulamaları arasında yer alan bu sistem, mükelleflerin vergiyle ilgili birçok işlemi çevrim içi olarak yapabilmelerine olanak tanımaktadır. Örneğin, 2021 yılı verilerine göre GİB'in internet portalı 17 milyondan fazla kez ziyaret edilmiştir. Bu durum, dijital kanalların vergi hizmetlerinde ne kadar yaygın şekilde kullanıldığını göstermektedir.

GİB, yalnızca resmi platformlarla sınırlı kalmayıp sosyal medya kanallarını da etkin biçimde kullanmakta; mükelleflerle doğrudan iletişim kurarak bilgilendirme ve farkındalık çalışmalarını bu mecralar üzerinden yürütmektedir. Kurumun genel hedefi, dijital araçlardan yararlanarak vergi sisteminin etkinliğini, erişilebilirliğini ve denetim kapasitesini artırmaktır.

GİB, dijitalleşme süreciyle uyumlu olarak mükelleflerin hizmetine çok sayıda elektronik uygulama sunmuştur. Bunlar arasında e-Beyanname, Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS), e-Fatura ve e-Arşiv Fatura sistemleri; e-İrsaliye, e-Defter, e-Bilet, e-Yoklama, e-Tebliğat, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu ve e-Dekont uygulamaları yer almaktadır. Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Hazır Beyan Sistemi, İnteraktif Vergi Dairesi, Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS), İzaha Davet Otomasyon Programı, e-Haciz, Bankalar Aracılığıyla Tahsilat ve e-Tahsilat Sistemi gibi dijital çözümler de vergi işlemlerini kolaylaştırmakta ve bürokrasiyi azaltmaktadır.

Dijital dönüşümün etkisi yalnızca vergi tahsilat süreçlerinde değil, denetim mekanizmalarında da kendini göstermektedir. Günümüzde etkin bir denetim, elektronik ortamda veri analizi ve dijital izleme araçlarının kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Bu doğrultuda Vergi Denetim Kurulu (VDK), dijital teknolojilerin sunduğu imkânlardan yararlanarak denetim süreçlerini modernize etmiştir. Kurulun kullandığı elektronik sistemler arasında VDK-RAS (Risk Analiz Sistemi), VDK-VEDAS ve e-Viz Sistemi gibi uygulamalar yer almakta; bu sistemler sayesinde risk odaklı denetim modeli daha etkin bir biçimde uygulanmaktadır. Dijitalleşme yalnızca vergi mükelleflerinin beyan ve ödeme süreçlerini değil, vergi idaresinin yönetim anlayışını da dönüştürmüştür; böylece Türkiye, dijital vergi yönetimi alanında önemli bir ilerleme kaydetmiştir.

3.1.1. Üst Politika Belgelerinde Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusu

Türkiye'nin dijital ekonomi yolculuğu, vergileme sistemlerini de yeniden şekillenmektedir. Geleneksel “maliye-vergi” paradigması, fiziksel varlıkların ve yerli üretimin vergilendirilmesi üzerine kuruluyken, dijital ekonomi; veri, platformlar, sanal işyerleri, sınır ötesi hizmetler gibi yeni unsurlarla gelişim sürecine evrilmiştir. Bu dönüşüm hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından yeni yükümlülükler, yeni hacimler ve yeni riskler getirmektedir.

Politika belgeleri ile Orta Vadeli Program 2023-2025, yıllık programlar ve kalkınma planları dijital ekonomi ve vergilendirme arasında giderek artan bir ilişki kurmaktadır. Bu belgelerde öne çıkan üç temel nokta şunlardır:

- Dijital ekonominin büyümesi ve dönüşümünün vergilendirme sistemine getirdiği yeni yükümlülüklerin fark edilmesi, Vergilemede adalet, etkinlik ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele gibi klasik vergi politikası önceliklerinin, dijital dönüşüm bağlamında yeniden formülasyonu, Uluslararası vergi düzenlemeleriyle, dijitalleşmenin sınır ötesi özellikleriyle ve yeni iş modelleriyle uyum sağlaması olarak sıralanabilmektedir.

2023-2025 Orta Vadeli Programı grubunun raporunda; “Dijital ekonominin sağlıklı olarak kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalara devam edileceği” Bu tür ifadeler, dijital ekonomi-vergilemesi ilişkisinin politika gündeminde yer aldığını göstermektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:35). Özellikle, 11. Kalkınma planı, 2023-2025 Orta Vadeli Programı ve 2020-2025 Yılları Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programları yer alan dijital ekonominin vergilendirilmesi çalışmalarının devam edileceği yönündeki hedefler, politika belgelerindeki en önemli hususlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna ek olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda politika belgelerindeki yol gösterici stratejilerin geliştirmeye devam etmesi Türkiye ekonomisi ve düzeni bakımından önem arz etmektedir.

Politika belgelerinde bu durum şu şekilde değerlendirilebilir (11. Kalkınma Planı):

- Dijital ekonomi büyümektedir, bu durum devletin vergileme alanında yeni bir sorumluluk alanı oluştuğu değerlendirilmelidir.
- Vergilemede adalet ve etkinlik hedefleri, dijital ekonomi bağlamında özel bir vurgu kazanıyor; çünkü dijital faaliyetler geleneksel kayıt sistemlerini aşabiliyor, dolayısıyla kayıt dışılığın önüne geçmek stratejik bir hedef haline gelmektedir.
- Dijital ekonominin vergilendirilmesi için mevzuatın, denetim tekniklerinin ve mükellef uyumunun yeniden düşünülmesi gerekmektedir.
- Dijital teknolojiler; yapay zekâ, büyük veri, vb. vergi idaresinin yeni araçları olarak öne çıkmış ve denetim yolları uyum süreçlerinin etkinliğini artırmıştır.

- Uluslararası düzlemde ise Türkiye, dijitalleşmeyle ilgili vergi kayıplarının ve vergi rekabetinin artabileceği bir ortamda; bu yüzden global standartlarla OECD BEPS çalışmaları uyumu gözetilmektedir.

Şeklinde açıklayabiliriz. Ayrıca, Türkiye’de Üst Politika Belgelerinde Dijital Vergilendirmeye ilişkin Öne Çıkan Politikalar ve Hedefleri özetleyecek olursak (Orta Vadeli Program, 2019-2021, 2020-2022, 2023- 2025, 2022-2024, 2021-2023);

a. Dijital Ekonominin Tanımlanması ve İzlenmesi

Dijitalleşme, ekonomik değer yaratımında “kullanıcı verisi”, “platform ekonomisi” ve “algoritmik üretim” gibi yeni unsurları öne çıkarmaktadır. Bu durum, mal ve hizmet üretiminde mekândan ve fiziki varlıktan bağımsız bir değer zincirinin oluşmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin doğru biçimde tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi, vergi matrahının tespiti açısından kritik öneme sahiptir. Politika belgelerinde bu çerçevede, dijital faaliyetlerin ölçülmesi ve kayıt altına alınmasına yönelik veri temelli bir izleme sisteminin geliştirilmesi hedeflenmektedir.

b. Vergi Tabanının Genişletilmesi

Dijital ekonomi, yeni gelir kaynaklarının ve ekonomik aktörlerin ortaya çıkmasını sağlarken, aynı zamanda vergisel açıdan yeni risk alanları da doğurmaktadır. E-ticaret, dijital hizmetler ve platform temelli gelir modelleri, mevcut vergi tabanının dışında kalabilmekte; bu durum kayıt dışılığın artmasına, sahte belge kullanımının yaygınlaşmasına ve vergi uyumunun zayıflamasına yol açabilmektedir. Bu nedenle politika belgelerinde, dijital gelir kaynaklarının etkin biçimde tespit edilmesi ve vergi tabanına dâhil edilmesi öncelikli hedeflerden biri olarak öne çıkmaktadır.

c. Mevzuatın Güncellenmesi

Dijital ekonominin dinamik yapısı, mevcut vergi mevzuatının teknolojik dönüşüme uyumunu zorunlu kılmaktadır. Vergi kanunlarının dijital ortamda gerçekleşen işlemleri kapsayacak biçimde yeniden düzenlenmesi; e-fatura, e-defter ve elektronik hizmet uygulamalarının yaygınlaştırılması; dijital ortamda vergi yükümlülüklerinin sadeleştirilmesi, bu kapsamda vurgulanan başlıca adımlardır. Böylece mevzuatın hem teknolojik yenilikleri kapsamı hem de idari süreçlerde verimliliği artırması hedeflenmektedir.

d. Denetim ve Veri Analitiği Kapasitesinin Geliştirilmesi

Vergi idarelerinin dijital çağın gerekliliklerine uyum sağlaması, yalnızca mevzuat düzeyinde değil, idari kapasite bakımından da önem taşımaktadır. Politika belgelerinde, vergi denetim süreçlerinde yapay zekâ, büyük veri analitiği ve uzaktan

denetim gibi ileri teknolojilerin kullanılması planlanmaktadır. Bu sayede dijital ortamdaki ekonomik faaliyetlerin daha etkin biçimde izlenmesi, risk analizlerinin güçlendirilmesi ve kayıt dışılıkla mücadelede yeni nesil yöntemlerin benimsenmesi öngörülmektedir.

e. Uluslararası Vergi Standartlarıyla Uyum

Dijital ekonominin sınır aşan doğası, ulusal vergi sistemlerinin tek başına yeterli olamayacağı bir ortam yaratmaktadır. Bu nedenle Türkiye, uluslararası vergilendirme standartlarıyla uyumlu politikalar geliştirme yönünde kararlı bir tutum sergilemektedir. OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) eylem planı, dijital hizmet vergisi uygulamaları ve çok uluslu dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik küresel düzenlemeler, politika belgelerinde referans alınan uluslararası çerçevelerdir.

f. Vergisel İstisna ve Muafiyetlerin Gözden Geçirilmesi

Dijital sektörlere yönelik vergi teşvikleri ve muafiyetler, yenilikçiliği teşvik etmekle birlikte kamu gelirlerinde denge sorunlarına da yol açabilmektedir. Bu nedenle son dönem politika belgelerinde, dijital alanlarda uygulanan istisna ve muafiyetlerin etkinlik analizine tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Genel anlamıyla dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik politika yönelimi, yalnızca yeni gelir kaynaklarını tanımlamakla sınırlı kalmayıp; aynı zamanda vergi sisteminin dijital dönüşümünü bütüncül bir reform alanı olarak ele almaktadır. Türkiye, dijitalleşmenin getirdiği fırsatları değerlendirirken, vergi adaletini ve uluslararası rekabet gücünü korumayı amaçlayan bir denge politikası benimsemektedir. Politika belgelerinde “dijital ekonomi ve vergilendirme” arasındaki ilişki artık bir yan konu değil, merkezi bir konu haline gelmiştir. Ancak bu dönüşümün fiili gerçekleşmesi için somut uygulama planları, kaynak tahsisi, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi gibi adımların hızla atılması gerekmektedir.

3.2. Uluslararası Düzenlemeler ve Türkiye'ye Etkileri

Küresel ölçekte yaşanan dijital dönüşüm, ekonomik faaliyetlerin yapısını köklü biçimde değiştirmiştir. Mal ve hizmetlerin sınır ötesi dijital platformlar aracılığıyla sunulması, geleneksel vergilendirme sistemlerinin yetersiz kalmasına yol açmıştır. Bu dönüşüm, ülkeleri hem gelir kaybı riskine hem de adil vergilendirme sorununa karşı yeni düzenlemeler yapmaya zorlamaktadır.

Dijitalleşme, vergi sistemleri açısından temel bir sorun yaratmaktadır: ekonomik değer yaratımı artık fiziksel varlığa dayanmamakta, dijital ortamda kullanıcı verileri, yazılım ve ağ etkileri üzerinden gerçekleşmektedir. Bu durum, özellikle çok uluslu teknoloji şirketlerinin kazançlarını düşük vergi oranına sahip ülkelere kaydırmasına olanak tanımaktadır.

Bu soruna çözüm bulmak amacıyla OECD ve G20 tarafından “Matrah

Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS)” projesi kapsamında iki aşamalı bir reform paketi geliştirilmiştir. “İki Sütun Yaklaşımı” olarak bilinen bu yapı, dijitalleşmenin vergisel etkilerini küresel ölçekte düzenlemeyi hedeflemektedir.

- Sütun 1, dijital faaliyetlerden elde edilen kârın, hizmetin tüketildiği ülkelere orantılı şekilde paylaştırılmasını öngörmektedir. Bu sayede, fiziksel varlığı olmasa dahi bir ülke pazarında önemli gelir elde eden dijital şirketler o ülkede vergiye tabi tutulabilecektir.
- Sütun 2 ise küresel ölçekte en az %15’lik bir asgari kurumlar vergisi uygulamasını zorunlu kılmaktadır. Amaç, büyük çok uluslu grupların vergi cennetlerinde kâr biriktirmesinin önüne geçmektir.

Bu çerçevede, ülkeler tek taraflı olarak uyguladıkları Dijital Hizmet Vergisi gibi ulusal vergilerden zamanla vazgeçerek çok taraflı, eşgüdümlü bir sisteme geçmeyi hedeflemektedir. Ancak uygulama süreci, özellikle gelişmekte olan ülkelerin gelir beklentileri ve ulusal çıkarları nedeniyle hâlen tamamlanmamıştır.

Uluslararası düzenlemelerin Türkiye açısından etkilerini ayrıca değerlendirecek olursak; bunları Mali etkiler ve Hukuki etkiler olarak sıralayabiliriz. Türkiye, hem ulusal düzeyde Dijital Hizmet Vergisi gibi yenilikçi araçlar geliştirmiş hem de OECD’nin “İki Sütun” modeline uyum sağlayarak uluslararası vergi reformuna katılım göstermiştir. Kısa vadede bu adımlar, vergi tabanını genişletmiş ve kamu gelirlerini artırmıştır. Uzun vadede ise Türkiye’nin dijital ekonomi politikalarını uluslararası standartlarla uyumlu hale getirmesi hem mali sürdürülebilirlik hem de küresel ekonomik entegrasyon açısından kritik öneme sahiptir.

3.2.1. Türkiye’nin BEPS Eylem Planına Yaklaşımı

Küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketlerin vergi planlaması yoluyla kârlarını düşük vergili ülkelere aktarmaları, ülkelerin vergi gelirlerini azaltan önemli bir sorun haline gelmiştir. İlk bakışta dijital ekonominin büyümesinin gelişmiş ülkelerin vergi gelirleri açısından avantaj yarattığı düşünülse de dijital ekonominin sınırlara dayalı olarak faaliyet göstermemesi nedeniyle yine gelişmiş ülkeler açısından vergilendirme konusunda sorunlar ortaya çıkmıştır (Biçer ve Erginay, 2015:57).

OECD ve G20 ülkeleri bu sorunu çözmek amacıyla 2013 yılında BEPS Eylem Planı’nı yürürlüğe koymuştur. Bu plan, çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarını aşındırmalarını önlemek ve vergi gelirlerini adil biçimde paylaşmak için 15 eylemden oluşmaktadır. Türkiye, küresel vergi reformlarının dışında kalmamayı tercih etmiş ve BEPS sürecine aktif biçimde dahil olmuş, hem ulusal gelir tabanını koruma hem de uluslararası standartlarla uyum sağlama hedefi benimsemiştir. Türkiye’nin BEPS’e yaklaşımı, ekonomik egemenliğini küresel sistem içinde güçlendirme çabasının da bir yansıması olarak değerlendirilmelidir. Küresel vergi adaletine katkı sunma iradesi ile ulusal ekonomik çıkarlarını koruma stratejisi arasında dengeli bir çizgide şekillenmektedir. Türkiye, transfer fiyatlandırması, ülke bazlı raporlama ve dijital

hizmet vergisi gibi alanlarda önemli adımlar atarak BEPS standartlarına büyük ölçüde uyum sağlamıştır.

Türkiye'nin BEPS sürecine katılımı ve uyum süreçlerini kısaca açıklarsak ;

a. BEPS Kapsayıcı Çerçevesine Katılım

Türkiye, OECD'nin öncülüğünde oluşturulan BEPS Kapsayıcı Çerçevesine katılım 2015 yılında katılmıştır. Bu katılım, Türkiye'nin sadece gözlemci değil, karar alma süreçlerine aktif katılan bir üye olmasını sağlamıştır. Böylece Türkiye, BEPS standartlarını iç hukuka aktarma ve raporlama yükümlülüklerini üstlenmiştir (Zıvalı ve Demirli, 2022).

b. Transfer Fiyatlandırması ve Ülke Bazlı Raporlama

BEPS Eylem Planı'nın önemli bileşenlerinden biri olan transfer fiyatlandırması, Türkiye'nin vergi mevzuatında da öncelikli reform alanı olmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019 yılında "Ülke Bazlı Raporlama" düzenlemesini yürürlüğe koyarak çok uluslu işletmelerin farklı ülkelerde elde ettikleri gelir, çalışan sayısı, ödenen vergi gibi bilgileri raporlamasını zorunlu hale getirmiştir. Bu uygulama, hem şeffaflığı artırmakta hem de olası kâr aktarımı risklerini tespit etmeyi kolaylaştırmaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

c. Dijital Hizmet Vergisi ve BEPS 1. Eylem Planı

Türkiye'nin BEPS'e yaklaşımının en dikkat çekici yönlerinden biri, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik tutumudur. BEPS'in 1 numaralı eylem planı, dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası çözüm arayışlarını içermektedir. Ancak küresel uzlaşma geciktiği için Türkiye 2020 yılında Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nu yürürlüğe koymuş ve Google, Facebook, Netflix gibi dijital devlerin Türkiye'de elde ettiği gelirler üzerinden vergi alınmasını sağlamıştır. Bu adım, Türkiye'nin hem BEPS ilkeleriyle uyumlu hem de kendi ekonomik çıkarlarını koruyan bağımsız bir politika geliştirdiğini göstermektedir

Diğer yandan, OECD Eylem Planı çerçevesinde belirlenen bu eylemin temel amacı, dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözmek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamaktır. Eylem Planı kapsamında oluşturulan OECD Dijital Ekonomi Çalışma Grubu gerçekleştirdiği toplantılarında;

- (i) Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunların tespiti ve bunların vurgulanması,
- (ii) Dijital ekonomide görülen iş modelleri ve bunların özelliklerinin belirlenmesi ile bu özelliklerin projeye etkileri ve

- (iii) Dijital ekonomide görülen matrahın aşındırılması ve karın aktarılması sorununa karşı ne tür önlemlerin alınacağı konuları ele almıştır (Biçer ve Erginay, 2015:57).

Ancak, BEPS uygulamalarının tam anlamıyla etkin olabilmesi için uluslararası bilgi paylaşım altyapısını güçlendirmesi, vergi denetim kapasitesini artırması ve dijital ekonomideki hızlı dönüşüme uygun yeni düzenlemeler geliştirmesi gerekmektedir. Türkiye'nin BEPS sürecine katılımı yalnızca bir vergi politikası tercihi değil, aynı zamanda ekonomik egemenliğini küresel vergi sisteminde yeniden konumlandırma çabası olarak değerlendirilmelidir.

3.2.1.1. BEPS 1. Eylemi: Dijital Ekonomi

OECD'nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projesi, dijital ekonomi üzerinde önemli etkiler yaratmaya devam etmektedir. BEPS'in 1. Eylemi, dijital ekonomi üzerine odaklanır ve dijitalleşmenin vergilendirilmesi konusunda yaşanan zorlukları çözmeye yönelik stratejiler geliştirmektedir. Bu eylemin temel amacı, dijital hizmetler sunan büyük çok uluslu şirketlerin vergi matrahlarını aşındırmalarının önüne geçmektir (Zıvalı ve Demirli, 2022). Dijital ekonominin doğasında bulunan sınırsız sınır ötesi faaliyetler, birçok ülkenin vergi sistemini zorlamaktadır. Özellikle yerleşik fiziksel varlıkların olmayışı ve dijital platformların kullanıcı verilerinden gelir elde etmesi, şirketlerin hangi ülkelere vergi ödeyeceği sorusunu karmaşık hale getirmektedir. BEPS 1. Eylemi, dijital hizmetlerin vergilendirilmesini uluslararası düzeyde yeniden düzenlemeyi hedeflemektedir (Alp, 2022).

Dijitalleşen ekonomi, geleneksel vergi kurallarının yetersiz kaldığı bir alan haline gelmiştir. Çevrimiçi ticaretin artmasıyla birlikte, birçok dijital platform, fiziksel bir varlık bulundurmadan dünya çapında hizmetler sunabilmektedir. Bu durum, geleneksel vergi sistemlerinin bu hizmetlerin gelirlerini doğru şekilde takip etmesini zorlaştırmaktadır. BEPS 1. Eylemi, dijital ekonominin doğasına uygun yeni vergi kuralları belirleyerek, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru ve adil bir şekilde vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Ayrıca, dijital ekonomiye yönelik vergi yasalarının uluslararası düzeyde uyumlu hale getirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu sayede, vergi kaçakçılığının ve vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmesi beklenmektedir (Mastar Özcan, 2016).

BEPS 1. Eylemi kapsamında, dijital ekonomiyle ilgili vergi uyumsuzluklarının önüne geçilmesi için ülkelere yeni kurallar getirilmiştir. Bu kurallar arasında, dijital hizmetlerin yerel ekonomilere katkısının doğru şekilde ölçülmesi ve dijital platformlardan elde edilen kazançların adil bir şekilde paylaştırılması da yer almaktadır. OECD, dijitalleşen ekonomi için yeni bir vergi yükümlülüğü belirlemeyi amaçlamaktadır; bu, dijital platformların hizmet verdiği ülkelerde daha fazla vergi ödemelerine yol açabilir (Çelener, 2017). Ayrıca, dijital hizmetlerin fiziki varlıklar olmadan sunulması, vergi mükelleflerinin hak ettiği vergi gelirlerinden mahrum kalmalarına yol açabilmektedir. Bu nedenle, dijital ekonomiye yönelik vergi sisteminin yeniden yapılandırılması gerekmektedir (Yüce ve Akbulut, 2018).

OECD, dijital ekonomi konusunda yaptığı çalışmalarla, dijital hizmetler sunan şirketlerin gelirlerinin adil bir şekilde paylaşılmasını sağlamayı hedeflemektedir. Bu eylemin bir parçası olarak, dijital platformlar için vergi yükümlülüklerinin belirlenmesi ve belirli kriterlere göre yerel vergi mükellefiyetlerinin netleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle, dijital ekonomide faaliyet gösteren büyük teknoloji firmalarının, vergi cennetlerinde faaliyet göstermelerini engellemeyi amaçlayan stratejiler öne çıkmaktadır. Dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin paylaşılması, vergi mükelleflerinin adaletli bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak için önemlidir (Mıynat ve Canbay, 2022).

BEPS 1. Eylemi, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için kapsamlı bir yasal çerçeve sunarak, dijital ekonomi alanında adaletsiz vergi uygulamalarını engellemeye yönelik bir reformun temelini atmaktadır. Ancak, dijitalleşen ekonominin sürekli değişen yapısı ve küresel ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin stratejileri göz önüne alındığında, BEPS 1.Eylemi'nin uygulamaları hala gelişmektedir. Dijital ekonomiye uyumlu vergi kurallarının oluşturulması, uluslararası işbirliği ve ortak düzenlemelerle mümkün olabilecektir. Bu sürecin ilerlemesi, dijital ekonominin daha sürdürülebilir ve adil bir şekilde vergilendirilmesine olanak sağlayacaktır (Avcı, 2017).

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 1. Eylemi, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik küresel bir çözüm arayışdır ve dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Çelener, 2017). Dijital ekonomi, fiziksel varlıklar gerektirmediği için, dijital hizmetler sunan çok uluslu şirketler, faaliyetlerini birçok farklı ülkede gerçekleştirip gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip bölgelere kaydırabiliyor. Bu da vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır. BEPS 1. Eylemi, dijital ekonominin vergiye tabi tutulmasında yaşanan bu tür zorlukların çözülmesini hedefler ve dijital platformların gelirlerinin doğru şekilde vergilendirilmesini sağlamak için ülkelere yeni kurallar önerir (Yayman, 2022).

BEPS 1. Eylemi, dijital ekonominin büyümesiyle birlikte ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarını ele alır. Dijital platformlar, vergi yükümlülüklerini sadece fiziksel bir varlık veya yerleşik bir ofis kurarak yerine getirmek yerine, gelirlerini genellikle vergi cennetlerinde raporlama yaparak minimize ederler. Bu da, dijital hizmet sağlayıcılarının vergilendirilmelerini daha karmaşık hale getirir. Eylem, dijital platformların faaliyet gösterdiği ülkelerde vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinin zor olduğuna dikkat çeker ve yerleşiklik kriterlerinin dijitalleşen dünyaya uyarlanması önerir (Sezen ve Kutbay, 2024).

Bir diğer önemli hedef, dijital hizmetlerin yerel pazarlarda sağlanan değerle orantılı şekilde vergilendirilmesidir. Dijital platformlar, kullanıcılar tarafından sağlanan veri ve içerikten gelir elde ederken, bu gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği sorusu ortaya çıkar. BEPS 1. Eylemi, dijital platformların gelirlerini elde ettikleri ülkelerde, daha doğru ve adil bir şekilde vergilendirilmesi için yeni bir düzenleme önerir. Bu, dijital şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerde vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak ve vergi kayıplarını engellemek amacıyla önemli bir adımdır (Mercan, 2023).

Eylemin diğerk bir yönü ise, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin daha iyi izlenebilmesi ve raporlanabilmesi için teknolojik altyapıların güçlendirilmesidir. Dijital platformların gelirleri genellikle veri, reklam ve hizmet satışlarından elde edildiğı için bu gelirlerin doğru bir şekilde izlenmesi büyük bir zorluktur. BEPS 1. Eylemi, dijital ekonominin getirdiğı yeniliklerin takip edilmesi için vergi denetimlerinin dijitalleşmesini önermektedir. Bu, dijital platformların faaliyetlerinin daha şeffaf bir şekilde izlenmesini ve vergilendirilmesini sağlayacaktır (Çelener, 2017).

Özetle, BEPS 1. Eylemi, dijital hizmetlerin küresel ölçekte eşit ve adil bir şekilde vergilendirilmesi için uluslararası iş birliğini teşvik eder. Dijital platformlar sınır tanımadıkları için, bu platformların gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için ülkeler arasındaki iş birliği büyük önem taşır. OECD'nin önerdiği bu eylem, ülkeler arası vergi rekabetini azaltarak, dijital ekonomide vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olmayı amaçlar.

3.1.2.2. BEPS 2. Eylemi: Asgari Vergi

BEPS 2. Eylemi, vergi matrahının aşındırılması ve kâr transferlerinin engellenmesi amacıyla küresel ölçekte şirketlerin minimum vergi yükümlülüklerinin belirlenmesini öneren bir strateji olarak ortaya çıkmıştır (Yılmaz vd., 2018). Bu eylem, özellikle çok uluslu şirketlerin, düşük vergi oranları uygulayan ülkelerde karlarını bildirerek vergi yükümlülüklerinden kaçınmalarını engellemeyi amaçlamaktadır. Asgari vergi, bu tür şirketlerin gelirlerini belirli bir seviyede vergilendirmeyi zorunlu kılarak, vergi yarışının olumsuz etkilerini azaltmayı hedefler (Organ ve Çavdar, 2012). Eylem, düşük vergi cennetlerinde faaliyet gösteren firmaların daha yüksek vergi yükümlülüklerine tabi olmalarını sağlayarak, adaletsiz rekabetin önüne geçmeyi amaçlar. Bu strateji, küresel vergi adaletsizliğini azaltmayı ve vergi tabanlarının korunmasını sağlamayı hedefler (Çakır, 2023).

Asgari vergi, şirketlerin kazançlarını düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde raporlayarak vergi yükümlülüklerini azaltmalarını engellemeye yönelik bir yöntem olarak tanımlanabilir. BEPS 2. Eylemi, yerel vergi kanunlarını etkileyen ve uluslararası vergi rekabetini şekillendiren bir sistem önerisi sunar. Bu eylemle, ülkeler arası vergi oranı farkları ve vergi indirimleri nedeniyle yaşanan vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir (Alp, 2022). Küresel ölçekte minimum vergi oranları belirlenmesi, şirketlerin vergi ödemelerinin daha adil bir şekilde dağılmasını sağlamayı amaçlar. Bu düzenleme, vergi cennetlerinde faaliyet gösteren büyük şirketlerin, düşük vergilerle kâr transferi yapmalarını engellemeyi amaçlar (Yılmaz vd., 2018).

BEPS 2. Eylemi, asgari vergi uygulamasının sağlanabilmesi için küresel bir işbirliği gerektirir. Birçok ülke, vergi oranlarının düşük olduğu yerlerde şirketlerin gelirlerini şişirerek vergi matrahlarını aşındırmalarını engellemeye çalışmaktadır. Bu bağlamda, BEPS 2, küresel bir vergi çerçevesi oluşturarak uluslararası düzeyde işbirliği yapılmasını teşvik eder (Sezen ve Kutbay, 2024). Ülkeler, bu çerçeveye dahil olarak belirli bir asgari vergi oranını uygulamayı taahhüt eder. Böylece, dijitalleşen

ekonominin yarattığı vergi boşluklarının doldurulması sağlanabilir ve vergi gelirlerinin daha adil bir şekilde dağılması temin edilebilir (Karaçor vd., 2020).

Eylemin etkinliği, ülkelerin uyguladıkları vergi politikaları arasındaki uyumu sağlama noktasında büyük önem taşır. Asgari vergi, özellikle çok uluslu şirketlerin yerel vergi yükümlülüklerinden kaçmalarını engellemeye yönelik bir mekanizma olarak ön plana çıkmaktadır. BEPS 2. Eylemi, vergi kayıplarını engellemek için, sadece asgari vergi oranlarını değil, aynı zamanda şirketlerin vergi ödeme politikalarının da izlenmesini gerektirir. Uluslararası işbirliğiyle, bu uygulama şirketlerin global düzeyde daha adil bir şekilde vergilendirilmelerini sağlamak için önemli bir adım olacaktır (Çelener, 2017).

BEPS 2. Eylemi, dijitalleşen ekonomiyle birlikte artan vergi kaçakçılığını engellemeye yönelik bir dizi önlem içerir. Asgari vergi uygulaması, bu amaca ulaşabilmek için uluslararası vergi sistemini modernize etmeyi hedefler. Küresel vergi uygulamalarındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırarak, tüm ülkelerin daha eşit ve adil bir şekilde vergi gelirlerinden faydalanması sağlanabilir. Asgari vergi, vergi kayıplarını azaltmanın yanı sıra, çok uluslu şirketlerin daha yüksek vergi yükümlülükleriyle faaliyet gösterdiği bir dünya yaratmayı amaçlar (Alp, 2022).

BEPS 2. Eylemi, dijital ekonomide vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla küresel bir asgari vergi düzenlemesi getirmeyi hedeflemektedir. Bu eylem, şirketlerin kârlarını düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde raporlama yaparak vergi yükümlülüklerinden kaçmalarını engellemeyi amaçlar (Yaymaz, 2022). Özellikle çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerine kaydırduğu gelirleri izlemek ve adil bir vergi dağılımı sağlamak için bir asgari vergi oranı belirlenmesi gereklidir. BEPS 2. Eylemi, şirketlerin uluslararası alanda daha adil bir şekilde vergilendirilmesi için bu tür bir asgari vergi uygulamasını önerir (Kaya ve Akçay, 2017).

Asgari vergi, farklı ülkelerde uygulanan vergi oranlarının birbirini etkileyen bir yapı oluşturmaya olanak tanır. Bu uygulama, vergi cennetlerine karşı bir engel teşkil eder, çünkü şirketler artık bu tür düşük vergi oranlarından faydalanarak vergi kaçırma stratejileri uygulamakta zorlanacaklardır. Asgari vergi oranı, küresel vergi sistemindeki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak ve şirketlerin gelirlerini doğru bir şekilde vergilendirmek için önemli bir adımdır. BEPS 2. Eylemi, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde gelir gösteren şirketlerin, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerde vergi ödemelerine olanak tanıyacak düzenlemeler önerir (Çelener, 2017).

Bu eylemin bir diğer amacı, vergi rekabetinin olumsuz etkilerini azaltmaktır. Düşük vergi oranlarına sahip ülkeler, yatırım çekmek amacıyla şirketlere vergi avantajları sunmaktadır. Ancak bu durum, global düzeyde vergi tabanlarının aşındırılmasına yol açmakta ve gelişmekte olan ülkeler gibi düşük vergi geliriye sahip ülkelerin ekonomik büyümelerini engellemektedir. BEPS 2. Eylemi, asgari vergi oranlarının belirlenmesiyle birlikte, bu tür vergi rekabetinin adil bir şekilde denetim altına alınmasını amaçlar (Yüce ve Akbulut, 2018).

Asgari vergi uygulamasının etkili olabilmesi için ülkelerin ortak bir anlayışa sahip olmaları gerekmektedir. BEPS 2. Eylemi, vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesini ve çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini global ölçekte yerine getirmelerini teşvik etmeyi amaçlar. Ancak, her ülkenin ekonomik çıkarları farklı

olacağı için, bu tür bir düzenlemenin uygulanması zorlu bir süreç olabilir. Ülkeler arası müzakereler, asgari vergi oranlarının belirlenmesinde ve uygulanmasında belirleyici bir rol oynamaktadır (Şimşek ve Yay, 2023). Kısaca değerlendirecek olursak, BEPS 2. Eylemi, global vergi sisteminin daha eşit ve şeffaf hale getirilmesi adına kritik bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Asgari vergi uygulamaları, vergi matrahı aşınmasının engellenmesine yardımcı olabilir ve çok uluslu şirketlerin gelirlerini doğru bir şekilde vergilendirilmesini sağlar. Bu eylem, dijital ekonominin küresel ölçekte daha adil bir şekilde yönetilmesine olanak tanıyacak ve uluslararası düzeyde vergi kayıplarını önleyecektir.

3.2.2. Avrupa Birliği Yönergeleri

Avrupa Birliği (AB) yönergeleri, dijital ekonomi ve vergi matrahının aşınması konusunda belirli standartlar ve düzenlemeler getirerek üye devletlerin vergi politikalarını şekillendirir. AB'nin bu alandaki yaklaşımı, vergi adaletini sağlamayı ve dijitalleşen ekonomiye uygun vergi sistemlerini oluşturmayı amaçlamaktadır. Dijital ekonomi üzerinden elde edilen gelirlere vergi uygulanması, özellikle dijital hizmet sağlayıcıları ve çok uluslu şirketler için zorlayıcı bir konu olmuştur (Çakır, 2023).

AB, dijital ürünler ve hizmetlerin vergiye tabi tutulması için çeşitli düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler, özellikle AB üye ülkeleri arasında vergi uyumunu artırmaya ve vergi kayıplarını engellemeye yöneliktir. AB'nin bu alandaki yönergeleri, global vergi reformuna katkı sağlamak amacıyla, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projeleriyle uyumlu şekilde şekillendirilmektedir (Kaya ve Akçay, 2017).

Dijital ekonomiyi vergiye tabi tutmanın yanı sıra, dijital hizmetlerdeki vergi kayıplarını ortadan kaldırmayı hedefleyen politikalar geliştirmiştir. Özellikle, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için yeni düzenlemeler getirilmiştir. Dijitalleşme ile birlikte, bazı büyük şirketlerin gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırması, vergi matrahını aşındırma sorununu derinleştirmiştir (Beydemir, 2022). Bu bağlamda, AB yönergeleri, dijital hizmetlere uygulanacak vergi düzenlemelerinin yerelleştirilmesini sağlayarak, bu tür vergi kayıplarını azaltmaya yöneliktir. Yönergeler, aynı zamanda üye ülkelerde vergi tabanlarının korunmasını sağlayacak düzenlemeleri de içermektedir. AB'nin bu yönergeleri, dijitalleşen ekonomiye paralel olarak, vergi sistemlerini modernize etmeyi hedefler (Taraktaş, 2019).

AB, dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorunu için ayrıca, dijital platformlar aracılığıyla sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesi noktasında çeşitli kılavuzlar yayımlamıştır. AB'nin bu alandaki stratejisi, dijital hizmetlerin yerel vergi düzenlemelerine entegre edilmesini sağlamak ve vergi adaletini temin etmektir. AB'nin bu yönergeleri, dijital hizmet sağlayıcılarının vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak için bir çerçeve sunmaktadır (Mastar Özcan, 2016). Bununla birlikte, dijitalleşmenin global etkileri nedeniyle, AB yalnızca iç düzenlemelerle değil, aynı zamanda uluslararası düzeyde koordinasyon oluşturarak, dijital hizmetlerde vergi uyumu sağlamaya çalışmaktadır. Bu kapsamda, AB'nin dijital ekonomi için belirlediği

vergi kuralları, dünya genelindeki vergi reformu hareketleriyle uyumlu şekilde şekillenmektedir (Çakır, 2023).

Bir diğer önemli konu, AB'nin dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için bir dijital vergilendirme önerisi geliştirmesidir. AB, dijital platformlarda faaliyet gösteren şirketlerin gelirlerini doğru şekilde vergilendirmek amacıyla, dijital servisler üzerinden elde edilen gelire ilişkin vergi reformları önermektedir. Bu reformlar, AB'nin dijital ekonomiye dair attığı önemli adımlardan biridir ve dijital ekonomiyle birlikte gelen yeni zorlukları aşmayı hedeflemektedir (Alp, 2022). AB'nin önerileri, dijitalleşen ekonomiyi daha verimli ve vergiye uygun hale getirmeyi amaçlamaktadır. AB'nin dijital ekonomiye ilişkin vergilendirme stratejileri, yalnızca iç pazarda değil, aynı zamanda global ölçekte de geniş bir etki yaratmayı amaçlamaktadır (Yaymaz, 2022).

Avrupa Birliği, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda çeşitli yönergeler geliştirmiştir. Bu yönergeler, dijital ekonomiyle ilgili vergi politikalarının uyumlu hale getirilmesi, vergi kayıplarının önlenmesi ve dijital platformların daha adil bir şekilde vergilendirilmesi amacıyla oluşturulmuştur (Gölçek, 2023). Dijital hizmet vergisi (DHV) ve dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, AB'nin bu alandaki en önemli düzenlemelerindendir. AB, dijital hizmetlerin kullanıcıların bulunduğu ülkelerde vergilendirilmesini savunarak, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin yerel ekonomilere daha adil bir şekilde aktarılmasını amaçlamaktadır (Birinci ve Eser, 2017).

AB yönergeleri, dijital platformların gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için yeni vergi kuralları geliştirmeyi hedefler. Dijital platformlar, internet üzerinden çeşitli hizmetler sunarken, bu hizmetlerin hangi ülkelerde vergilendirileceği konusunda zorluklar yaşanabilir. AB, bu sorunu aşmak için dijital hizmetlerin, hizmetlerin sağlandığı ülkelerde vergilendirilmesini sağlayacak bir çerçeve önerisi sunmuştur. Yönergeler, dijital platformlardan elde edilen gelirin yerel pazarlarla daha uyumlu bir şekilde paylaşılmasını ve dijital platformların vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayacak düzenlemeleri içerir (Yılmaz vd., 2018).

Bununla birlikte, AB'nin dijital hizmetler vergilendirilmesine ilişkin önerileri, vergi cennetlerinin kullanımını azaltmayı da hedefler. Dijital hizmet sağlayıcıları, düşük vergi oranları sunan ülkelerde gelirlerini kaydırarak vergi yükümlülüklerinden kaçınabilmektedir. AB, bu durumu engellemek için dijital hizmetlerin vergilendirilmesini küresel ölçekte uyumlu hale getirmeyi amaçlar. Dijitalleşmenin getirdiği yenilikler, vergi matrahı aşınması gibi sorunları da beraberinde getirirken, AB bu zorlukların üstesinden gelmek için çeşitli düzenlemeler getirmiştir (Köse, 2022).

AB'nin dijital ekonomiye yönelik vergi düzenlemeleri, vergi rekabetinin önlenmesine ve dijital hizmetlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesine katkı sağlar. AB'nin önerdiği düzenlemeler, dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerinin doğru şekilde raporlanmasını ve vergi ödemelerini daha şeffaf hale getirir (Çelener, 2017). Bu süreç, dijital ekonominin büyümesini desteklerken, aynı zamanda vergi kayıplarının engellenmesine de yardımcı olur. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin AB

yönergeleri, yerel ve küresel düzeyde vergi adaletini sağlamak için kritik bir öneme sahiptir (Topçu, 2021).

Hal böyleyken, AB'nin dijital ekonomiye yönelik vergi düzenlemelerinin etkili olabilmesi için uluslararası iş birliğini teşvik etmesi önemlidir. Dijital platformlar, küresel ölçekte faaliyet gösterdiğinden, bu platformların gelirlerinin vergilendirilmesi için uluslararası düzeyde ortak bir düzenleme gerekmektedir. AB, OECD ve diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yaparak dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda küresel bir çözüm bulmayı hedeflemektedir. Bu tür iş birliği, dijital ekonominin gelecekteki büyümesi ve vergi matrahı aşınmasının önlenmesi için büyük önem taşımaktadır.

3.2.3. Türkiye'nin Uluslararası Taahhütleri

Türkiye, dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorununa çözüm bulabilmek için, uluslararası taahhütlerini yerine getirmek amacıyla çeşitli anlaşmalar ve projelere katılmaktadır. Türkiye'nin katıldığı bu projeler arasında OECD'nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projeleri öne çıkmaktadır. BEPS projeleri, özellikle dijital ekonomiyle ilgili ortaya çıkan vergi kaçakçılığına karşı mücadele etmeyi hedefler (Birinci ve Eser, 2017).

Söz konusu projelere taraf olarak, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde daha adil ve şeffaf bir sistem geliştirmek için çaba sarf edilmektedir. Ayrıca, Türkiye'nin katıldığı bu projeler, dijitalleşmenin getirdiği vergi kayıplarını engellemeye yönelik bir dizi strateji geliştirmektedir. Türkiye'nin uluslararası taahhütleri, dijital ekonominin zorluklarına karşı daha güçlü bir vergi politikası geliştirmek için kritik bir rol oynamaktadır (Taraktaş, 2019). BEPS projeleri ile uyumlu olarak, dijital ekonomideki vergi matrahı aşındırılmasını önlemek için adımlar atmaktadır. Uluslararası düzeyde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda taahhütlerde bulunan Türkiye, bu süreçte vergi uyumunu artırmaya yönelik reformlar yapmaktadır. Türkiye'nin katıldığı bu uluslararası anlaşmalar, sadece iç vergi sisteminin değil, aynı zamanda global vergi uyumunun sağlanmasına da katkı sağlamaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Türkiye'nin taahhütleri, dijital ekonomideki yeni vergi dinamiklerine uyum sağlamak için büyük önem taşımaktadır. Türkiye, uluslararası alandaki bu taahhütleri yerine getirerek, dijital hizmetlerin daha etkili bir şekilde vergilendirilmesini amaçlamaktadır (Yüce ve Akbulut, 2018).

Türkiye'nin katıldığı uluslararası taahhütler, dijitalleşen ekonomi üzerinden elde edilen gelirin doğru şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla önemli bir adım teşkil etmektedir. Bu taahhütler, vergi matrahı aşındırma ve kâr transferinin önlenmesi amacıyla küresel işbirliklerinin sağlanmasında temel rol oynamaktadır. Türkiye'nin bu taahhütlere olan bağlılığı, vergi adaletinin sağlanmasında ve dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde güçlü bir temel oluşturmaktadır. Türkiye, bu küresel taahhütler doğrultusunda, dijital ekonominin getirdiği zorluklara karşı etkili çözümler geliştirmektedir (Avcı, 2017).

Dijital ekonomideki vergi matrahı aşındırma sorunuyla mücadelede uluslararası düzeyde daha fazla işbirliği yapmak ve küresel vergi reformlarıyla uyumlu

olmak için çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çalışmalar, dijital ekonomiyle ilgili global vergi düzenlemelerinin Türkiye’de de benimsenmesine olanak tanımaktadır. Türkiye’nin uluslararası taahhütleri, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda güçlü bir yönlendirme sağlamaktadır. Türkiye, uluslararası platformda yer alarak, dijital ekonominin gelecekteki sorunlarına karşı şeffaf ve etkin bir vergi politikası geliştirmeyi amaçlamaktadır (Köse, 2022).

Türkiye, dijital ekonominin zorlukları ve fırsatları karşısında, uluslararası taahhütlerini yerine getirmeye büyük önem vermektedir. Bu taahhütler, Türkiye’nin dijitalleşen ekonomiyle uyum sağlaması, küresel vergi standartlarıyla entegrasyonunu güçlendirmesi ve vergi adaletini sağlaması açısından kritik bir rol oynamaktadır (Alp, 2022). Türkiye, OECD’nin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projelerine katılarak dijital ekonomi üzerinden elde edilen gelirlerin daha adil bir şekilde vergilendirilmesi için küresel düzeyde iş birliği yapmaktadır. BEPS projeleri, dijital platformların yerel vergi yasalarına uyum göstermemesi ve vergi matrahı aşınmasını engellemeye yönelik önlemler almayı hedefler (Ubay, 2020).

Türkiye’nin bir diğer önemli uluslararası taahhüdü, Avrupa Birliği (AB) ile yapılan ticaret ve vergi düzenlemelerine uyum sağlamaktır. AB, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda kapsamlı yönergeler geliştirmiştir ve Türkiye, bu yönergeler doğrultusunda vergi düzenlemelerini güncelleyerek AB standartlarına uyum sağlamayı hedeflemektedir. Dijital platformların vergilendirilmesinde karşılaşılan zorlukları aşabilmek için, Türkiye, AB ile iş birliği yaparak dijital vergi düzenlemelerini benimsedi. Bu iş birliği, Türkiye’nin dijital ekonomiyi sürdürülebilir bir şekilde büyütmesine katkıda bulunacaktır (Mercan, 2023).

Türkiye’nin, küresel vergi düzenlemelerine uyum sağlaması, aynı zamanda uluslararası ticaretin adil bir şekilde yapılmasını da destekler. Çok uluslu şirketler, vergi yükümlülüklerinden kaçınmak amacıyla gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde raporlama yapmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Türkiye, bu durumu engellemek için OECD ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlarla iş birliği yaparak, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için ortak çözümler geliştirmektedir. Türkiye’nin bu uluslararası taahhütlere uyum sağlaması, sadece yerel vergi gelirlerini artırmakla kalmayacak, aynı zamanda küresel ölçekteki vergi adaletsizliğini de ortadan kaldırmaya yardımcı olacaktır (Sezen ve Kutbay, 2024).

Uluslararası taahhütler, Türkiye’nin dijital hizmet vergisi uygulamalarıyla uyumlu hale gelmesini sağlarken, aynı zamanda dijital ekonominin dinamiklerine uygun vergi politikalarının geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, yalnızca büyük dijital platformlar için değil, aynı zamanda küçük ve orta ölçekli işletmeler için de düzenlemeler gerektirir (Köse, 2022). Dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri vergilendirmek amacıyla yeni yasalar ve düzenlemeler getirerek uluslararası taahhütleri yerine getirmeye uğraş vermektedir. Bu süreçte, Türkiye’nin dijital platformlardan elde edilen gelirlerin izlenmesi ve vergilendirilmesi için gelişmiş veri analitiği ve denetim sistemlerine de yatırım yapması gerekmektedir.

Türkiye'nin uluslararası taahhütlerine uyum sağlaması, sadece vergi düzenlemeleriyle sınırlı değildir. Dijitalleşen ekonomiyi uluslararası ölçekte sürdürülebilir bir şekilde yönetebilmek için diğer ülkelerle iş birliğini güçlendirmelidir. Bu, dijital platformların etkin bir şekilde vergilendirilmesi ve vergi kayıplarının önlenmesi açısından önemli bir adımdır. Türkiye Cumhuriyeti yürütme ev idaresi uluslararası düzeydeki vergi düzenlemeleri ile uyumlu bir politika izleyerek dijital ekonomisini daha verimli ve adil bir şekilde yönetmeye adaydır.

3.3. BEPS Eylem Planı Kapsamında Türkiye’de Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler

Küreselleşme ile birlikte sermayenin sınır ötesi hareketliliği artmış, çok uluslu şirketler vergi yüklerini azaltmak amacıyla farklı ülke mevzuatlarındaki boşluklardan faydalanarak kazançlarını düşük vergili ülkelere aktarmaya başlamıştır. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olmuştur. OECD ve G20 ülkeleri bu sorunu gidermek için 2013 yılında BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) projesini başlatmıştır.

BEPS ile mücadelede öngörülen sonuçların elde edilmesi için üç yöntem geliştirilmektedir:

- 1- Çok taraflı vergilendirme anlaşmaları yaparak gelişmekte olan ülkelerde yeknesaklık sağlanmak
- 2- Gelişmekte olan ülkelerin iç hukukta belirli düzenlemeler yaparak farklı uygulamaları azaltmak
- 3- Transfer fiyatlandırması rehberinde yapılacak değişikliklere uyum sağlama şeklinde sıralayabiliriz.

BEPS, ülkelerin vergi tabanlarını korumayı, çok uluslu işletmelerin şeffaflığını artırmayı ve uluslararası düzeyde adil vergilendirme sisteminin uygulanmasını amaçlamaktadır. Türkiye, 2017 yılında OECD’nin BEPS projesine katılarak bu sürecin aktif bir parçası olmuştur. Katılımın ardından Türk vergi mevzuatında önemli düzenlemeler yapılmış hem iç hukuk hem de uluslararası yükümlülüklerle uyum sağlanmıştır.

Türkiye’de de benzer şekilde vergi idaresi, dijital ekonomi uygulamaları dolayısıyla yaşanan gelir kaybına engel olmak için harekete geçmiştir. Bu kapsamda dijital yolla yapılan satışların takip edildiği bir yazılımın hayata geçirildiği 2013 yılı içinde duyurulmuştur. Ancak, söz konusu yazılım sadece Türkiye’de kayıtlı bulunan şirketlerin faaliyetlerini takip edebilmektedir (Gedik, 2020:32-33).

Bununla birlikte, Türkiye özelinde yapılan çalışmalar, BEPS uygulamalarının özellikle transfer fiyatlandırması, bilgi değişimi, dijital hizmet vergisi ve zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi alanlarında önemli yapısal dönüşümler yarattığını göstermektedir. Bu bağlamda, Türkiye’nin vergi mevzuatında yaptığı düzenlemeler, BEPS temel ilkelerinin ulusal ölçekte kurumsallaşmasına yönelik bir süreç olarak değerlendirilebilir.

a. Transfer Fiyatlandırması ve Raporlama Sistemi

BEPS'in 8, 9 ve 10 numaralı eylem planları, transfer fiyatlandırması uygulamalarının güncellenmesini ve "gerçeğe uygunluk" ilkesinin güçlendirilmesini öngörmektedir. Türkiye'de transfer fiyatlandırması 2007 yılından itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile yasal zemine kavuşmuştur. KVK 13. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; *"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir". Madde hükmünde ayrıca "ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ile karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işlemsel kar yöntemleri ve diğer yöntemlere"* yer verilmiş bu kapsamda "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" mevzuatında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden transfer fiyatlandırması ve raporlamada yapılan düzenlemeler önem arz etmektedir. Buna göre, bahsedilen Kararname'de transfer fiyatlandırması, OECD standartlarına uygun olarak üç katmanlı raporlama sistemini getirmiştir:

- Genel Rapor: Şirket grubunun küresel faaliyetlerine ilişkin genel bilgiler.
- Yerel Rapor: Türkiye'deki işlemlere özel fiyatlandırma ve analiz bilgileri.
- Ülke Bazlı Rapor: Çok uluslu şirketlerin her ülkedeki gelir, çalışan, ödenen vergi ve faaliyet bilgilerinin yer aldığı rapor.

Bu düzenlemeler, Türk vergi idaresine küresel şirketlerin kâr dağılımını analiz etme ve olası kâr aktarım risklerini tespit etme imkânı tanımıştır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili BEPS 8. Eylem Planı; "transfer fiyatlandırması kurallarının, gayri maddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama"; 9. Eylem Planı: "risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama" ve 10. Eylem Planı da "diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlamaktır" (Gedik, 2020:42).

b. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında BEPS Uyumlu Revizyonlar

Çifte vergilendirme, dijital ekonominin en büyük sorunlarından biridir. Küresel ölçekte faaliyet gösteren dijital işletmeler, farklı ülkelerde gelir elde etmekte ancak bu gelirlerin hangi ülke tarafından vergilendirileceği konusunda belirsizlikler yaşanabilmektedir (Karaçar vd., 2020). Çifte vergilendirme, aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi durumunu ifade eder. Dijital ekonomide, özellikle sınır ötesi faaliyet gösteren şirketler, farklı vergi yasalarına tabi oldukları için bu tür sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu durum, hem vergi mükellefleri hem de vergi otoriteleri için karmaşık bir durumu ortaya çıkarır (Beydemir, 2022).

Çifte vergilendirme, dijital hizmet sağlayıcılarının yerel vergi düzenlemelerine karşı zorlanmalarına yol açar. Örneğin, bir dijital şirket birden fazla ülkede faaliyet gösterdiğinde, her bir ülkede farklı vergi yasaları ve oranları bulunur (Köse, 2022). Bu nedenle, şirketlerin bu ülkelerdeki gelirleri üzerinden çift vergilendirme riskiyle karşılaşmaları mümkündür. Çifte vergilendirme, dijital ekonominin vergi matrahının aşınmasına neden olan önemli bir faktördür çünkü şirketler, çifte vergilendirme riskinden kaçınmak için gelirlerini düşük göstererek vergi yükümlülüklerinden kaçabilirler (Organ ve Çavdar, 2012).

BEPS'in 6. eylem planı, "anlaşma suiistimalini" engellemeyi hedeflemektedir. Türkiye bu kapsamda, 2021 yılında Çok Taraflı Vergi Anlaşmasını yürürlüğe koymuştur. Mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının BEPS ilkeleriyle otomatik uyumunu sağlamaktadır. Bu doğrultuda Türkiye, anlaşmalara "Amaç ilkesi" hükmünü ekleyerek, yalnızca gerçek ekonomik faaliyeti olan yatırımcıların vergi anlaşmalarından yararlanabilmesini güvence altına almıştır. Bu düzenleme, hem vergi matrahını korumuş hem de anlaşmaların kötüye kullanılmasının önüne geçmiştir.

c. Dijital Hizmet Vergisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital hizmetler, özellikle internet üzerinden sağlanan çevrimiçi platformlar, e-ticaret ve dijital içerik sunumları, son yıllarda hızla artan bir sektördür. Türkiye'de dijital hizmetler, genellikle vergi matrahı aşınmasına neden olabilen alanlar arasında yer alır. Dijital işletmeler, fiziksel varlık gereksinimi olmadan gelir elde edebilirler ve bu da onları vergi yükümlülüklerinden kaçınma konusunda avantajlı hale getirir (Şimşek ve Yay, 2023). Türkiye'deki mevcut vergi yapısı, dijital hizmetlerin özelliklerine uygun değil ve bu nedenle dijital hizmet sağlayıcıları, vergi denetimlerinden kaçabilmektedirler. Çevrimiçi ticaret yapan işletmelerin çoğu, geleneksel iş modellerine kıyasla daha düşük vergi yükümlülükleriyle faaliyet gösterebilmektedirler (Avcı, 2017).

Türkiye'nin dijital hizmetleri vergilendirme konusunda yaşadığı zorlukların başında, dijital platformların sınırları aşan doğası gelir. Dijital hizmetler, internet üzerinden küresel ölçekte faaliyet gösterdiği için, bu hizmetleri sağlayan işletmelerin hangi ülkede vergi ödeyeceği konusu belirsizleşmektedir. Türkiye, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin izlenmesi ve vergilendirilmesi konusunda ciddi zorluklarla karşı karşıyadır (Beydemir, 2022). Ayrıca, dijital hizmet sağlayıcılarının çoğu, vergi cennetlerinde faaliyet göstererek vergi oranlarını minimize etmektedir. Türkiye, bu sorunun üstesinden gelebilmek için, dijital platformlar için yeni vergi düzenlemeleri getirmelidir (Yüce ve Akbulut, 2018).

BEPS'in 1 numaralı eylem planı, dijitalleşen ekonomilerde vergilendirme yetkisinin adil dağıtımını konu almaktadır. Türkiye, küresel düzeyde ortak bir çözüm geliştirilememesi nedeniyle 2019 yılında 7194 sayılı Kanun ile Dijital Hizmet Vergisi'ni uygulamaya koymuştur. Bu vergi, Türkiye'de dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin (örneğin çevrimiçi reklam, sosyal medya hizmetleri, veri satışı, dijital içerik hizmetleri) üzerinden alınmaktadır. Türkiye bu adımla, dijital devlerin ülke içinde oluşturdukları ekonomik değeri vergilendirme

yetkisini fiilen kullanmaya başlamış ve BEPS'in "vergide adalet" hedefini ulusal ölçekte somutlaştırmıştır (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/465> ,Erişim Tarihi:29.10.2025).

d. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları

Kontrol edilen yabancı kurum kazançları, vergi mükelleflerinin ikamet ettikleri ülkenin vergi matrahından sıyrılması ve geliri vergi mükellefleri tarafından kontrol edilen yabancı bir şirkete kaydırılması riskine yanıt verir. Türk vergi mevzuatında kontrol edilen yabancı kurum kazançları (KEYK), tam mükellefiyete tabi kurumların aslında Türkiye’de değerlendirmeleri gereken kaynaklarını ticari, sınai, zırai ve mesleki nitelikte olmayan yatırımlarla sırf vergi avantajı dolayısıyla “vergi cenneti” olarak adlandırılan ülkelere kaydırmalarının önlenmesi amacıyla getirilmiş bir düzenleme olup tam mükellefiyete tabi kurumların kontrollerinde bulunan yabancı kurum kazançlarının dağıtılmasını veya dağıtılmasını Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükmünü haizdir (Gedik, 2020:37).

Söz konusu düzenleme Türk vergi sistemine 2006 yılında girmiş olup, 5520 Sayılı Kanun gerekçesinde; “vergi kayıp ve kaçağına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bazı ülkelerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesinin amaçlandığı” belirtilmiştir. KVK 7/1. maddesinde yer alan düzenlemeye göre “kontrol edilen yabancı kurum, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, doğrudan veya dolaylı, ayrı ayrı veya birlikte, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerdir.” denilmektedir. Bu madde, Türk mukimi kurumların veya gerçek kişilerin kontrol ettikleri yabancı şirketlerin kazançlarının belirli şartlar altında Türkiye’de vergilendirilmesini öngörmektedir.

e. Faiz Gider Kısıtlaması ve Aşırı Borçlanmanın Önlenmesi

BEPS’in 4. eylem planı, “aşırı borçlanma yoluyla matrah aşındırmayı” hedef almaktadır. Türkiye, bu çerçevede 2021 yılında 7256 sayılı Kanun ile yeni bir düzenleme getirmiştir. Buna göre, finansman giderlerinin belirli bir oranı %10’u aşan kısmı vergi matrahından indirilememektedir. Bu kural, grup içi borçlanmaların vergi avantajı amacıyla kullanılmasının önüne geçmekte, işletmelerin sermaye yapısını yapay biçimde değiştirmesini engellemektedir. Türk vergi mevzuatında GVK 41. maddede, KVK’da 10, 11, 12, 22 ve 30. maddelerde faiz indirimi ile ilgili hükümler yer almaktadır (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/435> ,Erişim Tarihi:29.10.2025). GVK “gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41/4.madde düzenlemesine göre, gerçek kişi işletmelerinde işletme sahibinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının işletmede cari hesap ya da diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faiz indirimi, gider kabul edilmeyecektir (Gedik, 2020:40).

Netice itibariyle, BEPS kapsamındaki düzenlemeler Türkiye’nin vergi sisteminde şeffaflık, veri temelli denetim ve uluslararası uyum gibi alanlarda önemli

dönüşümler yaratmıştır. Özellikle Ülke Bazlı Raporlama uygulaması, vergi idaresine çok uluslu işletmelerin küresel gelir dağılımını analiz etme kapasitesi kazandırmıştır. Türkiye'nin BEPS sürecine yaklaşımı, yalnızca uluslararası yükümlülüklerin yerine getirilmesi değil, aynı zamanda ulusal vergi egemenliğini dijital çağın gereklilikleri doğrultusunda yeniden tanımlama çabası olarak değerlendirilebilir. Türkiye, bu reformlarla birlikte küresel vergi adaleti arayışında etkin bir aktör olma yolunda önemli bir mesafe almıştır.

3.4. Türkiye’de Dijitalleşme ve Vergilendirmede Temel Sorunlar

Dijitalleşme, ekonomik ve toplumsal hayatın her alanında köklü değişiklikler yaratmaktadır. Türkiye’de de kamu hizmetlerinden özel sektöre kadar birçok faaliyet dijital dönüşüm sürecine girmiştir. Ancak dijitalleşmenin hızına karşın, bu dönüşümün vergilendirme sistemine tam olarak yansıtılamadığı görülmektedir. Dijital ekonominin karmaşık yapısı, mevcut vergi mevzuatının sınırlarını zorlamakta ve yeni sorun alanları doğurmaktadır. Türkiye'deki vergi otoriteleri dijital platformların vergi denetimlerinde ciddi zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Dijitalleşen ekonomi, vergi mükelleflerinin gelirlerini farklı ülkelerden kaçırmalarına olanak tanıyacak kadar esnektir. Bu da, Türkiye'nin yerel vergi düzenlemeleri ile dijital platformların küresel operasyonları arasındaki uyumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır.

Türkiye, dijitalleşen ekonomiyi düzenlemek için yerel vergi yasalarını revize etmeli ve dijital işletmelerin yerel yasalarla uyumlu bir şekilde faaliyet göstermelerini sağlamak için uluslararası işbirliği geliştirmelidir (Taraktaş, 2019). Ancak, dijital platformların küresel doğası ve geleneksel vergi sistemlerinin yetersizliği, vergi matrahı aşınması gibi zorluklara yol açmaktadır (Topçu, 2021). Dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergiye tabi tutulması, yerel ve uluslararası düzeyde adil bir vergi sistemi oluşturulmasına yardımcı olabilir. Özellikle BEPS Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamında küresel düzeyde yapılacak vergi düzenlemelerine uyum sağlamak için, yol haritasının uygun şekilde oluşturulması önem taşımaktadır. Her ne kadar Aralık 2022 itibarıyla 138 ülke BEPS kapsamında ortak bir mutabakata varsa bile, BEPS'in uygulama aşamasının gecikmesi, ertelenmesi ya da iptal edilmesi durumunda Türkiye'nin alternatif senaryolar için çeşitli önlemler alması önemlidir. BEPS zamanında uygulansa bile, ülkelere sağlanan esneklikler çerçevesinde Türkiye'nin gerekli tedbirleri alarak yeni vergiler koyma ve mevcut vergileri düzenlemek adına çalışmalarda bulunması gereklidir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:38-39).

3.4.1. Dijital Ekonominin Tanımlanması ve Tam Mükellef Gerçek Kişiler İçin Gelir Unsurları Arasındaki Belirsizlikler

Dijital Ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojileri tarafından sağlanan ekonomik faaliyetlerin, ticari işlemlerin ve mesleki etkileşimlerin dünya çapında oluşturduğu ağ olarak tanımlandığından dijital teknolojilere dayanan ekonomi olarak da ifade edilmektedir (Rouse, 2017)’den aktaran (Akkaya ve Gerçek, 2019:168). OECD’ye

göre dijital ekonomi ise, “teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan ve iş süreçlerinin geliştirilmesini standartlaştıran ve aynı zamanda ekonomideki bütün sektörlerde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisi tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucudur” şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2015: 11) ’den aktaran (Akkaya ve Gerçek, 2019:168). Başka bir tanım daha yapmak gerekirse, dijital araçların, mobil ağların ve sosyal medya hesaplarının yüksek iletişim teknolojilerinden faydalanmak suretiyle mali ilişkilerde kullanılması şeklinde ayrıca tanımlanabilir.

Türkiye'nin mevcut vergi yapısı, dijital ekonominin gereksinimlerine tam olarak uyum sağlamaktan uzaktır. Geleneksel vergi sistemleri, büyük ölçüde fiziksel varlıkların ve yerleşik işletmelerin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Ancak, dijitalleşen dünyada, işletmeler fiziksel varlıklar olmadan küresel ölçekte faaliyet gösterebilmektedir. Bu, yerel vergi sistemlerinin dijital platformları etkili bir şekilde vergilendirememesine neden olmaktadır. Türkiye'deki vergi yasaları, dijital ekonomi tarafından ortaya çıkan bu yenilikçi iş yapma yöntemlerine göre yeniden şekillendirilmelidir. Özellikle e-ticaret, dijital hizmetler ve çevrimiçi platformlar gibi alanlarda mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır (Köse, 2022).

Etkin bir vergi sisteminin inşası için, dijital ekonominin tanımlanması ve problemlerin ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yanında Türkiye'nin uzun vadeli kalkınma stratejisi düşünüldüğünde, dijital ekonominin yalnızca mali amaçla gelir getirici yönüne odaklanılmamalı, bunun yanında dijital ekonominin getirdiği fırsatları dikkate alacak ve ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik edecek bir vergi yapısı inşa edilmelidir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:39).

3.4.1.1. Esnaf Muaflığında İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda “Tutar Eşiği”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi, “vergiden muaf esnaf” kavramını düzenlemekte ve bazı küçük çaplı üretim ve satış faaliyetlerini vergi yükümlülüğünden istisna tutmaktadır. Ancak 2019 yılında yapılan değişikliklerle, bu muafiyetin kapsamı özellikle internet ve benzeri dijital platformlarda satış yapanlar açısından sınırlandırılmıştır. Düzenlemeye göre, evlerinde kendi emekleriyle, dışarıdan işçi çalıştırmadan ve motor gücü kullanmadan üretim yapan kişiler, iş yeri açmaksızın ürünlerini doğrudan satabiliyorsa vergiden muaf sayılmaktadır. Fakat bu kişiler aynı ürünleri çevrimiçi ortamda satmaya başladıklarında, muafiyet artık koşulsuz değildir; yıllık satış tutarları, o yıl için geçerli olan brüt asgari ücret toplamını aşmamak zorundadır (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433> , Erişim Tarihi:30.10.2025).

Örneğin 2023 yılı için bu tutar 120.096 TL olarak belirlenmiştir. Bu sınırı aşılması durumunda kişi, “esnaf muaflığı” kapsamından çıkmakta ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmek zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla aynı el emeği ürünü satan iki kişi arasında, biri yalnızca fiziki olarak satış yapıyorsa tamamen muaf olurken, diğeri internet üzerinden satış yapıyorsa belirli bir tutar eşiğine tabi tutulmaktadır. Bu durum, aynı üretim faaliyeti için iki farklı vergilendirme sisteminin oluşmasına yol açmakta ve geleneksel “iş yeri” kavramının dijital ortamda yeniden

tanımlanması sonucunu doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle, internet üzerinden satış yapan küçük üreticiler için artık “iş yeri” dijital ortama taşınmış; bu da klasik muafiyet anlayışının sınırlarını değiştiren bir uygulama haline gelmiştir.

3.4.1.2. Esnaf Muaflığında İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesine 2021 yılında eklenen 10. fıkra ile, evlerinde kendi el emeğiyle ürettikleri ürünleri internet üzerinden satan kişiler için yeni bir vergilendirme yöntemi getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, ayrı bir iş yeri açmadan, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makineler kullanmadan üretim yapanlar, “Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi” alarak bu muafiyetten yararlanabilir. Ancak muafiyetin geçerli sayılabilmesi için satışlardan elde edilen tüm gelirlerin yalnızca Türkiye’deki bankalarda açılmış ticari hesaplar aracılığıyla tahsil edilmesi zorunludur. Bankalar, bu hesaplara yatan tutarlar üzerinden otomatik olarak %4 oranında gelir vergisi tevkifatı eğer en az bir işçi on gün süreyle çalıştırılıyorsa %2 yapmakla yükümlüdür (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433> , Erişim Tarihi:30.10.2025). Bu sistem, klasik anlamda esnaf muafiyetinden farklı bir yapı ortaya koymaktadır. Zira “muafiyet” kavramı vergiden tamamen istisna olmayı ifade ederken, burada muafiyet kapsamında sayılan kişilerden yine de bir oranda vergi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla, esnaf muaflığı başlığı altında yeni bir vergilendirme yöntemi olan “tevkifat usulü” oluşturulmuştur. Ayrıca bu kişilerin yıllık satış hasılatı belirlenen sınırı aşarsa, izleyen yıldan itibaren gerçek usulde vergilendirilmeye başlanır ve muafiyet hakkı sona erer. Bu düzenleme ile, Gelir Vergisi Kanunu’nun aynı maddesindeki 6. fıkra da yer alan hükümlerle birlikte değerlendirildiğinde uygulamada bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Çünkü her iki fıkra da “evlerde imal edilen mallar”ı konu almakta, ancak biri satış tutarı sınırına göre muafiyet tanırken, diğeri tevkifat yoluyla vergi uygulaması getirmektedir. Böylece aynı faaliyeti yürüten kişiler için hem muafiyet hem de tevkifat esasına dayanan iki farklı vergi rejimi doğmakta; bu da esnaf muaflığı sisteminin anlaşılmasını ve uygulanmasını karmaşık hale getirmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

3.4.1.3. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen mükerrer 20/B maddesiyle, dijital ekonomi içinde gelir elde eden iki yeni meslek grubuna özel bir vergi istisnası getirilmiştir: sosyal içerik üreticileri ve mobil uygulama geliştiricileri. Bu düzenlemeyle, internet üzerinden metin, video, ses veya görsel içerik paylaşarak gelir sağlayan bireyler “sosyal içerik üreticisi”, akıllı telefon veya tablet gibi cihazlara yönelik yazılım geliştirenler ise “mobil uygulama geliştiricisi” olarak tanımlanmıştır. Her iki grubun da bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, belirli koşullar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanabilmek için, kişilerin Türkiye’de bir banka hesabı açması ve tüm gelirlerini yalnızca bu hesap üzerinden tahsil etmesi zorunludur.

Ancak, yasa aynı zamanda bankalara bu hesaplara yatan tutarlar üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapma yükümlülüğü getirmiştir. Böylece, bir yandan gelir vergisi muafiyeti tanınırken, diğer yandan bu gelirler üzerinden otomatik bir vergi kesintisi uygulanmaktadır. Bu durum, kanun sistematığı açısından bir çelişki doğurmaktadır; çünkü “istisna” kavramı aslında vergilendirmeyi tamamen dışlayan bir yapıyı ifade ederken, burada istisna hükmü içinde bir tür vergilendirme mekanizması öngörülmüştür. Ayrıca, bu faaliyetlerden elde edilen toplam kazancın 1.900.000 TL’yi (Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesindeki dördüncü dilim tutarı) aşması durumunda, istisna hakkı sona ermektedir (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433> , Erişim Tarihi:30.10.2025). Böylece belirlenen sınır hem muafiyet eşiği hem de fiilen beyan zorunluluğunu doğuran bir tutar haline gelmiştir. Bu yönüyle düzenleme, dijital gelirlerin vergilendirilmesinde modern bir adım olsa da “istisna” ve “tevkifat” kavramlarını aynı maddede bir araya getirmesi nedeniyle teknik ve sistematik açıdan tartışmalı bir yapı ortaya koymaktadır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

3.4.2. Kullanıcı Verilerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

Dijitalleşmenin hız kazandığı günümüzde, kullanıcı verileri artık ekonomik değeri yüksek bir meta haline gelmiştir. İnternet ortamında bireylerin bıraktığı izler arama geçmişi, sosyal medya etkileşimleri, konum bilgileri, alışveriş tercihleri gibi veriler işletmeler tarafından analiz edilerek reklam, pazarlama, ürün geliştirme ve yapay zekâ uygulamaları için kullanılmaktadır. Bu verilerden doğrudan ya da dolaylı biçimde gelir elde eden şirketler açısından, bu kazançların nasıl vergilendirileceği önemli bir tartışma konusu haline gelmiştir.

Kullanıcı verilerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde temel zorluk, bu gelirin nerede ve hangi faaliyet türü kapsamında doğduğunun belirlenmesidir. Çünkü veriler çoğu zaman sınır ötesi dijital platformlar aracılığıyla toplanmakta, analiz edilmekte ve işlenmektedir. Bu durum, klasik vergi sisteminin dayandığı “yerellik” ve “fiziksel iş yeri” kavramlarını yetersiz bırakmaktadır. Geleneksel vergilendirme ilkeleri, bir işletmenin kazanç elde ettiği ülkeyle fiziksel bir bağ kurmasını şart koşarken, dijital ekonomide gelir çoğu kez sanal ortamda ve otomatik sistemler aracılığıyla doğmaktadır.

Son yıllarda, teknoloji ve dijitalleşmeyle ilgili çalışmalarda büyük veri (big data) kavramı ön plana çıkmaktadır. Büyük veri; gözlemlerden, araştırmalardan, arama motorlarından, bloglardan, forumlardan, sosyal medyadan ve diğer birçok kaynaktan elde edilen verilerin anlamlı ve işlenebilir hale getirilmiş biçimine denmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023:45).

Türkiye açısından bakıldığında, ülkedeki yüksek kullanıcı sayısı nedeniyle ortaya çıkan veri hacmi oldukça büyüktür ve bu verilerden elde edilen ekonomik kazanç potansiyeli ciddi boyuttadır. Ancak bu verilerin önemli bir kısmı Türkiye dışındaki merkezlerde işlenmekte ve gelir yaratıcı faaliyetlere dönüştürülmektedir. Dolayısıyla, Türkiye sınırları içinde üretilen kullanıcı verilerinin başka ülkelerde ekonomik çıkara dönüştürülmesi, bu gelirlerin ne kadarının Türkiye’de

vergilendirilmesi gerektiği sorusunu gündeme getirmektedir. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın UNCTAD 2021 tarihli Dijital Ekonomi Raporu'nda da vurgulandığı üzere, sınır ötesi veri akışlarının yönetimi küresel düzeyde ciddi bir yönetim boşluğu içindedir. Her ülke kendi çıkarlarını gözeterek ulusal düzenlemelerle bu alanı kontrol etmeye çalışsa da, küresel ölçekte kapsayıcı ve adil bir sistem henüz oluşturulamamıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023). Bu nedenle, veri akışlarından doğan ekonomik kazançların ülkeler arasında hakkaniyetli bir biçimde paylaşılmasını sağlayacak uluslararası bir çerçevenin oluşturulması zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye özelinde ise, kullanıcı verilerinin yurtdışında ekonomik değere dönüştürülmesine rağmen bu kazançların yerel vergi sistemine yansıtılamaması, dijital ekonominin en önemli vergisel sorunlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.4.3. Sanal İş Yeri Kavramındaki Belirsizlik

Dijitalleşen dünya, fiziksel varlıkların yerini dijital varlıkların alması ile ilerlemektedir. Bu durum, dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Ülkeler, dijital platformların faaliyet gösterdiği alanlarda, vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve matrah aşınmasının engellenmesi için yeni düzenlemeler ve vergi stratejileri geliştirmelidir. Yerleşiklik ve fiziksel varlıklar, dijital ekonominin geleceği için kritik öneme sahiptir ve dijital ekonominin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi adına bu kavramların yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Sezen ve Kutbay, 2024).

Yerleşiklik ve fiziksel varlıklar, vergi sistemlerinin temel yapı taşlarıdır ve özellikle dijital ekonomi ile birlikte vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde kritik öneme sahiptir. Geleneksel vergi sistemlerinde, bir şirketin vergiye tabi tutulduğu ülke genellikle o şirketin fiziksel olarak bulunduğu ülkedir (Yayman, 2022).

Yerleşiklik kavramı, vergi yükümlülüğünün belirlendiği temel faktörlerden biri olarak kabul edilir. Şirketlerin bir ülkede yerleşik olup olmamaları, o ülkenin vergi yasalarına tabi olup olmayacaklarını belirler. Bu durum, fiziksel varlık gereksinimi olmayan dijital hizmet sağlayıcıları için sorun oluşturabilir, çünkü dijital hizmetler sınırları aşarak fiziksel varlık bulundurulmaksızın faaliyet gösterebilmektedir (Avcı, 2017).

Bilişim ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişim, ekonomik faaliyetlerin yürütülme biçiminde köklü bir dönüşüm yaratmış, işletmelerin örgütlenme yapısından üretim yöntemlerine, pazarlama stratejilerinden karar alma süreçlerine kadar pek çok alanı yeniden şekillendirmiştir. Bu dönüşümün en dikkat çekici sonucu ise, fiziksel bir mekâna bağlı olmaksızın faaliyet gösterebilen sanal işletmelerin ortaya çıkması olmuştur. Dijital ekonomiyle birlikte “iş yeri” kavramı, geleneksel anlamını büyük ölçüde yitirmiş; ticari işlemler artık fiziksel bir mekân gerekmeksizin, tamamen sanal ortamda gerçekleştirilebilir hale gelmiştir.

Bu durum, vergilendirme açısından büyük bir belirsizlik yaratmaktadır. Çünkü mevcut vergi mevzuatı, mükellefiyetin belirlenmesinde “iş yeri” kavramını temel almaktadır. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kanuni veya iş merkezi

Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef sayılarak tüm kazançları üzerinden vergilendirilirken, yalnızca Türkiye’de iş yeri bulunan veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren yabancı kurumlar ise yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabidir. Benzer şekilde, Gelir Vergisi Kanunu da ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci bulunmasını şart koşmaktadır.

Ancak sorun şuradadır ki, dijital ekonomide faaliyet gösteren birçok işletmenin artık fiziksel bir adresi veya temsilcisi bulunmamaktadır. Buna rağmen bu işletmeler Türkiye’deki kullanıcılar üzerinden gelir elde edebilmekte, dolayısıyla ekonomik faaliyetlerini “sanal bir iş yeri” üzerinden yürütmektedir. Buna karşın Vergi Usul Kanunu’nda iş yeri tanımı hâlâ geleneksel sınırlar içinde kalmış, mağaza, depo, imalathane, otel gibi fiziksel mekânları esas almış ve dijital ortamlara ilişkin herhangi bir ifade içermemiştir (<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/434> , 30.10.2025).

Sonuç olarak, mevcut yasal düzenlemelerde “sanal iş yeri” kavramının yer almaması, dijital ticaretin vergilendirilmesinde ciddi bir boşluk yaratmaktadır. Bugünün dijital ekonomisinde gelir elde eden pek çok işletme, mevcut tanımların dışında kaldığı için vergi yükümlülüklerinden kaçınabilmekte; bu da hem mali kayıplara hem de vergi adaletsizliğine neden olmaktadır. Dolayısıyla, vergi sisteminin dijitalleşme sürecine ayak uydurabilmesi için “sanal iş yeri” kavramının açık ve kapsayıcı biçimde tanımlanması artık kaçınılmaz hale gelmiştir.

3.4.4. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi

Kripto para birimlerine yatırım yapılmasına ve kripto para birimlerinin kullanımına izin verilmesinde ortaya çıkan sorunlardan biri de vergilendirme konusu olmaktadır. Bu konudaki zorluk, kripto para birimlerinin nasıl kategorize edileceği ve vergilendirme amacıyla bunları içeren belirli faaliyetlerin belirlmesidir. Kripto para birimi bir menkul kıymet, sermaye varlığı, emtia veya para birimi olarak tanımlanmaktadır. Tanımlama konusunda küresel bir standart olmamasına rağmen kripto paraların riskleri ve suiistimalleri hakkında dünya bir fikir birliği içindedir. Tanımlamaların her birinin Bitcoin’in benimsenme şekli ve vergilendirilmesi üzerinde farklı bir etkisi olacaktır. Madencilikten veya kripto para birimlerinin satışından elde edilen kazançların gelir veya sermaye kazancı olarak kategorize edilip edilmeyeceğine karar vermek geçerli olacak vergi dilimini belirleyecektir (Agbo ve Nwadior, 2020: 96) ‘den aktaran (Gediz Oral ve Yeşilkaya, 2021:86).

Günümüzde hem dünyada hem de Türkiye’de hızla yaygınlaşan kripto varlıklar, özellikle Bitcoin gibi dijital para birimleri, finansal sistemde önemli bir yer edinmiştir. Ancak bu varlıkların alım satımını gerçekleştiren platformlar ve ilgili aktörler hakkında Türkiye’de henüz kapsamlı bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Devletler, kripto varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine büyük ilgi göstermelerine rağmen, blok zincir teknolojisinin karmaşık yapısı ve işlemlerin farklı yollarla gerçekleşebilmesi, bu gelirlerin tespit edilip vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır.

Bitcoin, blok zincir teknolojisinin ilk örneği olarak ortaya çıkmış olsa da, kripto varlıkların merkeziyetsiz yapısı ve teknik özellikleri nedeniyle ülkelerin mali idareleri bu varlıkların hukuki statüsü konusunda ortak bir tanımlamaya ulaşamamıştır. Vergi idareleri açısından en büyük güçlük, bireylerin kripto varlık alım satımından elde ettikleri kazançların nasıl izleneceği ve vergilendirileceği noktasında yaşanmaktadır. Çünkü bu gelirlerin doğrulanmasını sağlayacak etkin sistemler henüz oluşturulamamıştır.

Kripto varlıkların vergilendirilme şekli, öncelikle bu varlıkların hukuki açıdan nasıl sınıflandırıldığına bağlıdır. Uluslararası alanda bu konuda ortak bir yaklaşım bulunmamakla birlikte, OECD ülkelerinin çoğu kripto varlıkları “gayrimaddi hak” olarak değerlendirmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023). Bu ülkelerin bir kısmında kripto kazançları beyan esasına göre vergilendirilirken, büyük çoğunluğunda kripto varlıkların satışı Katma Değer Vergisi’ne tabi tutulmamaktadır. Avrupa Birliği özelinde ise önemli adımlar atılmıştır. Nitekim 16 Mayıs 2023 tarihinde AB Konseyi (ECOFIN), Avrupa genelinde kripto varlık piyasasını düzenleyen ilk yasal çerçeveyi onaylamış ve bu düzenlemenin 2024 yılında yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır (https://www.ab.gov.tr/avrupa-birligi-kripto-varlik-piyasasina-iliskin-ilk-yasal-cerceveyi-kabul-etti_53488.html), T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 17/05/2023, Erişim Tarihi:31.10.2025). Ayrıca, kripto varlık transferlerinin takibini sağlayan ve kara para aklama ile terör finansmanını engellemeyi hedefleyen bir tüzük de kabul edilmiştir. Bu sayede AB ülkeleri arasında kripto varlık işlemlerine ilişkin otomatik bilgi paylaşımı yapılabilecek ve bu varlıkların vergilendirilmesi daha mümkün hale gelecektir.

Türkiye’de ise mevcut vergi mevzuatında kripto varlıkların hukuki statüsüne ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 30 Nisan 2021’de yürürlüğe giren ve Merkez Bankası tarafından hazırlanan (Resmi Gazete, Sayı : 31456). “Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik”, kripto para ve kripto varlıklar hakkında düzenleme yerine, sınırlandırmalar getirmiştir. Şöyle ki;

“Ödemelerde kripto varlıkların kullanılmaması

MADDE 3 – (1) *Bu Yönetmeliğin uygulanmasında kripto varlık, dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak sanal olarak oluşturulup dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyen gayri maddi varlıkları ifade eder.*

(2) Kripto varlıklar, ödemelerde doğrudan veya dolaylı şekilde kullanılamaz.

(3) Kripto varlıkların ödemelerde doğrudan veya dolaylı şekilde kullanılmasına yönelik hizmet sunulamaz.

Ödeme hizmetlerinin sunulmasında ve elektronik para ihracında kripto varlıkların kullanılmaması

MADDE 4 – (1) *Ödeme hizmeti sağlayıcıları, ödeme hizmetlerinin sunulmasında ve elektronik para ihracında kripto varlıkların doğrudan veya dolaylı olarak*

kullanılacağı bir şekilde iş modelleri geliştiremez, bu tür iş modellerine ilişkin herhangi bir hizmet sunamaz.

(2) Ödeme ve elektronik para kuruluşları, kripto varlıklara ilişkin alım satım, saklama, transfer veya ihraç hizmeti sunan platformlara veya bu platformlardan yapılacak fon aktarımlarına aracılık edemez.” Şeklinde.

Söz konusu yönetmelikle birlikte, kripto paralara ilişkin hukuki çerçeve ilk kez açık bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre, “dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir sistem kullanılarak dijital ortamda oluşturulan ve ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet ya da başka bir sermaye piyasası aracı olarak kabul edilmeyen gayrimaddi varlıklar” kripto varlık olarak adlandırılmıştır. Bu tanım, kripto varlıkların hukuki statüsünü belirlemek açısından önemli bir adım niteliğindedir. Ayrıca bu yaklaşım, gelecekte yapılacak olası yasal düzenlemelerle kripto varlıklardan elde edilen kazançların “gayrimaddi hak gelirleri” kapsamında vergilendirilebileceğine işaret etmektedir. Bununla birlikte, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, başka bir kurum tarafından farklı şekilde tanımlanmamış olan kripto varlıkları “gayrimaddi varlık” olarak değerlendirmektedir. Başka bir deyişle, bu tanımlama kripto varlıkların ilerleyen süreçte vergi mevzuatı içine alınmasının önünü açmaktadır.

Bu tanımlama çerçevesinde kripto paraların, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi kapsamına girebileceğini söyleyebiliriz. Gelir vergisi açısından değerlendirildiğinde; kripto paranın Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan yedi gelir unsurundan hangisine gireceği belirsizdir. Bu kapsamda Kanun’da sayılan “gibi haklar” ifadesiyle gayri maddi hakların vergilendirilmesine konu olan “değer atış kazancı” olarak vergilendirilebilir. Fakat bu durum madencilik kazançlarını değil, kripto varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları kapsayacaktır (Gediz Oral ve Yeşilkaya, 2021:89).

Kurumlar Vergisinde ise kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmiş kurum kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır (Kaplanhan, 2018: 118). KDV açısından ise işlemlerin Türkiye’de yapılması şartıyla kripto paranın teslimi KDV’ye tabi olacaktır (Günay, 2018: 71-72; Kaplanhan, 2018: 118)’den aktaran (Gediz Oral ve Yeşilkaya, 2021:89). Her ne kadar bu varlıklar bir değişim aracı olarak kullanılabilse de, tam anlamıyla ulusal para birimleri gibi görülmemekte; bu yaklaşımın OECD ülkelerinin genel tutumuyla paralellik gösterdiği ifade edilebilir. Bu nedenle mevcut vergi kurallarını doğrudan kripto para birimlerine uygulamak yerine, bu yeni dijital varlıkların kendine özgü özelliklerini ve ortaya çıkardığı sorunları dikkate alan özel bir yasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Kripto varlıklar, klasik finansal araçlardan farklı bir yapıya sahip olduğu için, geleneksel kuralların aynen uygulanması hem yetersiz kalacak hem de adil bir vergilendirme sisteminin oluşmasını engelleyecektir. Bu nedenle, katı tanımlamalara dayanan bir yaklaşımdan uzak durularak, gelişmelere uyum sağlayabilecek esnek bir vergi politikası benimsenmesi daha uygun olacaktır.

3.4.5. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Artışı

Dijital ekonominin hızlı gelişimi, ülkelerin vergi politikalarında önemli değişiklikler gerektirmiştir. OECD'nin 2021 yılında duyurduğu Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi kapsamında hazırlanan Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine yönelik Sütun 1 ve Sütun 2 çözümleri, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 138 ülke tarafından kabul edilmiştir. Bu anlaşmayla birlikte, ülkeler 8 Ekim 2021 ile 31 Aralık 2023 tarihleri arasında yeni bir dijital hizmet vergisi veya benzeri uygulama getirmemeyi taahhüt etmişlerdir. Mutabakatın yürürlüğe girmesiyle mevcut Dijital Hizmet Vergisi uygulamalarının da kaldırılması planlanmaktadır. Ancak bu süreçte, özellikle küresel ölçekte faaliyet gösteren internet tabanlı hizmet sağlayıcıların örneğin "OTT" (Küresel İnternet Görüntü Akışı) neden olduğu altyapı maliyetleri önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu şirketler, hizmet verdikleri ülkelerde büyük miktarda veri trafiği oluşturarak internet altyapısını yoğun bir şekilde kullanmakta, fakat ödedikleri vergiler bu altyapı kullanımının yarattığı mali yükü karşılamamaktadır. İnternet trafiğindeki bu yoğunluk, hizmet sağlayıcıların kullanıcılarına kesintisiz bağlantı sunabilmek için sürekli altyapı yatırımları yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Üstelik kullanıcılar, bağlantı sorunları yaşadıklarında bu durumu genellikle içerik sağlayıcılara değil, internet servis sağlayıcılarına yüklemekte, bu da servis sağlayıcılar üzerinde ek baskı oluşturmaktadır. Diğer yandan, birçok dijital platform doğrudan ücret almadan hizmet sunmakta, gelirlerini kullanıcı verilerinin analiz edilmesiyle oluşan "büyük veri" (big data) üzerinden elde etmektedir. Bu durum, söz konusu platformların ülkelerde doğrudan gelir beyan etmeden büyük miktarda veri ve trafik oluşturmaya yol açmaktadır. Sonuç olarak, bu şirketlerin yarattığı ekonomik değer ilgili ülkelerde fiilen vergilendirilememekte, buna karşın altyapı maliyetleri artmaya devam etmektedir. Bu çerçevede, dijital ekonomide vergi adaletini sağlamak ve altyapı maliyetlerini dengelemek amacıyla yeni, kapsamlı ve teknolojiye uyumlu düzenlemelere duyulan ihtiyacı açıkça ortaya koymaktadır.

3.5. Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması Sorunu Çözüm Önerileri

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve işgücünün uluslararası alanda serbest hareket etme imkânı kazanması ve bunu destekleyen teknoloji ve telekomünikasyon alanındaki gelişmeler şirketlerin faaliyetlerini bir ülkeden başka bir ülkeye kaydırmalarına imkân tanımıştır. Bu süreçte vergiler, ülkelerin iç hukuk kurallarına uygun olarak karar verdikleri ve uyguladıkları bir alan olmaktan çıkarak yabancı sermayenin ülkeye gelmesini sağlamak için uluslararası konjonktüre uygun olarak kararların alındığı bir alan haline gelmiştir (Mastar Özcan, 2016:75).

Dijital ekonomide vergi matrahının aşınması, özellikle sınır ötesi dijital ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte daha büyük bir sorun haline gelmiştir. Dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler, geleneksel vergi denetim sistemlerinden kaçmayı mümkün kılar (Taraktaş, 2019). İnternet üzerinden yapılan işlemlerin takibi ve vergilendirilmesi, yerel düzenlemelerin yetersiz kalmasına yol

açabilir. Bu durum, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin doğru şekilde raporlanmamasına ve dolayısıyla vergi matrahının aşınmasına neden olabilir (Birinci ve Eser, 2017).

Örneğin, dijital hizmet sağlayıcılar, gelirlerini düşük göstererek ya da vergi cennetlerine kaydırarak vergi yükümlülüklerinden kaçınabilirler. Dijital ürünlerin ve hizmetlerin sanal ortamda alınıp satılması, bunların nerede üretildiği ve hangi ülkede tüketildiği gibi hususların belirsizleşmesine yol açar. Bu durum, vergi otoritelerinin doğru bir vergi matrahı tespiti yapmalarını zorlaştırır (Karaçar vd., 2020). Aşağıda yer alan Tablo-6 içerisinde “Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması Sorunu” ile ilgili birtakım tespitlere yönelik değerlendirmelere yer verilmiştir.

Tablo 6: Dijital Ekonomide Vergi Matrahının Aşınması Sorunu

Aşama	Açıklama
1. Dijital Platformların Küresel Doğası	Dijital platformlar, fiziksel varlık gerektirmediği için farklı ülkelerdeki gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi zorlaşmaktadır.
2. Transfer Fiyatlandırması	Çok uluslu şirketler, gelirlerini düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde göstererek vergi yükümlülüklerini azaltabilirler. Bu da vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır.
3. Hibrit Yapılar ve Çifte Vergilendirme	Çifte vergilendirme anlaşmalarının suistimali, dijital şirketlerin gelirlerini düşük vergili ülkelere raporlama yaparak diğer ülkelerde vergi ödememelerine yol açmaktadır.
4. Fikri Mülkiyet ve Dijital Varlıklar	Dijital hizmet sağlayıcıları, fikri mülkiyetlerini düşük vergili ülkelere transfer ederek vergi yükümlülüklerini azaltmaktadırlar.
5. Yerleşiklik ve Fiziksel Varlık Gereksinimleri	Dijital platformlar, fiziksel varlık bulundurmada gelir elde edebildiği için, yerleşiklik kriterleri dijital ekonomiye uyumlu hale getirilmelidir.

Kaynak: (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

Dijital ekonominin küresel, fiziksel varlıktan bağımsız yapısı; transfer fiyatlandırması, hibrit yapılar, fikri mülkiyet transferleri ve yerleşiklik kriterleri gibi alanlarda mevcut vergi sistemlerini yetersiz hale getirerek uluslararası düzeyde adil ve uyumlu bir vergilendirme modeline duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Çözüm olarak,

OECD tarafından geliştirilen BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Eylem Planı, dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunların çözümüne yönelik önemli bir çerçeve sunmaktadır. BEPS kapsamında alınacak önlemler, satışın gerçekleştiği ülke, ana şirketin bulunduğu ülke ve her iki ülkeyi ilgilendiren ortak tedbirler olarak sınıflandırmak mümkündür (Mastar Özcan, 2016).

a. Satışın Gerçekleştiği Ülke Bakımından Önlemler:

Bu ülkede uygulanabilecek ilk tedbir, BEPS'in 6. ve 7. Eylem Planları doğrultusunda hareket edilmesidir. 6. Eylem Planı olan "Anlaşma Suiistimallerinin Önlenmesi" kapsamında, yerel müşteriler tarafından dijital hizmet sağlayıcısına yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı uygulanması gündeme gelebilir. 7. Eylem Planı ise "Dijital İşyeri" kavramının tanımlanmasını gerekli kılar.

Geleneksel "işyeri" tanımı, dijital faaliyetlerin doğası gereği yetersiz kalmaktadır. Zira günümüzde birçok işletme, fiziksel bir mekâna sahip olmadan, tamamen dijital platformlar üzerinden ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Yazılım, müzik, e-kitap veya dijital içeriklerin internet üzerinden satılması, klasik anlamda bir daimi işyeri tanımını zorlaştırmıştır. Bu nedenle OECD Model Anlaşması 2003 yılında değiştirilerek, bir işletmenin kendi web sitesini barındıran sunucunun bulunduğu yerin işyeri sayılabileceği belirtilmiştir. Ancak bu düzenleme dahi dijital ekonominin karmaşık yapısı karşısında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle yeni bir "dijital işyeri" tanımı yapılması gereklidir. Bu tanım kapsamında işletmenin temel faaliyetlerinin dijital mal veya hizmetlerin sunumu olması, kazancının büyük kısmını bu satışlardan elde etmesi, sabit bir işyeri olmadan elektronik ortamda faaliyet göstermesi ve işlemlerin internet veya telefon aracılığıyla gerçekleştirilmesi gibi kriterler dikkate alınmalıdır. Ayrıca ödemelerin kredi kartı veya benzeri elektronik yöntemlerle yapılması da bu yapının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

b. Ana Şirketin Bulunduğu Ülke Bakımından Önlemler:

Dijital ürünlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan bir diğer temel sorun, elde edilen gelirin niteliğidir. OECD Model Anlaşması'na göre dijital ürünlerin indirilmesi, lisanslanması, veri depolama hizmetleri, reklam gelirleri veya çevrim içi müşteri hizmetlerinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilir. BEPS nihai raporunda ise dijital ekonomide elde edilen kazançların "kontrol edilen yabancı kurum" kazancı kapsamında değerlendirilmesi ve bu kazançların ana şirketin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi önerilmektedir. Bu süreçte "aşırı kâr yaklaşımı" benimsenerek, gayri maddi haklardan doğan normal getirinin üzerinde kalan kısım kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak dikkate alınmalıdır. Böylece dijital şirketlerin düşük vergili ülkelere kâr aktarmaları önlenmeye çalışılmaktadır. (Birinci ve Eser, 2017).

c. Her İki Ülkeyi İlgilendiren Ortak Önlemler:

Satışın gerçekleştiği ülke ile ana şirketin bulunduğu ülkenin ortaklaşa uygulaması gereken tedbirler de bulunmaktadır. Bunların başında hibrit araçlara ilişkin düzenlemeler ve faiz giderlerinin sınırlandırılması gelmektedir. Dijital şirketlerin sıklıkla başvurduğu yöntemlerden biri, gayri maddi varlıklarını (örneğin marka, patent, yazılım hakkı gibi) vergi cennetlerinde bulunan bağlı şirketlere

devredip bu varlıkları yüksek bedellerle geri kiralamaktır. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi azalışa neden olmakta ve vergi idarelerinin denetim kapasitesini sınırlamaktadır. BEPS bu durumu engellemek amacıyla otomatik bilgi değişimi sistemini teşvik etmekte ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini güçlendirmektedir. Böylece uluslararası bilgi paylaşımı artırılarak dijital ekonomide vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

d. Transfer Fiyatlandırması ve Gayri Maddi Hakların Rolü:

Dijital ekonomide transfer fiyatlandırması uygulamaları, özellikle grup içi işlemlerde kullanılan gayri maddi varlıkların emsal değerinin belirlenmesi noktasında önemli sorunlar doğurmaktadır. Bu çerçevede OECD, gayri maddi varlık tanımını genişleterek revize etmiştir. Yeni tanıma göre gayri maddi varlık; fiziksel veya finansal nitelikte olmayan, ticari faaliyetlerde kullanılabilen, devredilebilen veya kontrol edilebilen ve bağımsız işletmeler arasında transfer edildiğinde tazminat doğurabilecek ekonomik değer taşıyan unsurlardır. BEPS'in 8 ve 9 No'lu Eylem Planları, bu varlıkların tanımının açıkça ortaya konulmasını, değer yaratımında hangi tarafın katkı sağladığının tespit edilmesini ve buna uygun bir kâr dağılımı yapılmasını öngörmektedir. Bu düzenlemelerle gayri maddi hakların düşük vergili ülkelere haksız biçimde aktarılması engellenmeye çalışılmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar, klasik vergi sistemlerinin fiziksel işyeri ve yerleşiklik kavramlarına dayanmasından kaynaklanmaktadır. BEPS Eylem Planı, bu yeni ekonomik yapıya uygun olarak dijital işyeri tanımının güncellenmesi, aşırı kârların denetim altına alınması, transfer fiyatlandırması kurallarının güçlendirilmesi ve uluslararası bilgi paylaşımının artırılması gibi önlemlerle dijital ekonomide adil ve etkin bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Geline nokta dijital ekonomide vergi matrahının aşınmasını engellemek için inovatif yaklaşımlar geliştirilmelidir. Özellikle dijital hizmetlerin ve e-ticaretin hızla büyüdüğü bir ortamda, vergi matrahı aşınması gibi sorunların önüne geçebilmek için daha etkili ve esnek vergi düzenlemelerine ihtiyaç vardır.

3.5.1. Vergi Politikaları ve Reformlar

Türkiye'nin dijital ekonomiye yönelik vergi politikaları, özellikle 2016 yılından itibaren hızla gelişen dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik kapsamlı adımlar içermektedir. Bu dönemde, dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen ticari işlemlerin vergisel denetimini güçlendirmek amacıyla hem bilgi toplama hem de stopaj uygulamaları devreye sokulmuştur. İlk olarak, 2016 yılında yürürlüğe konan düzenlemelerle birlikte, internet servis sağlayıcıları ve reklam ajansları gibi dijital araçlara, Türk müşterilerle yapılan işlemlere ilişkin aylık bazda veri bildiriminde bulunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme, dijital ortamda gerçekleşen mal ve hizmet satışlarının şeffaf bir şekilde izlenmesini hedeflemiş, vergi tabanının aşınmasına yol açan kayıt dışı dijital gelirlerin tespit edilmesini kolaylaştırmıştır.

Aynı yıl Türkiye, dijital reklamcılık hizmetleri ve diğer çevrimiçi faaliyetler üzerinden yapılan ödemelere yönelik bir stopaj vergisi yükümlülüğü getirmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de yerleşik olmayan hizmet sağlayıcılara yapılan online reklam ödemeleri üzerinden %15 oranında vergi kesintisi uygulanmaya başlanmıştır. Böylece, yabancı dijital firmaların Türkiye’deki ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergi sistemine dahil edilmesi sağlanmıştır. Stopaj oranları, hizmeti sunan kişinin veya kurumun Türkiye’deki vergi mükellefiyeti durumuna göre farklılık göstermekte; yerli kurumlar için %0, dar mükellef kurum ve gerçek kişiler için ise %15 oranında uygulanmaktadır. Bu farklılaştırma, vergilendirmede hem adaleti sağlamayı hem de yerli firmaların rekabet gücünü korumayı amaçlamaktadır. Buna ek olarak Türkiye, dijitalleşmenin vergisel etkilerini düzenlemek üzere “elektronik işyeri” kavramını hukuk sistemine dahil etmiştir. Bu kavram, dijital ortamda faaliyet gösteren kişi ve kurumların fiziksel varlıkları olmasa dahi Türkiye’de ekonomik faaliyette bulunmaları durumunda vergi sorumluluğu taşımalarını öngörmektedir. Ayrıca, bu faaliyetlerde aracılık yapan ya da ödemeleri tahsil eden kişi ve kuruluşlar da stopaj vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Bir başka önemli reform ise 2018 yılında yürürlüğe giren düzenleme ile yurt dışında yerleşik dijital hizmet sağlayıcılarına Katma Değer Vergisi (KDV) yükümlülüğü getirilmesidir. Bu uygulama, özellikle elektronik hizmetler sunan yabancı şirketlerin Türkiye’deki bireylere sağladıkları hizmetlerden doğan gelirlerin KDV kapsamına alınmasını sağlamıştır. Böylelikle, hem yerli hem de yabancı dijital aktörler için eşit vergisel yükümlülük koşulları oluşturulmuştur (Birinci, 2019). Diğer bir önemli reform ise, 2020 yılında yürürlüğe giren Dijital Hizmet Vergisi (DHV) olmuştur. Bu vergi, Türkiye’de kullanıcı tabanına dayalı olarak gelir elde eden dijital platformların örneğin çevrimiçi reklam, dijital içerik satışı, veri paylaşımı veya sosyal medya hizmetleri sunan şirketlerin kazançlarının belli bir oran üzerinden vergilendirilmesini sağlamıştır. DHV, matrah tekniği açısından advalorem matraha sahiptir. Zira belirli bir ekonomik değer matrah olarak kabul edilmekte ve bu matrah üzerinden bir vergi hesaplanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2016, s. 79). Türkiye’de fiziksel varlığı bulunmayan dijital firmaların da ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerinin vergilendirilmesi sağlanmıştır. Özellikle dijital platformlar ve büyük teknoloji şirketleri, hizmet sağladıkları ülkelerde vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için kârlarını düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırmışlardır. Bu sebeple, ülkeler dijital hizmet vergisi uygulamalarına yönelmişlerdir. Avrupa Birliği ve birçok ülke, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin yerel pazarlarda vergilendirilmesini sağlamak için dijital hizmet vergisi uygulamalarını gündeme almıştır (Topçu, 2021). Türkiye’de 2020 yılında dijital hizmet vergisini hayata geçirerek dijital reklam hizmetleri, dijital platformlardan elde edilen gelirler gibi faaliyetlere vergi uygulamaya başlamıştır. Bu vergi, dijital hizmet sağlayıcılara yönelik olup, yerel vergi mükelleflerinden farklı olarak, özellikle küresel dijital devlere odaklanmıştır (Alp, 2022).

Tüm bunlarla birlikte, Türkiye OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) girişimlerine aktif katılım göstermekte ve bu kapsamda geliştirilen uluslararası standartları iç hukuka uyarlamaktadır. Özellikle transfer fiyatlandırması, ülke bazlı

raporlama ve otomatik bilgi değişimi uygulamaları, çok uluslu şirketlerin kazançlarını düşük vergili ölkelere kaydırmasını engellemek amacıyla Türk vergi sistemine entegre edilmiştir. Ayrıca, 4025 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 21 Nisan 2017 tarihinde Paris’te imzalanan “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”, 3 şubat 2020 tarihi itibarıyla geçerli olacak şekilde yürürlöğe girmiştir. “Bu Anlaşma kapsamında Türkiye ilk otomatik bilgi değişimini 2019 yılı finansal hesap bilgilerine ilişkin olacak şekilde 1 Eylül 2021 tarihine kadar yapmıştır. 2020 yılına ilişkin bilgileri ise standart takvime uygun şekilde 30 Eylül 2021 tarihine kadar devam etmiştir. Pwc, Vergi Bülteni, 2021/42, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-taraflı-yetkili-makam-anlasmaları.html>, Erişim Tarihi:31.10.2025). şeklinde bir düzenleme getirilmiştir. Yani 2019 yılından itibaren Türkiye, Otomatik Finansal Hesap Bilgisi Değişimi Anlaşması çerçevesinde diğer ölkelerle vergi bilgisi paylaşımına başlamış, bu sayede uluslararası şeffaflık artmıştır. Ayrıca, dijitalleşmenin getirdiği yeni ekonomik modellerin vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı dijital vergi altyapısını güçlendirmiş, e-fatura, e-arşiv, e-defter ve e-belge sistemlerini yaygınlaştırarak kayıt dışı işlemlerin tespitini kolaylaştırmıştır.

Türkiye’nin vergi reformlarında bir diğer önemli alan ise vergi adaletsizliğini azaltmak ve vergi kaçaķçılıđını engellemektir. Uluslararası çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerinde faaliyet göstererek düşük vergi oranlarından faydalanması, yerel ekonomilerde ciddi kayıplara yol açmaktadır. Türkiye, bu sorunun üstesinden gelmek için OECD’nin BEPS projeleri ile uyumlu olarak, vergi cennetlerinin kullanımı ve transfer fiyatlandırması gibi konularda daha sıkı düzenlemeler getirmeyi planlamaktadır. Bu tür reformlarla, dijital platformlar ve çok uluslu şirketler için daha şeffaf ve adil bir vergi yükümlölüğü sağlanabilir hale gelecektir.

Vergi reformlarının bir diğer hedefi, Türkiye’nin dijitalleşen ekonomiye daha uygun bir vergi yapısı geliştirmesidir. Küresel çapta uygulamaya konulan dijital vergi yasaları, Türkiye’nin bu yasal düzenlemelere uyum sağlamasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda daha etkin adımlar atarak, vergi gelirlerini artırmayı ve dijital platformlardan elde edilen gelirin yerel ekonomilere yansımını sağlamayı amaçlamaktadır (Organ ve Çavdar, 2012). Ancak bu süreçte, küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi yükü göz önünde bulundurularak, daha adil ve sürdürülebilir bir vergi politikası oluşturulmalıdır.

Dijital vergi reform süreci, hem mükelleflerin vergiye uyum maliyetini azaltmış hem de idarenin denetim kapasitesini artırmıştır. Ancak tüm bu ulusal düzenlemelere rağmen, dijital ekonominin doğası gereği sınır ötesi işlemlerin yoğunluğu, çift vergilendirme riski ve idari maliyetlerin artması gibi yeni sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, sadece ulusal düzeyde alınan önlemlerin vergi matrahının aşınması sorununu tam anlamıyla çözmeye yetmeyeceği açıktır. Dijital ekonominin vergilendirilmesinde kalıcı ve etkin çözümler üretilebilmesi için, OECD ve G20 gibi uluslararası platformlar aracılığıyla çok taraflı iş birliklerinin güçlendirilmesi ve küresel düzeyde uyumlu vergi standartlarının geliştirilmesi gerekmektedir. Türkiye’nin attığı adımlar dijital gelirlerin vergilendirilmesi yönünde

önemli bir ilerleme sağlamış olsa da, dijital ekonominin sınır tanımayan yapısı, ulusal politikaların etkisini sınırlamakta; bu nedenle, vergi matrahının aşınmasına karşı mücadelede uluslararası koordinasyonun vazgeçilmez olduğu görülmektedir.

3.5.1.1. Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları

Dijital Hizmet Vergisi (DHV), ülkelerin, dijital ekonomi tarafından yaratılan ve geleneksel vergi yapılarının dışında kalan vergi matrahlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiş bir vergilendirme mekanizmasıdır. Türkiye, 2020 yılında Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nu yürürlüğe koyarak, dijital platformlardan elde edilen reklam, içerik, veri satışları gibi gelirlerin vergilendirilmesini amaçlamıştır (Yayman, 2022). DHV, yalnızca belirli bir gelir eşiğini aşan büyük dijital hizmet sağlayıcılarını hedeflemektedir. Bu, küçük ve orta ölçekli dijital işletmeleri korurken, vergi yükünü daha çok uluslararası devlere yüklemeyi hedefleyen bir yapıdır (Çelener, 2017).

Bu vergilendirme modeli, dijital platformların çoğunlukla yerel fiziki varlıkları olmadan hizmet sağladığı, ancak yine de o ülkede önemli gelir elde ettiği gerçeğine dayanır. Örneğin, sosyal medya platformları, video yayın hizmetleri ve çevrimiçi alışveriş siteleri, kullanıcı verilerinden ve reklam gelirlerinden büyük kazanç sağlar, ancak bu gelirler geleneksel vergi düzenlemelerine genellikle dahil edilmez. DHV, bu boşluğu doldurmayı hedeflemektedir ve Türkiye'nin vergi gelirlerini artırmasında kritik bir rol oynamaktadır (Sezen ve Kutbay, 2024).

Türkiye, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda dünyadaki gelişmeleri yakından izleyen ve bu alanda hızlı şekilde düzenleme yapan ülkeler arasında yer almaktadır. Türk vergi sisteminde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesi, kurumların vergilendirilme esaslarını belirlemektedir. Buna göre, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef sayılmakta ve hem yurt içi hem de yurt dışı kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Buna karşılık, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise dar mükellef olarak yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi ödemektedir. Ayrıca KVK'nın 3/3-a bendine göre, yabancı kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilci bulundurmaları hâlinde, bu iş yerlerinde ya da temsilciler aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar dar mükellef kurum kazancı olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) da "iş yeri" kavramını ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin yürütüldüğü fiziksel yerler olarak tanımlamaktadır.

Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, bir kurumun Türkiye'de vergilendirilebilmesi için ya tam mükellef ya da dar mükellef statüsünde olması ve en önemlisi Türkiye'de bir iş yerinin bulunması gerekmektedir. Ancak dijital ekonomi söz konusu olduğunda, faaliyetlerin çoğu fiziki bir varlık gerektirmediğinden mevcut mevzuat bu alanı kapsamakta yetersiz kalmaktadır. Dijital hizmet sunan büyük çok uluslu şirketlerin Türkiye'de ofisleri veya temsilcileri bulunmadığı için bu şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri büyük gelirler, mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilememektedir.

Bu boşluğu gidermek amacıyla, uluslararası alanda henüz dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ortak bir sistem oluşturulamamışken, Türkiye kendi ulusal

çözümünü geliştirmiştir. Bu kapsamda, 5 Aralık 2019 tarihinde kabul edilen 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi hedeflenmiş ve söz konusu kanun 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu vergiyle amaçlanan, Türkiye’de fiziki varlığı bulunmayan dijital platformların, ülke sınırları içinde elde ettikleri hasılat üzerinden vergiye tabi tutulmasıdır. Dijital hizmet vergisinin kapsamına; çevrim içi reklam gelirleri, dijital ortamda sunulan içerik satışları, çevrim içi ödeme ve aracılık hizmetleri, danışmanlık ve finansal hizmetler gibi gelir kalemleri girmektedir. Yürürlüğe girdiği 2020 yılından bu yana yıllar itibariyle hazineye katkısı 2020 yılında 1.060.932,00 TL, 2021’de 2.829.623,00 TL, 2022’de 5.475.048,00 TL, 2023’de 10.310.430,00 TL, 2024’de 20.985.801,00 TL ve 2025 yılı Nisan ayı da dahil ilk dört aylık katkısı 9.036.706,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Yine yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında 2020 yılında %0,13, 2021’de %0,24, 2022’de %0,23, 2023’de %0,23 ve 2024’te %0,29 oranında katkısı olmuştur. 2020 yılındaki payının diğer yıllara nazaran bariz oranda düşük olmasının sebebi vergileme döneminin 9 ay ile sınırlı olduğunu da belirtmek durumundayız. Totalde 2024 yılı itibariyle tüm vergi gelirleri içerisinde %0,29’luk bir oranla çok düşük bir katkısı olduğu düşünülecek olursa da aynı yıl kendisine kıyasla daha eski ve köklü olan veraset ve intikal vergisinin tüm vergi gelirleri içerisindeki payının %0,088 (2024’te genel bütçeye katkısı 6.439.758,00 TL, 2025 yılı Nisan ayı itibariyle ise 2.082.241,00 TL), özel iletişim vergisinin %0,41 ve şans oyunları vergisinin de %0,50 oranında gerçekleşmiş olması görece henüz daha yeni olan bu verginin çok da başarısız olmadığını gözler önüne sermektedir (Çakır ve Yoruldu, 2025:157). Böylece Türkiye, dijital ekonomideki kazançların adil biçimde vergilendirilmesi yönünde önemli bir adım atmış ve ulusal vergi mevzuatını dijital çağın gereksinimlerine uygun hâle getirmiştir.

Dijital Hizmet Vergisi’nin uygulanması, ulusal ekonomik sürdürülebilirlik açısından önemli avantajlar sağlasa da, uluslararası ticaret ve ekonomik ilişkilerde tartışmalara yol açmaktadır. Özellikle ABD merkezli büyük dijital platformlar, Dijital Hizmet Vergisi’nin, çift vergilendirme ve ticari adalet ilkelerine aykırı olduğunu öne sürerek uygulamaya tepki göstermiştir. Bunun sonucunda, bazı ülkeler arasında diplomatik ve ekonomik gerilimler yaşanmıştır. Ancak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için DHV, dijitalleşen ekonomide adil vergi paylaşımını sağlamada bir araç olarak görülmektedir (Avcı, 2017). Dijital Hizmet Vergisi ülkelerin dijital ekonomideki vergilendirme kapasitelerini artırmak için önemli bir adımdır. Ancak, bu tür vergilerin sürdürülebilirliği için uluslararası düzeyde uyum ve işbirliği gereklidir. OECD’nin BEPS projesi ve Avrupa Birliği’nin dijital vergilendirme konusundaki direktifleri, bu bağlamda global bir çözüm arayışının örnekleridir. Türkiye’nin bu tür uluslararası girişimlere katılımı, hem ulusal gelirlerin artırılması hem de uluslararası düzenlemelere uyum açısından önemlidir (Zıvalı ve Demirli, 2022).

Dijital Hizmet Vergisi, ayrıca vergi cennetleri üzerinden gelir kaydırarak vergi yükümlülüklerinden kaçınan büyük teknoloji şirketlerine karşı bir önlem olarak tasarlanmıştır. Çoğu dijital platform, gelirlerini düşük vergi oranları sunan ülkelerde raporlayarak, bu ülkelerde vergi ödemekten kaçınmakta ve bu durum vergi kaybına yol açmaktadır (Beydemir, 2022). DHV, bu tür vergi kaçakçılıklarını engellemek ve

dijital platformların yerel ekonomilere daha fazla katkı sağlamasını sağlamak amacıyla önemli bir araçtır. Türkiye'nin dijital hizmet vergisi uygulaması, dijital ekonominin büyümesine paralel olarak, daha sürdürülebilir bir vergi yapısının oluşturulmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir (Çelener, 2017).

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda daha geniş bir uluslararası iş birliği gereklidir. Dijital platformların küresel doğası, vergi uygulamalarının ulusal sınırlarla sınırlı kalmayıp küresel ölçekte uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Türkiye'nin, OECD ve Avrupa Birliği ile işbirliği yaparak dijital hizmet vergisi uygulamalarını küresel düzeydeki vergi reformlarıyla uyumlu hale getirmesi önemlidir. Bu tür uluslararası işbirlikleri, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde daha şeffaf ve adil bir düzen oluşturulmasını sağlayacaktır.

3.5.1.2. Yerleşiklik Kriterlerinin Güncellenmesi

Dijital ekonominin hızlı gelişimi, Türkiye’de vergi matrahının aşınması sorununu gündeme getirmiştir. Geleneksel vergi sistemleri, fiziksel varlığa dayalı kazanç elde etme anlayışı üzerine kurulmuştur; ancak dijital şirketler, faaliyetlerini çoğunlukla sanal ortamda yürüttüklerinden dolayı mevcut “yerleşiklik” yani iş yeri veya sabit mekân kriterleri bu yeni ekonomik yapıyı karşılayamaz hâle gelmiştir. Bu durum, dijital şirketlerin Türkiye’de büyük gelirler elde etmesine rağmen, ülkede fiziki bir iş yeri veya temsilcilikleri bulunmadığı için vergilendirilememelerine yol açmaktadır. Böylece vergi matrahı, yani devletin vergilendirebileceği gelir tabanı, dijital ekonomide ciddi biçimde aşınmaktadır.

Geleneksel anlamda yerleşiklik, bir işletmenin belirli bir ülkede fiziksel olarak bulunmasıyla tanımlanırken; dijital ekonomide bu tanım artık yetersiz kalmaktadır. Dijital platformlar, Türkiye’deki kullanıcı verileri, dijital reklam gelirleri, çevrim içi satışlar veya hizmetler üzerinden kazanç sağlayabilmekte, fakat bu gelirlerin vergisel anlamda “Türkiye’de elde edilmiş” sayılıp sayılmayacağı belirsiz kalmaktadır. Bu nedenle, “dijital iş yeri” kavramının vergi mevzuatına entegre edilmesi, yani bir şirketin Türkiye’de kullanıcı etkileşimi veya dijital varlığı yoluyla gelir elde etmesi durumunda burada yerleşik sayılması yönünde yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Dijital ekonomide vergi matrahının aşınmasını önlemek için yerleşiklik kriterlerinin güncellenmesi gereklidir. Geleneksel vergi sistemlerinde yerleşiklik, fiziksel varlıkların bulunduğu ülke ile ilişkilendirilir. Ancak, dijitalleşme ile birlikte fiziksel varlık gereksinimi olmadan gelir elde eden şirketlerin vergilendirilmesi, mevcut yerleşiklik kriterlerini yetersiz hale getirmiştir. Bu durum, dijital platformların vergilendirilmesinde ulusal ve uluslararası düzeyde yeni düzenlemelere ihtiyaç doğurmuştur (Yüce ve Akbulut, 2018).

Yerleşiklik kriterlerinin güncellenmesi, vergi yükümlülüklerinin sadece fiziksel varlıkların varlığıyla değil, dijital hizmet sağlayıcılarının belirli bir ülkede elde ettikleri ekonomik değerle ilişkilendirilmesi anlamına gelir. Bu yaklaşım, özellikle kullanıcı verilerinin ve çevrimiçi reklamcılığın önem kazandığı bir çağda, dijital ekonomiye daha uyumlu bir vergilendirme sistemi sağlar. OECD'nin BEPS projesi kapsamında önerdiği bu tür reformlar, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde daha

adil bir düzen oluşturmaya hedeflemektedir. Türkiye, yerleşiklik kriterlerinin güncellenmesi noktasında önemli adımlar atmıştır. Yeni düzenlemeler, dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de elde ettiği gelirleri vergi kapsamına almayı amaçlamaktadır. Örneğin, dijital reklamcılık ve veri işleme gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, yerleşiklik kriterlerinin dijital ekonomiye uyarlanması bir yansımasıdır. Bu tür reformlar, hem vergi gelirlerini artırma hem de dijital platformların sorumluluklarını artırma açısından etkili olmuştur (Çakır, 2023).

Yerleşiklik kriterlerinin güncellenmesi, uluslararası düzeyde de büyük tartışmalara yol açmaktadır. Dijital ekonomide küresel oyuncuların yerleşiklik kriterlerinden kaçınarak vergi yükümlülüklerinden kurtulması, ülkeler arasında vergi rekabetini artırmaktadır (Yayman, 2022). Bu nedenle, OECD ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar, yerleşiklik kriterlerini dijital çağın gerekliliklerine uygun hale getirmek için yeni standartlar geliştirmektedir. Türkiye'nin bu süreçte uluslararası işbirliklerine katılımı, reformların başarısı açısından kritik öneme sahiptir (Alp, 2022).

Yerleşiklik kriterlerinin dijital ekonomi bağlamında yeniden tanımlanması, ulusal ve uluslararası düzeyde vergilendirme sistemlerinin daha adil ve sürdürülebilir olmasını sağlayabilir. Türkiye, bu alandaki boşluğu kapatmak amacıyla 2020 yılında yürürlüğe giren Dijital Hizmet Vergisi ile önemli bir adım atmıştır. Ancak bu vergi, kalıcı ve kapsamlı bir çözüm olmaktan ziyade geçici bir önlemdir. Uzun vadede dijital ekonominin vergilendirilmesinde adaletin sağlanabilmesi için, OECD ve G20 ülkelerinin üzerinde çalıştığı “dijital kalıcı iş yeri” ve “pazar ülkesinde vergilendirme hakkı” gibi kavramların Türk vergi sistemine uyarlanması gerekmektedir. Bu şekilde, sadece fiziksel varlığa değil, dijital faaliyet ve kullanıcı yoğunluğuna dayalı bir yerleşiklik anlayışı benimsenerek hem vergi matrahının aşınması önlenabilir hem de dijital ekonomide adil bir vergilendirme sistemi kurulabilir.

3.5.2. Teknolojik Altyapının Güçlendirilmesi

Dijital ekonominin gelişimiyle birlikte, teknolojik altyapının güçlendirilmesi, etkin bir vergi sisteminin oluşturulması için kritik hale gelmiştir. Özellikle dijital hizmetlerin ve gelirlerin izlenmesi için modern teknolojilere yatırım yapılması, ülkelerin vergi kayıplarını önlemelerinde büyük rol oynar. Türkiye'nin bu alandaki teknolojik altyapı eksikliklerini gidermesi, dijital ekonomideki gelirlerin daha şeffaf bir şekilde denetlenmesini sağlayacaktır (Mercan, 2023).

Teknolojik altyapının güçlendirilmesi, dijital ekonominin verimli bir şekilde işlemesi için kritik öneme sahiptir. Dijital hizmetlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi, vergi denetimlerinin doğru bir şekilde yapılabilmesi, veri güvenliğinin sağlanması gibi temel unsurlar, güçlü bir teknolojik altyapı gerektirir (Birinci ve Eser, 2017). Özellikle büyük veri analitiği, yapay zeka ve blockchain gibi teknolojiler, dijital ekonominin sunduğu fırsatları takip etmek ve vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini denetlemek için kullanılmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler, bu teknolojileri kullanarak dijital platformlardan elde edilen gelirleri doğru şekilde izlemeye ve vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik adımlar atmaktadır (Mercan,

2023). Bununla birlikte, dijital hizmetler ve çevrim içi platformlar, faaliyetlerini çoğunlukla sanal ortamda yürüttüğünden, geleneksel denetim yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Bu durum, hem vergi matrahının doğru şekilde belirlenmesini hem de vergilerin zamanında tahsil edilmesini zorlaştırmaktadır.

Dolayısıyla dijital ekonomideki gelirler, çok sayıda küçük işlemde veya farklı coğrafi bölgelerden elde edilebildiği için, vergi idarelerinin bu gelirleri takip edebilmesi ancak gelişmiş veri analiz sistemleri, otomatik bilgi toplama mekanizmaları ve çapraz veri kontrol altyapısı ile mümkündür. Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), bu alanda e-fatura, e-arşiv, e-defter gibi elektronik kayıt sistemleri ile dijital işlemleri izleyebilmekte ve şirketlerin beyan ettikleri gelirleri karşılaştırabilmektedir. Ancak, dijital ekonomide ortaya çıkan yeni iş modelleri ve karmaşık veri akışları göz önünde bulundurulduğunda, mevcut altyapının daha da geliştirilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, yapay zekâ ve büyük veri analitiği gibi ileri teknolojilerin kullanımı, vergi denetimlerinde etkinliği artırabilir ve vergisel kayıp ile matrah aşınmasını azaltabilir. Özellikle çok uluslu dijital şirketlerin Türkiye’den elde ettiği gelirlerin tespiti ve vergilendirilmesi, ancak güçlü ve akıllı bir teknolojik altyapı ile mümkün olacaktır.

Dijital vergi denetimlerinin etkinliği, altyapı yatırımının yanı sıra dijital okuryazarlığın artırılmasına da bağlıdır. Vergi mükellefleri, dijital platformlarda gelir elde ettiklerinde, bu gelirlerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için ilgili sistemleri kullanmaya yatkın olmalıdır. Bu noktada, vergi otoritelerinin hem dijital altyapıyı hem de dijital vergi mükelleflerini eğitme konusunda önemli bir rolü vardır. Eğitim programları ve dijital denetim araçlarının yaygınlaştırılması, vergi mükelleflerinin ve vergi otoritelerinin dijitalleşen ekonomiye uyum sağlamasını hızlandıracaktır (Zıvalı ve Demirli, 2022).

Teknolojik altyapının güçlendirilmesi aynı zamanda veri güvenliğini de içerir. Dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde raporlanması için, bu verilerin güvenli bir şekilde saklanması ve korunması gerekmektedir. Dijital vergi denetimlerinin etkinliği, güvenli veri paylaşımına dayanmaktadır ve bu nedenle veri güvenliği teknolojilerinin güçlendirilmesi, dijital ekonominin verimli bir şekilde işlemesi için temel bir gerekliliktir (Topçu, 2021).

Güçlü bir teknolojik altyapı, dijital ekonominin küresel ölçekte daha sürdürülebilir bir şekilde yönetilmesini sağlar. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi yalnızca yerel düzeyde değil, aynı zamanda uluslararası düzeyde de iş birliği ve uyum gerektiren bir süreçtir. Bu bağlamda, dijital vergi düzenlemelerinin ve denetim sistemlerinin güçlendirilmesi, Türkiye'nin ve diğer ülkelerin dijital ekonomiden elde ettiği gelirlerin daha adil bir şekilde dağıtılmasına olanak tanıyacaktır.

3.5.2.1. Veri Analitiği ve Takip Sistemleri

Türkiye’de dijital ekonomide vergi yönetiminin etkinliğini artırmak için veri analitiği ve takip sistemleri temel bir rol oynamaktadır. Dijital platformlar ve çevrim içi hizmetler gelirlerini fiziksel sınırlar olmaksızın elde ettiğinden, geleneksel denetim yöntemleriyle bu kazançların doğru şekilde tespit edilmesi oldukça güçtür. Bu nedenle

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve ilgili kurumlar, dijital ekonomideki işlemleri izlemek ve vergi matrahını doğru belirlemek amacıyla gelişmiş veri analitiği ve takip altyapılarına ihtiyaç duymaktadır.

Veri analitiği sistemleri, milyonlarca işlem ve farklı veri kaynağından gelen bilgileri otomatik olarak toplayıp sınıflandırarak anlamlı sonuçlar üretir. E-fatura, e-arşiv, e-defter ve Kurgan gibi elektronik kayıt sistemlerinden elde edilen bilgiler, şirketlerin beyanlarıyla karşılaştırılarak tutarsızlıklar tespit edilebilmekte ve olası vergi kayıpları minimize edilmektedir. Özellikle Son dönemde birçok yeni tartışmaya yol açan, Vergi Denetim Kurulunun 01.10.2025 tarihinden itibaren uygulamaya koyduğu ve kısaca “KURGAN” olarak anılan “Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi” mükelleflerin çeşitli gerekçelere ışığında işlem risklerini anlık olarak tespit etmektedir. Yapılan risk analizleri çerçevesinde mükellefler vergi incelemesi için seçilmekteyken, bu defa Vergi Denetim Kurulunun mükellefleri kendileri ile ilgili risk emarelerinden erkenden bilgilendirerek gerekli tedbirleri almaya teşvik eden bir anlayışa geçtiği görülmektedir (Öner, KPMG: 21.10.2025<https://kpmgvergi.com/blog/kurgan-yazilari-ve-yeni-bir-denetim-yaklasimi/1363> ,Erişim Tarihi:31.10.2025). Geline son aşamada sistemin olumlu ve olumsuz taraflarından kısaca bahsetmemiz gerekirse, Vergi Denetim Kurulu (VDK), KURGAN sistemi aracılığıyla elde edilen veriler doğrultusunda sahte fatura düzenleme veya kullanma riski taşıyabilecek mükellefleri tespit etmekte ve bu tespitler üzerinden bir ön uyarı mekanizması uygulamaktadır. Bu mekanizma, mükellefleri doğrudan bir işlem yapmaya zorlamamakta; sadece kendi kayıtlarını gözden geçirerek riskli tedarikçileri konusunda farkındalık kazanmalarını sağlamaktadır. Böylece VDK, gönüllü uyum politikası çerçevesinde mükelleflerin davranışlarını yönlendirmeyi ve potansiyel riskleri azaltmayı hedeflemektedir.

Ön uyarı yazıları, mükelleflerin sadece durum tespiti yapmalarını talep etmekte, herhangi bir düzeltme, itiraz veya işlem yükümlülüğü getirmemektedir. Ancak ilerleyen aşamalarda, söz konusu tedarikçilerle ilgili yapılacak denetimlerin sonuçlarına göre, mükelleflerin “sahte belge kullanma kastı” açısından inceleme riski hatırlatılmaktadır. Bu durum, mükellefleri geçmiş işlemlerini gözden geçirmeye ve risk almak istememeleri halinde, bazı kayıtlarını düzeltmeye yönlendirmektedir. Böylece mükellefler, olası bir incelemeye karşı işlemlerini ispatlayabilir duruma gelmekte veya kayıtlardan bazı işlemleri çıkararak beyannamelerini revize etmeyi tercih edebilmektedir.

Ancak bu uygulamanın yasal çerçevede bazı sorunlar doğurduğu görülmektedir. Öncelikle, KURGAN sistemiyle tespit edilen “potansiyel riskli firmalar” henüz vergi inceleme raporu veya kesin yargı kararıyla kesinleşmemiştir. Buna rağmen bu firmaların müşterileri olan mükelleflerin “şüpheli” firmalarla ilişkilendirilmeleri, vergi mahremiyeti ve ticari itibar açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Ayrıca ön uyarı yazılarında, riskin hangi gerekçeye dayanarak tespit edildiği açıklanmamakta; örneğin, firmanın adresinde bulunamaması, ortakları hakkında rapor bulunması veya beyanları ile işlem hacmi arasındaki uyumsuzluk gibi bilgiler verilmemektedir. Bu belirsizlik, mükellefleri kendi işlemlerini gereksiz düzeltmeye veya mali kayıplara razı olmaya yönlendirebilmektedir.

Veri analitiği sistemlerinden devam edecek olursak örneğin; kullanıcı davranışları, çevrim içi işlem hacmi ve dijital platformlardaki gelir akışları gibi büyük veri kaynaklarının analizi, dijital ekonomide matrah aşınmasını önlemede etkili bir araçtır. Büyük veri analitiği sayesinde çevrimiçi reklam gelirleri, abonelik tabanlı hizmetlerden elde edilen kazançlar ve diğer dijital gelirler detaylı şekilde izlenebilir ve şeffaflık sağlanabilir (Artar, 2019).

Bu sistemlerin kurulması başlangıçta yüksek maliyetli olabilir; ancak uzun vadede vergi gelirlerini artırma ve kayıpları önleme potansiyeli, yapılan yatırımların geri dönüşünü garanti eder. Veri analitiği ve takip altyapısı aynı zamanda vergi uyumunu da artırır; dijital hizmet sağlayıcıların gelirlerini farklı ülkeler arasında bölerek elde ettiği vergi avantajlarını tespit etmek ve gelir dağılımlarını denetlemek mümkün hâle gelir. Ulusal sistemlerin uluslararası standartlarla uyumlu çalışması, OECD ve AB gibi kuruluşların önerdiği kriterler doğrultusunda küresel vergi uyumunu güçlendirir ve dijital ekonomide daha adil bir vergi rekabeti ortamı oluşturur.

Dijital platformlardan elde edilen verilerin işlenmesi ve analiz edilmesi sürecinde veri güvenliği de kritik bir konudur. Hem kullanıcıların kişisel bilgileri hem de ticari verilerin korunması, vergi denetimlerinin güvenilirliği açısından önem taşır. Bu nedenle veri analitiği ve takip sistemleri, sadece dijital gelirlerin doğru tespit edilmesini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda veri mahremiyetinin korunmasına da katkıda bulunur (Sezen ve Kutbay, 2024).

Genel olarak, Türkiye’de veri analitiği ve takip sistemlerinin güçlendirilmesi, dijital ekonomide vergi denetimlerini etkin hâle getiren temel bir unsurdur. Bu sistemler, dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin doğru şekilde izlenmesini ve vergilendirilmesini sağlayarak vergi matrahının korunmasına yardımcı olur. Teknolojik altyapının geliştirilmesi ve uzman personelin eğitilmesiyle birlikte, Türkiye dijital ekonomiden elde ettiği gelirleri artırabilir ve sürdürülebilir bir dijital vergi politikası oluşturabilir.

3.5.2.2. E- Fatura, E-Defter , E-Beyanname Uygulamaları

Türkiye’de dijital dönüşüm sürecinin önemli unsurları olan e-fatura, e-defter ve e-beyanname uygulamaları, dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorununu azaltma yönünde güçlü bir etki yaratmıştır. Bu sistemler, vergiye tabi işlemlerin dijital ortama taşınması sayesinde kayıt dışı ekonomiyi daraltmakta, sahte belge düzenleme ve gelir gizleme gibi vergi kayıplarına yol açan uygulamaları büyük ölçüde engellemektedir. Elektronik ortamda düzenlenen faturalar ve kayıtlar, işlemlerin izlenebilirliğini artırır ve mali denetim süreçlerini kolaylaştırır. Bu sistemlerin uygulanması, vergi kaçakını önlemede etkili bir rol oynar. Türkiye, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) aracılığıyla bu sistemleri aktif olarak teşvik etmekte ve bu uygulamaların kullanımını zorunlu hale getirerek dijitalleşme sürecinde önemli adımlar atmaktadır.

E- fatura uygulaması, işletmelerin iş süreçlerini kolaylaştırmasının yanı sıra, çevresel faydalar da sağlamaktadır. Kâğıt kullanımını minimuma indiren bu uygulama hem maliyetleri düşürmekte hem de çevresel sürdürülebilirliği desteklemektedir. 397

Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin yayımı ile birlikte Elektronik Fatura Uygulamasına (e-Fatura Uygulaması) GİB tarafından başlanmıştır. Elektronik Fatura Uygulaması, standartlara uygun e-Faturaların, taraflar arasında güvenli ve sağlıklı bir biçimde dolaşımını sağlamak amacı ile oluşturulan uygulama olarak ifade edilmektedir (Uzun Kocamış ve Kekeç, 2017:277). 2024 yılı verilerine göre e-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı “1.563.603” olmuştur (GİB, 2024).

E-defter uygulaması ise, işletmelerin mali kayıtlarını elektronik ortamda düzenli bir şekilde tutmasını ve gerektiğinde otoritelerle paylaşabilmesini sağlar. Bu, hem denetimlerin hızlı bir şekilde yapılmasına olanak tanır hem de olası vergi usulsüzlüklerinin önüne geçmiştir (Yayman, 2022). 2024 yılı verilerine göre e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayısı “781.584” olmuştur (GİB, 2024).

E-beyanname uygulaması, mükelleflerin vergi bildirimlerini elektronik ortamda doğrudan GİB’e iletmesine olanak tanıyarak beyan sürecini hızlandırmakta ve hata payını azaltmaktadır. Aynı zamanda, vergi idaresinin beyan verilerini diğer dijital kayıt sistemleriyle karşılaştırmasına imkân vererek, tutarsızlıkların erken tespitini sağlar. Bu durum, hem gönüllü uyumu teşvik eder hem de vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır. E-beyanname uygulaması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken bilgi ve iletişim teknolojilerinden (BİT) etkin biçimde yararlanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir dijital sistemdir. Bu uygulama sayesinde beyannameler ile bunlara ilişkin bildirim ve ekler, elektronik ortamda kolay, hızlı, güvenli ve ekonomik bir şekilde hazırlanıp vergi idaresine gönderilebilmektedir. Böylece, beyannamelerin doldurulması sürecinde ortaya çıkabilecek hatalar en aza indirilerek mükelleflerin mağduriyet yaşaması önlenmektedir. Ayrıca e-beyanname sistemi, vergi dairelerinin beyanname kabulü, tarh, tahakkuk ve tahsilat gibi işlemlerinde iş yükünü azaltmakta, idarenin zaman ve kaynak verimliliğini artırmaktadır. Bunun sonucunda, hem mükellefler vergisel işlemlerini daha kolay ve hızlı şekilde tamamlayabilmekte hem de vergi idaresi diğer hizmet alanlarında mükelleflere daha etkin ve kaliteli hizmet sunabilmektedir.

GİB verilerine göre 2024’te aylık ortalama 9,2 milyon olmak üzere yıllık toplam 111 milyon beyanname elektronik ortamda verilmiştir.

Türkiye’de e-fatura, e-defter ve e-beyanname kullanımı hızla yaygınlaşmaktadır, ancak bu sistemlerin kullanımının daha küçük işletmelere ve bireysel mükelleflere yayılması gerekmektedir. Özellikle dijital ekonomide faaliyet gösteren bireyler ve küçük ölçekli işletmeler, bu sistemlere entegre edildiğinde vergi matrahının daha geniş bir tabana yayılması sağlanabilir. Devlet, bu entegrasyon sürecini teşvik etmek için teşvikler sunmalı ve gerekli altyapı desteğini sağlamalıdır (Karaçar vd., 2020). GİB tarafından hayata geçirilen bu uygulamalarının başarısı, etkin bir eğitim ve destek programıyla mümkün olabilir. İşletmelerin bu sistemleri etkin bir şekilde kullanabilmesi için kullanıcı dostu arayüzler geliştirilmesi ve teknik destek verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu sistemlerin yaygınlaştırılması için düzenlenen kampanyalar, işletmelerin katılım oranlarını artıracaktır. Dijitalleşen dünyada vergi mükelleflerinin işlerini kolaylaştıran, vergi yönetimini hızlandıran ve vergi kaybını engellemeyi amaçlayan önemli araçlardır. Türkiye’de e-fatura, 2014 yılında zorunlu

hale getirilmiş, ardından e-defter uygulamaları ve diğer uygulamalar da devreye sokulmuştur.

E-fatura ve e-defter sistemlerinin kullanımı, vergi beyannamelerinin hazırlanmasında büyük kolaylık sağlar. Bu uygulamalar sayesinde, işletmelerin mali kayıtları daha düzenli bir şekilde tutulur ve dijital ortamda denetim yapılabilir. Türkiye'deki e-fatura ve e-defter uygulamalarının yaygınlaştırılması, vergi otoritelerinin iş yükünü önemli ölçüde hafifletmiş ve denetim süreçlerini daha verimli hale getirmiştir. Bununla birlikte, sistemlerin etkinliği, işletmelerin bu yeni dijital düzenlemelere ne kadar hızlı adapte olabildiğiyle doğrudan ilişkilidir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu sistemlere entegrasyonu, hem ekonomik hem de eğitimsel anlamda önem taşır (Ulun, 2021).

Bu sistemlerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, teknolojik altyapının güçlendirilmesi ve kullanıcı eğitimlerinin yaygınlaştırılması gerekmektedir. İşletmelerin e-fatura, e-defter ve e-beyanname gibi dijital platformları etkili bir şekilde kullanabilmesi için vergi uzmanlarına ve yazılım geliştiricilere ihtiyaç duyulmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019). Ayrıca, vergi mükelleflerinin dijitalleşme sürecine adaptasyonunu sağlamak için, devletin çeşitli teşvikler ve destekler sunması gerekmektedir. Bu destekler, dijitalleşmenin işletmelere maliyet açısından yük getirmesinin önüne geçebilir ve dijital vergi sistemine geçişi hızlandırdığı GİB verileri üzerinden açıkça görülmektedir.

Türkiye, bu uygulamaları başarılı bir şekilde devreye sokmuş ve vergi mükelleflerinin dijital ortamda işlem yapmasını sağlayarak vergi kaçakçılığının önlenmesine katkıda bulunmuştur. Gelecekte, dijital vergi sistemlerinin daha da güçlendirilmesi ve tüm işletmelerin bu sistemlere entegre olmasıyla birlikte, vergi yönetimi daha sürdürülebilir bir hale gelecektir.

3.5.3. Bilinçlendirme ve Eğitim Faaliyetleri

Türkiye'de dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorununu önlemede bilinçlendirme ve eğitim faaliyetleri, hem mükelleflerin hem de vergi idaresi çalışanlarının dijital dönüşüme uyum sağlaması açısından büyük önem taşımaktadır. Dijitalleşen ekonomik faaliyetlerin karmaşık yapısı, geleneksel vergi bilgi ve uygulamalarının ötesinde bir bilgi düzeyi gerektirmektedir. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve diğer kamu kurumları, mükelleflerin dijital vergi sistemlerini doğru kullanabilmeleri ve gönüllü uyumun artırılabilmesi amacıyla çeşitli eğitim, seminer, rehber ve farkındalık programları yürütmektedir.

Bu kapsamda mükellefler için hazırlanan rehberler, çevrim içi eğitimler, bilgilendirme videoları ve e-devlet üzerinden erişilebilen yardım platformları, dijital beyan, e-fatura, e-defter, e-beyanname gibi uygulamaların doğru ve etkin kullanılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, vergi matrahının aşınmasına neden olabilecek hatalı işlemler veya yanlış beyanlar konusunda bilgilendirme yapılmakta, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmektedir. Üniversiteler ve meslek odaları da bu süreçte aktif rol oynayarak, dijital vergi sistemlerine ilişkin seminerler,

akademik çalışmalar ve iş birlikleriyle farkındalığın artırılmasına katkıda bulunmaktadır.

Bu faaliyetlerin hedef kitlesi geniş olmalıdır. Vergi mükellefleri, dijital ekonomide faaliyet gösteren girişimciler ve e-ticaret işletmecileri, eğitim programlarının öncelikli hedefleri arasında yer alabilir. Özellikle, dijitalleşme süreçlerine yeni katılan bireylerin ve küçük işletmelerin bilinçlendirilmesi, vergi uyumunu artıracaktır. Eğitim programları, uygulamalı oturumlar ve çevrimiçi kaynaklarla desteklenerek etkili bir şekilde sunulabilir (Ubay, 2020).

Dijitalleşmenin avantajlarının ve yasal yükümlülüklerinin doğru bir şekilde anlaşılması, vergi kaçacağını azaltabilir. Örneğin, dijital hizmet sağlayıcılarının gelirlerini beyan ederken hangi kurallara uyması gerektiği konusunda verilen eğitimler, uyum oranını artırabilir. Aynı zamanda, vergi sistemiyle ilgili yeniliklerin açık bir şekilde anlatılması, bireylerin ve işletmelerin bu sisteme karşı olumlu bir tutum geliştirmesini sağlayabilir. Eğitim faaliyetlerinin sürekliliği de önemlidir. Dijital ekonomi, hızlı bir şekilde değişen bir alan olduğundan, bu alanda faaliyet gösterenlerin sürekli güncel bilgiye erişebilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, düzenli seminerler, çevrimiçi kurslar ve rehber niteliğinde dokümanlar hazırlanarak mükelleflerin bilgiye erişimi kolaylaştırılabilir. Ayrıca, vergi otoritelerinin sosyal medya ve dijital platformları daha etkin kullanması, bilinçlendirme faaliyetlerinin erişimini genişletebilir (Çelener, 2017).

Dijital ekonomide vergi matrahının aşınmasıyla mücadelede bilinçlendirme ve eğitim faaliyetleri, yalnızca teknik bilgi aktarımı değil, aynı zamanda vergi bilincinin güçlendirilmesini ve dijitalleşen ekonomide adil bir vergilendirme kültürünün yerleşmesini amaçlamaktadır. Bu çabalar, hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmakta hem de dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin etkin biçimde vergilendirilmesine katkı sağlayacaktır.

3.5.3.1. Vergi Bilinci Oluşturma

Vergi bilincinin geliştirilmesi, toplumda vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Vergi bilincine sahip bireyler, vergi ödemelerini yalnızca yasal bir zorunluluk olarak değil, aynı zamanda toplumsal refaha katkı sunan bir vatandaşlık görevi olarak görür. Verginin devletin varlığı için temel bir unsur olduğunu kavrayan bireyler, kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından verginin rolünü daha iyi anlar ve bu bilinçle hareket eder. Bu nedenle, vergi bilincini artırmak amacıyla toplumun farklı kesimlerine yönelik planlı ve sürekli bilgilendirme faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. Bu çalışmalar, hem kamu kurumları hem de eğitim kurumları aracılığıyla yaygınlaştırılmalıdır. Özellikle vatandaşlık bilgisi derslerinde, vergi kavramının sadece ekonomik bir yükümlülük değil, toplumsal dayanışmanın bir göstergesi olduğu; vergi ödemelerinin toplumun ortak yaşamını finanse eden temel araçlardan biri olduğu felsefi ve sosyolojik bir yaklaşımla anlatılmalıdır. Böylece bireylerde, “vergilendirilmiş kazanç kutsaldır” anlayışı benimsetilerek, devlet ile vatandaş arasındaki karşılıklı güven ilişkisi güçlendirilebilir.

Vergi bilinci oluşturma sürecinde iletişim stratejilerinin doğru planlanması da büyük önem taşır. Toplumun geniş kesimlerine ulaşmak için hem dijital hem geleneksel medya araçlarından yararlanılmalıdır. Televizyon programları, radyo yayınları, sosyal medya kampanyaları ve kamu spotları aracılığıyla vergilerin nasıl toplandığı, hangi hizmetlerde kullanıldığı ve toplumun refahına nasıl katkı sağladığı açık bir dille anlatılabilir. Özellikle genç nüfusa hitap eden dijital platformlarda hazırlanan interaktif içerikler, vergi bilincinin erken yaşlarda kazandırılmasında oldukça etkili olacaktır. Eğitim, bu sürecin temel yapı taşlarından biridir. İlkokuldan üniversiteye kadar her kademede vergi bilincine yönelik eğitimlerin verilmesi, uzun vadede toplumsal farkındalığın artmasına katkı sağlar. Okullarda müfredata dahil edilecek vergi bilinci dersleri, çocuklara vergi kavramını küçük yaşta tanıtırken, üniversitelerde düzenlenecek seminerler ve atölye çalışmaları, genç yetişkinlerin vergi sisteminin işleyişi hakkında derinlemesine bilgi edinmelerini sağlar.

Bununla birlikte, vergi otoritelerinin topluma karşı şeffaf bir iletişim politikası benimsemesi, vergiye yönelik güvenin artması açısından son derece önemlidir. Vergi gelirlerinin hangi alanlarda kullanıldığına dair düzenli raporların kamuoyuyla paylaşılması, vatandaşların ödedikleri vergilerin somut sonuçlarını görmelerine yardımcı olur. Sağlık, eğitim, altyapı ve sosyal hizmetlerde kullanılan vergi gelirlerinin şeffaf biçimde açıklanması, bireylerin vergi ödeme konusundaki olumlu tutumlarını pekiştirir. Bu durum, vergi sistemine duyulan güvenin artmasına ve gönüllü uyumun güçlenmesine katkıda bulunur. Vergi bilinci yalnızca bireyler düzeyinde değil, işletmeler açısından da geliştirilmelidir. İşletmelerin vergi mevzuatı, beyan süreçleri ve dijital vergi uygulamaları hakkında bilinçlendirilmesi, hem mali disiplinin sağlanmasına hem de kayıt dışı ekonominin önlenmesine yardımcı olur. Özellikle dijital ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin, dijital hizmet vergisi gibi yeni düzenlemelere ilişkin bilgi sahibi olmaları, adil bir vergi sistemi kurulması açısından önemlidir.

Vergi bilincinin artırılması yalnızca cezai yaptırımlarla değil, eğitim, iletişim ve şeffaflık temelli bir yaklaşımla mümkündür. Medya kampanyaları, kamuoyu bilgilendirme projeleri, okullarda verilen eğitimler ve toplumun farklı kesimlerine yönelik seminerler bu sürecin tamamlayıcı unsurlarıdır. Verginin devletin devamlılığı için bir zorunluluk, toplumun refahı için bir araç olduğu bilincinin yaygınlaşması, hem bireysel hem kurumsal düzeyde vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Örneğin, GİB tarafından, mükelleflerin vergisel hakları ve yükümlölükleri konusunda doğru bilgiye ulaşmaları ve vergi bilincinin artırılması amacıyla hazırlanan bu yayınlar GİB internet sayfası ve sosyal medya hesaplarında paylaşılmaktadır. Bu kapsamda 2024 yılında toplam 23 rehber ve 14 broşür toplamda 37 yayın kamuoyuyla paylaşılmış, Facebook, Instagram, LinkedIn, X, Youtube ve WhatsApp toplam takipçi sayısı: 493.809 kişiye ulaşmıştır (Keskin akmak, 2025:229). Böyle bir bilinç ortamı, Türkiye’de daha adil, şeffaf ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin inşa edilmesine olanak tanır. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda kayıtdışılık azalır, vergi adaleti güçlenir ve kamu gelirlerinin etkin kullanımıyla ekonomik büyüme desteklenir. Dolayısıyla vergi bilinci oluşturmak, yalnızca mali bir gereklilik değil, aynı zamanda toplumsal kalkınmanın ve demokratik devlet yapısının en temel dayanaklarından biridir.

3.5.3.2. İşletmelere Yönelik Eğitim Programları

Dijital ekonominin hızlı gelişimi, işletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme biçimlerini önemli ölçüde etkilemiş ve bu durum, vergi uyumunun sağlanmasını zorlaştırmıştır. Özellikle dijital platformlar üzerinden gelir elde eden işletmelerin sayısındaki artış, vergi mevzuatının doğru şekilde anlaşılmasını ve uygulanmasını her zamankinden daha önemli hale getirmiştir (Taraktaş, 2019).

Bu noktada işletmelere yönelik eğitim programları, dijitalleşen ekonomik sistem içinde vergi bilincini artırmanın ve vergiye gönüllü uyumu güçlendirmenin en etkili yollarından biridir. Bu programlar, işletme sahiplerine ve çalışanlarına vergi mevzuatındaki güncel düzenlemeleri, dijital hizmet vergisi gibi yeni uygulamaları ve yükümlülükleri öğretmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca dijital vergi sistemlerine geçiş sürecinde karşılaşılabilecek sorunların aşılmasına katkı sağlayarak işletmelerin dijital dönüşümünü desteklemektedir. Eğitim içeriklerinin işletmelerin faaliyet alanlarına göre şekillendirilmesi, programların etkinliğini artırmaktadır. Örneğin e-ticaret işletmeleri dijital platformlarda geçerli vergi düzenlemeleri hakkında bilgiye ihtiyaç duyarken, küçük ölçekli işletmelerin temel muhasebe ve beyan süreçleri konusunda eğitilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, sektör bazlı eğitim modüllerinin geliştirilmesi önem taşımaktadır.

Eğitimlerin çevrimiçi veya yüz yüze olarak düzenlenmesi erişim kolaylığı sağlamaktadır; çevrimiçi seminerler zaman tasarrufu sağlarken, yüz yüze atölye çalışmaları daha interaktif bir öğrenme ortamı sunmaktadır. Eğitim materyallerinin açık, sade ve ulaşılabilir olması da işletmelerin bilgiye kolay erişmesini destekler. Bununla birlikte, eğitimlerin başarısı kamu kurumları ve sivil toplum kuruluşlarının iş birliğiyle doğrudan ilişkilidir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Ticaret Odaları ve Esnaf Birlikleriyle ortak yürüttüğü eğitimler, yerel düzeyde farkındalığın artmasına ve daha geniş kitlelere ulaşılmasına olanak tanır. Dijitalleşen vergi sistemleri kapsamında, işletmelerin sadece teorik değil aynı zamanda teknik bilgilere de ihtiyaç duyduğu açıktır. Bu nedenle eğitim programları, e-fatura, e-defter ve benzeri dijital uygulamaların kullanımını öğretmeli, bu araçların vergi beyanı ve mali raporlama süreçlerindeki rolünü açıklamalıdır. Böylece işletmeler dijital vergi sistemlerine uyum sağlayarak hata riskini azaltabilir ve vergi denetimlerinde sorun yaşamazlar. Ayrıca bu tür eğitimler, dijital hizmet vergisi ve diğer dijital vergi düzenlemelerinin doğru anlaşılmasını sağlayarak vergi kayıplarını önlemeye yardımcı olur. Eğitimlerin sadece bir defalık değil, düzenli aralıklarla güncellenmesi de büyük önem taşır çünkü dijital ekonomi sürekli gelişmekte ve buna paralel olarak vergi yasaları sık sık değişmektedir. Eğitimlerin güncel bilgilerle desteklenmesi, işletmelerin mevzuat değişikliklerine hızla uyum sağlamasını ve olası vergi hatalarını en aza indirmesini sağlar.

Özetle, dijital ekonomide vergi uyumunu artırmada işletmelere yönelik eğitim programları çok önemli bir araçtır. Bu programlar, işletmelere yalnızca yasal yükümlülüklerini öğretmekle kalmaz, aynı zamanda vergi sisteminin şeffaflığını ve adaletini güçlendirir. Türkiye'de bu tür programların yaygınlaştırılması, dijitalleşen

ekonomide vergi bilincinin gelişmesine, vergi kayıplarının azaltılmasına ve hem işletmelerin hem de devletin kazanımlarının artmasına önemli katkı sağlayacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dijitalleşmenin hız kazandığı günümüzde, ekonomik faaliyetlerin internet tabanlı platformlar üzerinden yürütülmesi, geleneksel vergi sistemlerini önemli ölçüde zorlamaktadır. Dijital ekonomi, üretimden pazarlamaya, danışmanlıktan finansal hizmetlere kadar pek çok süreci sanal ortama taşımış ve böylece işletmelerin fiziki bir varlık göstermeden gelir elde edebilmesine olanak tanımıştır. Ancak bu durum, mevcut vergi kurallarının yetersiz kalmasına neden olmuş; özellikle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından vergi matrahının aşınması sorununu gündeme getirmiştir. Kazançların dijital ortamda elde edilmesi, “kaynak ilkesi” gibi geleneksel vergilendirme esaslarının işlevini yitirmesine yol açmış, bu da ülkeler arasında gelir kaybı ve rekabet dengesizliği yaratmıştır.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik adımların, küresel ölçekte yaşanan dönüşüme tam anlamıyla yanıt veremediği görülmektedir. Dijital Hizmet Vergisi gibi yenilikçi düzenlemeler önemli bir başlangıç olsa da, sistemin karmaşıklığı ve uygulamada ortaya çıkan belirsizlikler hem mükellefler hem de idare açısından bazı sorunlar yaratmaktadır. Mevcut yapı, çok uluslu şirketlerin sistemdeki boşluklardan yararlanarak vergi yükümlülüklerini azaltmalarına zemin hazırlamakta ve bu durum vergi adaletini zedelemektedir.

Uluslararası düzeyde ise OECD’nin BEPS girişimi ve Avrupa Birliği’nin dijital vergilendirmeye ilişkin çalışmalarının, ülkelerin ortak hareket etmesi gerektiğini açıkça ortaya koyduğu görülmektedir. Türkiye’nin bu süreçlere uyum sağlama çabaları olumlu bir yönelim olsa da uygulamada karşılaşılan teknik ve hukuki zorlukların aşılması için daha fazla çaba gerekmektedir. Özellikle teknolojik altyapının güçlendirilmesi, vergi denetiminde dijital araçların etkin biçimde kullanılması ve uluslararası iş birliğinin artırılması bu noktada kritik öneme sahiptir. Teknolojinin vergi sistemine entegrasyonu, Türkiye’nin dijital ekonomide vergi kaybını azaltma hedefini destekleyecektir. E-fatura, e-defter ve dijital beyan sistemleri gibi uygulamaların yaygınlaştırılması, gelirlerin daha şeffaf biçimde izlenmesini sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi azaltabilir. Bunun yanında, veri analitiği ve yapay zekâ gibi teknolojilerin kullanımı, vergi kaçakçılığı yöntemlerini tespit etmede etkili bir araç olabilir. Ancak, bu teknolojilerin etkin kullanılabilmesi için vergi idaresi personelinin ve işletmelerin dijital okuryazarlığının artırılması büyük önem taşımaktadır.

Dijital ekonomide vergi matrahının aşınmasını önlemek için sadece teknik düzenlemeler değil, aynı zamanda toplumsal farkındalığın da güçlendirilmesi gerekmektedir. Vergi bilincinin artırılması, vatandaşların ödedikleri vergilerin topluma sağladığı faydaları kavramalarına yardımcı olacak ve sistemin meşruiyetini pekiştirecektir. Bu kapsamda eğitim faaliyetleri, bilgilendirme kampanyaları ve

mükellef destek programlarıyla vergi uyum kültürünün yaygınlaştırılması önem taşımaktadır. Ayrıca küçük ve orta ölçekli işletmelerin dijital sistemlere geçişinde karşılaşılabilecekleri maliyet ve teknik zorluklar dikkate alınarak teşvik mekanizmaları oluşturulmalıdır.

Sonuç olarak, dijital ekonominin büyümesiyle birlikte geleneksel vergi sistemleri dönüşüm ihtiyacıyla karşı karşıya kalmıştır. Türkiye'nin dijital hizmet vergisi gibi uygulamaları, vergi kayıplarını azaltma yönünde atılmış önemli adımlar olmakla birlikte, daha bütüncül bir stratejiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu stratejinin temel bileşenleri; uluslararası iş birliği, teknolojik altyapının güçlendirilmesi, mevzuatın sadeleştirilmesi ve toplumsal vergi bilincinin artırılması olmalıdır. Bu unsurlar bir araya getirildiğinde, dijital ekonominin sunduğu fırsatlar değerlendirilerek vergi adaleti korunacak ve sürdürülebilir bir ekonomik yapı oluşacaktır.

Dijital ekonomide vergi matrahının aşınması sorununu çözmek için öneriler geliştirmek, hem ulusal düzeyde vergi kayıplarını önlemek hem de uluslararası standartlara uyumu sağlamak açısından hayati önem taşır. Türkiye'nin dijital ekonomiye uyum sağlayabilmesi ve bu süreçte karşılaşılan zorlukların üstesinden gelebilmesi için teknolojik altyapının güçlendirilmesi, düzenleyici çerçevelerin modernize edilmesi ve paydaşlar arasında iş birliğinin artırılması gereklidir. Bunun yanı sıra, bilinçlendirme ve eğitim programlarıyla vergi uyumunun teşvik edilmesi, sistemin sürdürülebilirliğini artıracak kritik unsurlardan biridir.

Aşağıdaki öneriler, dijital ekonomide vergi matrahının aşınmasını önlemeye yönelik kapsamlı bir yaklaşım sunmayı amaçlamaktadır. Bu öneriler hem düzenleyici otoritelere hem de özel sektör ve akademik çevrelere rehberlik edebilecek şekilde tasarlanmıştır. Türkiye'nin dijital ekonomiyi etkin bir şekilde vergilendirebilmesi için, yenilikçi çözümlerle mevcut yapının eksikliklerinin giderilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bilgiler ışığında aşağıdaki öneriler sunulmuştur;

- Dijital Hizmet Vergisi Kapsamının Genişletilmesi: Uluslararası şirketlerin Türkiye'deki dijital hizmetlerden elde ettikleri gelirin adil bir şekilde vergilendirilmesi için daha geniş kapsamlı düzenlemeler yapılmalıdır.
- Dijital Hizmet Vergisi (DHV) kapsamında, “Mükellefin Türkiye’de ikametgâhının, iş yerinin ya da kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda veya gerekli görülen diğer hallerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, vergilendirilen işlemlere taraf olan ya da bu işlemlere aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” hükmü ile vergi güvenliği açısından önemli bir tedbir getirilmiştir. Ancak, bu düzenleme sorunun köklü bir çözümü niteliğinde değildir. Kalıcı bir çözüm sağlanabilmesi için, vergilemeye ilişkin şekli ve usuli esasları düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nda, işyeri tanımının yalnızca fiziki mekânlarla sınırlı kalmayıp dijital platformları ve sanal faaliyet alanlarını da kapsayacak biçimde genişletilmesi gerekmektedir. Aksi halde, mevcut vergi prensiplerinin dijital faaliyetleri yeterince kapsayamaması, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açacaktır.

- Bu yeni ekonomik düzende başarılı bir vergi planlaması yapabilmek için işletmelerin, vergi idarelerinin ve uluslararası paydaşların işbirliği içinde hareket etmesi büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin ve vergi kurumlarının büyük veri analitiği, bulut bilişim, yapay zekâ ve Web 3.0 gibi yenilikçi teknolojileri benimsemeleri, hem vergi süreçlerinin etkinliğini artıracak hem de dijital dönüşüme uyum sağlamalarını kolaylaştıracaktır.
- Vergi idarelerinin dijitalleşme sürecine ayak uydurarak teknoloji tabanlı denetim ve tahsilat sistemlerini geliştirmeleri, gelir kaybını önlemeye ve vergi uyumunu artırmaya katkı sağlayacaktır. Uluslararası düzeyde ise devletler ve çok taraflı kuruluşlar, dijital ekonominin sınır ötesi doğasından kaynaklanan vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlaması gibi sorunları çözmek amacıyla ortak politikalar geliştirmeli ve küresel işbirliğini güçlendirmelidir. Vergi kaçırmayı tespit eden yapay zekâ sistemleriyle veri analitiği ve yapay zekâ teknolojilerinden faydalananarak, vergi kaçırma girişimlerinin daha etkin bir şekilde tespit edilmesi sağlanabilir. Bu kapsamda, vergi politikalarının teknolojik gelişmeler doğrultusunda düzenli olarak güncellenmesi, sistemin sürdürülebilirliğini ve adaletini sağlamada kritik bir adımdır.
- Dijital ekonomide veri güvenliği ve gizlilik konuları da büyük önem taşımaktadır. Hem işletmelerin hem de vergi idarelerinin güçlü siber güvenlik önlemleri uygulayarak bilgi güvenliğini koruması gerekmektedir. Yapay zekâ ve otomasyonun vergi sistemine entegrasyonunda ise etik ilkelere ve şeffaflığa dikkat edilmelidir. Bu teknolojik dönüşüm sürecinde sektörler arası ve disiplinler arası işbirliği teşvik edilerek, teknoloji ve vergi politikalarının uyum içinde çalışması sağlanmalıdır.
- OECD'nin BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) raporları çerçevesinde ortaya koyduğu öneriler ve bu sürece diğer ülkelerin yaklaşımları dikkatle izlenmelidir. Dijital ekonomide adil bir vergilendirme sistemi kurabilmek için, bir yandan yüksek vergi gelirlerinin toplumsal refahı artırıcı etkisi değerlendirilirken, diğer yandan düşük vergi oranlarına sahip ülkelerin yatırım çekme stratejilerinin olası sonuçları da iyi analiz edilmelidir. Bu kapsamda, dijital ekonominin doğurduğu fırsatlar ve riskler dengeli bir şekilde ele alınmalı; elde edilen bulgular doğrultusunda, ulusal mevzuatta dijital vergilendirmeye ilişkin uyumlu ve tutarlı düzenlemelere yer verilmelidir. Ayrıca, uluslararası düzeyde ortak çözümler geliştirme çabaları desteklenmeli ve kamuoyunda vergi bilincini güçlendirecek politikalarla toplumsal farkındalık artırılarak vergi rekabeti ve kaçırmayı azaltıcı önlemler alınabilir.

- Dijital Hizmet Vergisi (DHV) yürürlüğe girmeden önce, 2019 yılı başlarında dijital reklam hizmetlerine yönelik olarak getirilen %15 oranındaki gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı uygulaması, günümüzde DHV ile birlikte değerlendirildiğinde aynı gelir unsuru üzerinden iki kez vergi alınması riskini doğurmuştur. Bu durum, vergi sisteminde karmaşaya yol açabileceği gibi, mükellefler açısından çifte vergilendirme ve hak ihlali olasılığını da artırmaktadır. Dolayısıyla, mevcut mevzuatın bu tür çakışmaları ve adaletsizlikleri önleyecek şekilde yeniden düzenlenmesi, vergi sisteminin bütünlüğü ve sağlıklı işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır.
- Teknolojik Altyapının Güçlendirilmesi: E-fatura, e-defter, e- beyanname ve diğer dijital uygulamaların kullanımının artırılması için teknolojik yatırımlara öncelik verilmelidir.
- Devletler, vergi politikalarını oluştururken paydaşlarla sürekli diyalog halinde olmalı ve dijital ekonominin doğurduğu yeni fırsatları değerlendirirken aynı zamanda riskleri de yönetebilmelidir. Vergi bilinci oluşturma kampanyaları düzenlenerek hem bireylerde hem de işletmelerde vergi bilincini ve uyumu artırmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır.
- Dijital Hizmet Vergisi Gelirlerinin Şeffaf Yönetimi: Bu gelirlerin hangi alanlarda kullanıldığının açıkça belirtilmesi, kamuoyunun güvenini artırabilir.

KAYNAKÇA

- 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.
- Alp, E. (2022). Beps Çerçevesinde Vergiyi Dolanma Yolları İle Mücadele Ve Türkiye. *Financial Analysis/Mali Çözüm Dergisi*, 32(171): 217-243.
- Arıkan, Z. (1998). Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza Ve Sonuçları. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 13(2): 127- 133.
- Arıkan, Z. & Tosuner, M. (2018). *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Artar, Y. (2019). Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama Ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri. (Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Artuç, T. (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Matrah Aşınması Sorunu, Dijital Vergileme, (ss. 315-339). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Avcı, O. (2017). E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı. *Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute/Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27): 248- 263
- Beydemir, M. (2022). Dijital Çağın Yeni Vergilendirme Kuralı: OECD'nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisi. *TNKÜ İİBF Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu*, 152-160.
- Biçer, R. & Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, (326):54-68.
- Birinci, N. & Eser, L. Y. (2017). Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede Beps eylem planı ve değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3):447-459.
- Birinci, N. (2018). Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp Ve Kaçağının Boyutu. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*. 9(24):70-72.
- Birinci, N. (2019). Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019; (176):505-527

Bozdoğanoglu, B. (2023). Blokzincir Teknolojisi ve Kamu İdarelerinde Kullanılabilirliği: Ülke Örnekleri ve Türkiye Değerlendirmesi. *Sayıştay Dergisi*, 34(130), 355-385.

Bozkurt, R. & Durgun Kaygısız, A. (2024). Dijitalleşme Ve Vergi Uygulamalarında Dijital Teknolojilerin Kullanılması. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2): 30-39.

Ceran, Y. & Çiçek, R. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim Ve Ekonomi*, 14 (1):291-303.

Civan, M. & Bal, V. (2002). E-Ticaret ve KOBİ'lerin Geleceği, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, 10-11 Mayıs, Hereke- Kocaeli.

Çakır, B. (2023). *Dijital hizmet vergisinin Türk vergi mevzuatı açısından incelenmesi: Türkiye ve seçilmiş ülke uygulamalarının karşılaştırılmalı analizi*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

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

Çelebi, A.K. & Kovancılar, B. (2021). *Dijital Devlet*. Ankara: Gazi Kitabevi.

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

Çetin Gerger, G. & Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*. 1(1):61-74.

Çiftçi, A. & Karakaş, Y. (2019). Dijitalleşen Zamanın İzdüşümünde: Kimliğin, Bedenin ve İletişimin Dönüşümü. *Online Academic Journal of Information Technology*, 10(37):7-26.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.04.2001 tarih ve E.2000/6449, K.2001/1618 sayılı kararı. (Erişim Tarihi:30.10.2025).

Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2005 tarih ve E: 2004/1777, K: 2005/238 sayılı kararı. (Erişim tarihi:23.10.2025).

Doğan, Z. & Hamşioğlu, A. B. (2002). “2002 Yılına Doğru Yeni Ekonomi Kavramı Üzerine Genel bir Değerlendirme ve Elektronik Ticaret Kavramı”, *Kocaeli Üniversitesi İİBF İktisat ve İşletme Bölümü, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi / Bildiriler Kitabı*, Hereke- Kocaeli, Mayıs 2002.

Düzenli, K. & Perdahçı, Z.N. (2024). Sanatın Yeni Dijital Çağı: NFT’ler ve Kullanım Alanları. *yedi: Sanat, Tasarım ve Bilim Dergisi, Sanatta Dijitalizm Özel Sayısı*: 17-33.

Emiroğlu, K. (2024). Elektronik ticarete işyeri kavramının vergilendirmeye etkisi: Güncel sorunlar ve Çözüm Önerileri. Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

Erey, E. & Erey, G. (2019). Sanal Ofislerin Vergi Mevzuatı Ve Vergi İdaresi Uygulamaları Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu*, (233):118-129.

Eroğlu, O. & Aksu, H. (2019). Dijital ekonominin getirdiği vergilendirme sorunlarının değerlendirilmesi: Kurumlar vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(4):59-78.

Eroğlu, O. (2025). Küresel Matrah Erozyonuna Karşı Geliştirilen Kurallar Çerçevesinde Dijital Ekonomide Türk Vergi Sistemi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), 471-501.

Ersöz, B. & Özmen, M. (2020). Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojilerinin Çalışanlar Üzerindeki Etkileri. *AJIT-e: Bilişim Teknolojileri Online Dergisi*, 11(42):170-179

Gedik, G. (2020). Beps Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1(2):27-48.

Gediz Oral, B. & Yeşilkaya, Y. (2021). Kripto Paraların Vergilendirilmesi. *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 3(1):78-93.

GİB. (2022,2023,2024). <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/eylem-planlari>, (Erişim Tarihi:23.10.2025).

Gökbunar, R. & Utkuseven, A. (2002). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan gelişmeler: Yeni İpek Yolu bir vergi cenneti mi? *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (27).

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.

Huseynli, N. (2024). Dijital Finansın Temelleri: Blockzincir Ve Kripto Paralar. *Uluslararası Finansal Ekonomi Ve Bankacılık Uygulamaları Dergisi*, 5(1):52-67.

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

Kara, M.C. & Öz, E. (2024). Matrah Aşındırma Ve Kâr Kaydırma Projesi'nde Geline Aşama Ve Kazanımlar. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(3):465-497

Karaçor, Z., Güvenek, B., & Karadoğan, E. (2020). Ekonominin değişen maskesi: Dijital ekonomi. *Journal Of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 6(34): 2140-2149.

Kaya, M. G., & Akçay, E. (2017).Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplikasyonların (Is Yeri Olusması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü Vb.) Degerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi. *Mali Cözüm Dergisi*, 27, 57.

Keskin Çakmak, E. (2025). Dijital Çağda Vergi İdareleri: Türk Vergi İdaresinin Dijital Dönüşüm Olgunluğu. *Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2025*; (188):215-250.

Köse, Y. (2022). Bir Neoliberalizm Restorasyonu: Oecd Beps Eylem Planı. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4):775-785.

Master Özcan, P. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges-October/Ekim 2016*, 6(2):73-82.

Master Özcan P. & Cura, S. (2022). Dijital Vergilemenin Geleceği: Ortak Bir Konsensüs Oluşturma Çabaları. *Dijital Vergileme* (ss.449-476). Ankara: Gazi Kitabevi.

Mercan, G., Özuyar, S. E. G., & Çalışkan, Ş. (2023). Çok uluslu şirketler ve Türkiye: Küresel asgari kurumlar vergisi. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 5(Özel Sayı):106-130.

Mert, H. & Bayar, E. (2020). Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi Ve Karşılaşılan Sorunlar. *6th Global Business Research Congress V.11-2020*(6):28-33.

Mıynat, M. & Canbay, T. (2022). *Dijital Vergileme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Muter, N.B, Çelebi, A.K. ve Sakınç, S. (2016). *Kamu Maliyesi*, Manisa: Emek Matbaası.

Nas, A. (2019). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları Ve Hukuki Sonuçları. *TAAD*, 10(37):25- 49.

Organ, İ. & Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1):63-84.

Öner, M. Y. (21.10.2025). KURGAN Yazıları ve Yeni Bir Denetim Yaklaşımı. KPMG. <https://kpmgvergi.com/blog/kurgan-yazilari-ve-yeni-bir-denetim-yaklasimi/1363> , (31.10.2025).

Öz, E. & Yaraşır, S. (2009). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. *Finansal Araştırmalar Merkezi Konferans Dergisi*, 52:1-39.

Özbay, R. D. & Genç, S. Y. (2023). Dijital Ekonomi: SistematiK Bir Literatür Araştırması. *JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy*, 8(2):606-618.

Özen, Ü. & Sarı, A. (2008). İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum ve Davranışları. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 1(3):15-26.

Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma Ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1):237-254.

Pwc. (2021). Vergi Bülteni, Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimini Düzenleyen Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları Yürürlüğe Girdi. 2021/42, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2021/vergi-konularinda-otomatik-bilgi-degisimini-duzenleyen-cok-taraflı-yetkili-makam-anlasmalari.html>, (31.10.2025).

Saraçoğlu, F. (2015). G20 Antalya Liderler Bildirgesi Ve Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı (Beps) Eylem Planı. *Mali Çözüm Dergisi*. 25(131):1-69.

Sezen, A. & Kutbay, H. (2024). *Dijital Ekonomide Vergilendirme Çeşitli Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları*. İstanbul: Efe Akademi Yayınları.

Şahin, K. % Turan, B. O. (2018). Üç Boyutlu Yazıcı Teknolojilerinin Karşılaştırmalı Analizi. *Stratejik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(2):97-116.

Şimşek, H. Z. & Yay, S. (2023). E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 15(28):35-60.

Taraktaş, A. (2019). Avrupa Birliği Perspektifinden Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinin Adil Ve Büyüme Dostu Yaklaşım Bağlamında Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (236):90-107.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı. (2023). On İkinci Kalkınma Planı 2024-2028, Dijitalleşme Ve Vergileme. *Çalışma Grubu Raporu*, Ankara:2023.

Topçu, B. A. (2021). Dijital ekonomi ve göstergelerinin sürdürülebilir kalkınma üzerindeki etkisi: AB ülkeleri örneği. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 4(2): 455-465.

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

Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

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. & Ünsal, H. (2021). Dijital Ekonominin Türkiye'de Üç Basamaklı Vergilendirilmesi. *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.

Uzun Kocamış, T, & Kekeç, H. M. (2017). Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye'de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci. *Vergi Sorunları Dergisi*, 40(348): 94-102.

Varnalı, T. (2024). Elektronik Ticaretin Vergilendirme Zorlukları Ve Çözüm Yolları. *Toplum Ekonomi ve Yönetim Dergisi*. 5(1):195-224.

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

Yılmaz, E., Kızıl, C., & Aslan, T. (2018, December). Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı Yoluyla Vergi Gelirlerinin Azaltılması Ve Uluslararası İşbirliği Yoluyla Alınan Önlemler. In *SETSCI-Conference Proceedings* (Vol. 3, pp. 405-411). SETSCI-Conference Proceedings.

Yüce, M., & Akbulut, N. (2018). Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (68):105-123.

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



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı: : Kadircan OTAN

Öğrenim ve İş Durumu

2013- 2018 : Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi Hukuk Fakültesi

2016- 2020 : Anadolu Üniversitesi Yerel Yönetimler Bölümü

2020- 2023 : Anadolu Üniversitesi Uluslararası İlişkiler Bölümü

2019- : İzmir Barosu / Avukat

