

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çağla AYDIN

EYLÜL-2025

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çağla AYDIN

ORCID:

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Nagihan BİRİNCİ

EYLÜL-2025

TRABZON

ONAY

Çağla AYDIN tarafından hazırlanan “Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Önerileri” adlı bu Çalışma 22.10.2025 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Levent Yahya ESER	Başkan	☐	☐	
Doç. Dr. Nagihan BİRİNCİ	Üye	☐	☐	
Doç. Dr. Tuba GEZER	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Haydar AKYAZI
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ – Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Çağla AYDIN

17.09.2025

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesine ve bu doğrultuda dijital ekonominin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dijital ekonominin sunduğu yenilikler, küresel ölçekte ekonomik büyümeyi desteklerken, aynı zamanda mevcut vergi sistemleri açısından sorunları da beraberinde getirmiştir. Şöyle ki, mükellefin kim olduğunun tespiti, elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesi, gelirin hangi yargı alanında vergilendirileceği, bu faaliyetlerden elde edilen gelirin miktarının ve matrahının doğru şekilde tespit edilmesi ve uygulanacak vergi rejiminin tespiti konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar yalnızca bunlarla sınırlı kalmamakta; aynı zamanda gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, servet vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi çeşitli vergi türleri açısından da sorunlar doğurmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunları analiz etmek ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerini ortaya koymaktır. Çalışmada öncelikle dijitalleşme ve dijital ekonomiye yönelik kavramsal ve teorik çerçeve ele alınmış, ardından dijitalleşme ve özellikle dijital ekonominin beraberinde getirdiği sorunlara değinilmiştir. Son bölümde ise dijital ekonomide vergilendirme ile ilgili çeşitli çözüm önerileri sunulmakla birlikte hem ulusal hem de uluslararası düzeyde uygulanabilecek stratejiler üzerinde durulmuştur.

Bu tez çalışmasının her aşamasında bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren, yönlendirmeleriyle araştırma sürecimi şekillendiren ve sabrı ile destek olan Sayın danışmanım Doç. Dr. Nagihan BİRİNCİ'ye gönülden teşekkür ederim. Yapıcı eleştirileri ve değerli önerileri, çalışmamın akademik niteliğini artırmış, aynı zamanda tezimin her aşamasında bilimsel bakış açımı geliştirmeme de büyük katkıda bulunmuştur. Saygıdeğer hocama, bana ayırdığı zaman, gösterdiği ilgi ve özverili desteğinden ötürü saygı ve minnetlerimi sunarım. Hayatım boyunca bana koşulsuz sevgi ve destek veren, fedakârlıklarıyla yanımda olan sevgili anneme, babama ve kardeşime teşekkür ederim. Onların sevgisi, sabrı ve inancı akademik çalışmamı tamamlamamda en büyük motivasyon kaynağım olmuştur. Ayrıca eğitim hayatım boyunca bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım tüm değerli hocalarıma da teşekkür ederim.

Eylül, 2025

Çağla AYDIN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
GRAFİKLER LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DİJİTAL EKONOMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	3-28
1.1. Dijitalleşme ve Dijital Dönüşümün Tanımı.....	3
1.2. Dijital Ekonominin Tanımı.....	5
1.3. Dijital Ekonominin Unsurları.....	7
1.3.1. Elektronik Ticaret	7
1.3.2. Çevrimiçi Reklamcılık	10
1.3.3. Bulut Bilişimi.....	11
1.3.4. Çevrimiçi Ödeme Hizmetleri	12
1.3.5. 3 Boyutlu Üretim Teknolojisi	13
1.3.6. Uygulama Mağazaları	14
1.3.7. Yüksek Hız Ticareti	14
1.3.8. Katılımcı Platformlar	15
1.4. Dijital Ekonominin Ayırt Edici Özellikleri	16
1.4.1. Ağ Etkileri.....	16
1.4.2. Hareketlilik	17
1.5. Dijital Ekonominin Gelişimi	19
1.5.1. Küreselleşme.....	20
1.5.2. İnternet	21
1.5.3. Akıllı Telefonlar	24
1.5.4. DESI Göstergeleri	24
1.6. Dijital Ekonominin Genel Ekonomi İçindeki Yeri	25

1.6.1. Dijital Ekonominin Ekonomik Büyüme Etkileri.....	26
1.6.2. Dijital Ekonominin İşgücüne ve İstihdama Etkileri.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME SORUNLARI.....	29-52
2.1. Dijital Ekonomi ve Vergi İlişkisi.....	29
2.2. Dijital Ekonomide Vergilendirme İlkeleri.....	31
2.3. Dijital Ekonomide Vergilendirme Alanında Ortaya Çıkan Temel Sorunlar	32
2.3.1. Doğrudan Vergilendirmede Ortaya Çıkan Sorunlar	34
2.3.1.1. Gelirin Niteliği Sorunu	36
2.3.1.2. Sabit İş Yeri Sorunu	36
2.3.1.3. Veri Sorunu	37
2.3.1.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Sorunu	37
2.3.1.5. Servet Vergileri Açısından Sorunlar.....	39
2.3.2. Dolaylı Vergilendirmede Ortaya Çıkan Sorunlar	41
2.3.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar.....	41
2.3.2.2. Gümrük Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar.....	45
2.3.2.3. Damga Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar.....	46
2.3.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar	46
2.4. Dijital Ekonomide Vergi Planlaması	48
2.5. Dijital Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığı	49
2.6. Dijital Ekonomi ve Vergi Denetimi.....	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİSEL ÖNLEMLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	53-99
3.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Uluslararası Çalışmalar	53
3.1.1. OECD Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri	53
3.1.1.1. BEPS Eylem Planı	54
3.1.1.2. Asgari Kurumlar Vergisi	60
3.1.2. Avrupa Birliği Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri	70
3.1.2.1. Dijital Tek Pazar	71
3.1.2.2. Mini Tek Durak Mağazası	72
3.1.3. Birleşmiş Milletler Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri.....	73
3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ulusal Çalışmalar	73
3.2.1. Dijital Hizmet Vergisi	73
3.2.1.1. Birleşik Krallık	80
3.2.1.2. Fransa.....	80

3.2.1.3. Macaristan	81
3.2.1.4. İtalya	82
3.2.1.5. Danimarka	82
3.2.1.6. Portekiz.....	83
3.2.1.7. İspanya.....	84
3.2.1.8. İsviçre	84
3.2.1.9. Avusturya	85
3.2.1.10. Polonya	85
3.2.1.11. Hindistan.....	86
3.2.1.12. Kenya.....	87
3.2.1.13. Türkiye.....	88
3.2.2. Katma Değer Vergisi	91
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	100
KAYNAKÇA.....	105
ÖZGEÇMİŞ.....	135

ÖZET

Küreselleşmenin etkisiyle dönüşüm sürecine giren dünya ekonomisinde, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin bir sonucu olarak dijital ekonomi ortaya çıkmış ve bu yapı, iş süreçlerini dönüştürerek ekonomik ilişkileri yeniden şekillendirerek yeni iş olanakları yaratmıştır. Bununla birlikte, dijital ekonominin hızlı büyümesi küresel vergi sistemleri açısından çeşitli sorunları gündeme getirmiştir. Dijital faaliyetlerin coğrafi sınırların ötesinde gerçekleştirilebilmesi, şirketlerin gelirlerini ülkeler arasında kolaylıkla aktarabilmelerine imkân tanımakta ve bu durum vergi tabanının aşınmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda, OECD tarafından geliştirilen BEPS projesi, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması yoluyla vergi yüklerini azaltmalarını engellemeye yönelik önlemler içermektedir. Buna ek olarak, küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması, dijital şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülke fark etmeksizin belirli bir oranın altında vergilendirilmesini önleyerek uluslararası vergi adaletini güçlendirmeyi hedeflemektedir. Ayrıca birçok ülke, farklı oranlarda dijital hizmet vergileri uygulayarak dijital ekonomide vergi uyumunu artırmayı amaçlamaktadır. Bu tür önlemler, dijital ekonomideki vergisel sorunların çözümünde uluslararası iş birliğinin önemini vurgulamakta ve ülkelerin vergi tabanlarını korumalarına hizmet etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, dijital ekonomide vergilendirme sorunlarını tespit etmek ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman tarama yöntemi kullanılarak yerli ve yabancı literatür taraması yapılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde dijitalleşme, dijital dönüşüm ve dijital ekonomi kavramları ele alınarak dijital ekonominin genel özellikleri ve genel ekonomi içindeki yeri değerlendirilmiştir. İkinci bölümde, dijital ekonominin vergilendirilmesi incelenmiş; bu süreçte ortaya çıkan vergisel sorunlar ve farklı vergi türlerinde karşılaşılan güçlükler tartışılmıştır. Üçüncü bölümde ise, dijital ekonominin vergilendirmesine yönelik uluslararası ve ulusal düzeyde gerçekleştirilen çalışmalar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

Çalışmada, tek taraflı dijital hizmet vergilerindeki eksikliklerin giderilmesi ve kademeli olarak kaldırılması ve yerlerine yeni ulusal vergilerin getirilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, OECD'nin 1. ve 2. Sütun mekanizmalarının eş zamanlı ve uyumlu biçimde uygulanmasının, uluslararası vergi sisteminde adaletin, istikrarın ve öngörülebilirliğin sağlanması açısından kritik önem taşıdığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, dijital ekonominin dinamik yapısı dikkate alınarak vergi politikalarının esnek ve uyum sağlayabilir nitelikte tasarlanması gerekmekte olup, bu bağlamda vergi kanunları ile vergi sistemlerinin güncellenmesi büyük önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, BEPS, Dijital Hizmet Vergisi, Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

ABSTRACT

In the global economy undergoing a transformation driven by globalization, the digital economy has emerged as a result of advances in information and communication technologies. This structure has transformed business processes, reshaped economic relations, and created new job opportunities. However, the rapid growth of the digital economy has raised various challenges for global tax systems. The ability to conduct digital activities across geographical borders allows companies to easily transfer their income between countries, leading to erosion of the tax base. In this context, the BEPS project developed by the OECD includes measures to prevent multinational corporations from reducing their tax burdens through tax planning. Furthermore, the implementation of the global minimum corporate tax aims to strengthen international tax equity by preventing digital companies from being taxed below a certain rate regardless of their country of operation. Furthermore, many countries aim to increase tax compliance in the digital economy by imposing digital service taxes at different rates. Such measures highlight the importance of international cooperation in resolving tax issues in the digital economy and serve to protect countries' tax bases.

The purpose of this study is to identify the tax issues arising from the digital economy and to develop solutions for these issues. This study conducted a review of domestic and international literature using the document review method, a qualitative research method. The study consists of three sections. The first section addresses the concepts of digitalization, digital transformation, and the digital economy, assessing the general characteristics of the digital economy and its place within the overall economy. The second section examines the taxation of the digital economy, discussing the tax issues arising from this process and the challenges encountered in different tax types. The third section examines international and national studies and proposed solutions related to the taxation of the digital economy.

The study concluded that the shortcomings of unilateral digital service taxes should be addressed, these taxes should be phased out, and new national taxes should not be introduced in their place. Furthermore, it was determined that the simultaneous and harmonious implementation of the OECD's Pillars 1 and 2 mechanisms is critical to ensuring fairness, stability, and predictability in the international tax system. Furthermore, tax policies must be designed to be flexible and adaptable, taking into account the dynamic nature of the digital economy. In this context, updating tax laws and tax systems is crucial.

Keywords: Digital Economy, BEPS, Digital Services Tax, Global Minimum Corporate Tax

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Dünya'nın En Büyük 15 E-Ticaret Şirketlerinin Listesi.....	10
2	Sınır Ötesi E-ticaret Malları İşlemi (Mesafeli Satış)	44
3	Dünyanın Offshore Finansal Zenginliği ve Vergi Geliri Kaybı	47
4	BEPS Eylem Planları	55
5	BEPS ile Mücadelede Üç Temel İlke.....	59
6	Küresel Vergi Reformu: İki Sütun Yaklaşımının Temel Unsurları.....	65
7	2. Sütunun Seçili Ülkelerde Uygulanma Durumu	66
8	Dünya'da Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları.....	74
9	Avrupa'da 2025 Mayıs Ayı İtibarıyla Duyurulan, Önerilen ve Uygulanan Dijital Hizmet Vergileri.....	76
10	Bir İşletmenin 2020 Hesap Döneminde Elde Ettiği Kümülatif Hasılat	88
11	Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Tutarlar Bin TL cinsindendir).....	90
12	Yabancı Dijital Hizmet Sağlayıcılarına Uygulanan KDV Rejimi.....	93

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Dijital Dönüşüm: Dördüncü Sanayi Devrimi	3
2	Dijital Ekonominin Şablonu	6
3	Katılımcı Platform Örnekleri.....	16
4	Dijitale Geçiş Entegre Politika Çalışması.....	20
5	Dünya Çapında Dijitalleşme.....	26
6	Global BİT Pazar Büyüklüğü (milyar USD)	27
7	Agresif vergi planlaması tanımının sınırları	48
8	Avrupa’da Dijital Hizmet Vergileri.....	75

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Yıllara Göre E-Ticaret Hacmi (Milyar TL)	16
2	Ziyaret Payına Göre Nisan 2023 İçin Dünya Çapında En Popüler Web Siteleri	16
3	2005'ten 2023'e Kadar Dünya Çapındaki İnternet Kullanıcılarının Sayısı	22
4	Dünyanın En Büyük Dijital Nüfusuna Sahip Ülkeler (Ocak 2023/Milyon)	22
5	En Çok Kazandıran İlk 5 Dijital Ticaret Kategorisi, 2023 (Dolar)	23

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
B2B	: İşletmeden işletmeye
B2C	: İşletmeden tüketiciye
B2G	: İşletmeden devlete
BEPS	: Matrah aşındırma ve kâr aktarımı
BİT	: Bilgi ve İletişim Teknolojileri
BM	: Birleşmiş Milletler
C2C	: Tüketiciden tüketiciye
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
EC2	: Elastic Compute Cloud Hizmeti
ESS	: Ekonomik Varlık Standardı
GAE	: Google App Engine
GILTI	: Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergilendirilmiş Gelir
GST	: Mal ve Hizmet Vergisi
HFT	: Yüksek frekanslı ticaret
IaaS	: Altyapı Hizmeti
IIR	: Gelir dahil etme kuralı
KDV	: Katma Değer Vergisi
NIST	: Uluslararası Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
OEEC	: Avrupa Ekonomik İş birliği Örgütü
OSS	: Tek durak noktası
PaaS	: Platform hizmeti
PE	: Kalıcı iş yeri
PwC	: PricewaterhouseCoopers
QDMTT	: Nitelikli ulusal asgari vergi
SaaS	: Yazılım hizmeti
SEP	: Ekonomik mevcudiyet
TÜBİSAD	: Türkiye Bilişim Sanayicileri Derneği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UCC	: Kullanıcı tarafından oluşturulan içerik
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
UTPR	: Yetersiz vergilendirilen ödemeler kuralı

WWW : World Wide Web
XaaS : Her şeyin hizmet olarak değerlendirilmesi
YFİ : Yüksek frekanslı işlem



GİRİŞ

İnternet erişiminin yaygınlaşması ve mobil iletişim ağlarındaki gelişmeler, küreselleşmenin etkisiyle dünyayı giderek daha bütünleşik bir pazar haline getirmiştir. Bu dönüşüm, e-ticarete yönelik talebin artmasına zemin hazırlamış; böylece endüstriyel ekonomiden dijital ekonomiye geçiş süreci hız kazanmıştır. Günümüzde dijital teknolojilere dayalı olarak işleyen ekonomik yapı, geleneksel ekonomik faaliyetlerle eş zamanlı ve paralel biçimde büyümeye devam etmekte, küresel ölçekte ekonomik ilişkilerin şekillenmesine katkı sağlamaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ile ticaret politikalarının serbestleşmesi, dijital ekonominin işletmelere daha önce yerel varlık gerektiren birçok işlevi merkezi düzeyde yürütme imkânı sunmasına olanak tanımıştır. Bu gelişmeler, piyasa ekonomilerinde geleneksel iş modellerinin geçerliliğini yitirmesine yol açmıştır. Dijital ekonominin sanal ve sınır tanımayan yapısı, işletmelere fiziksel varlık gereksinimi olmaksızın sınır ötesi dijital işlemler aracılığıyla küresel ölçekte faaliyet gösterme olanağı sunmaktadır.

Dijital ekonomik faaliyetler, doğrudan vergilendirme açısından vergi mükellefiyetinin, gelir türünün, gelirin elde edildiği yerin ve vergi matrahının belirlenmesinde çeşitli belirsizlikler yaratmaktadır. Ayrıca, ikametgâh ve kaynak ilkeleri gibi fiziki unsurlara dayalı geleneksel kavramların yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Dolaylı vergilendirme açısından ise, yüksek oranda dijitalleşmiş işletmelerin, tüketim vergilerini azaltmak amacıyla satış noktalarını düşük vergi oranlı ülkelere taşımaları, KDV uygulamalarında önemli sorunlar doğurmaktadır. Çevrimiçi satışlarda KDV muafiyetleri, hizmetler ve maddi olmayan varlıkların ticaretindeki hızlı büyümeyle birlikte artmaktadır. Elektronik teslimatlar yoluyla somut olmayan ürünlerin geleneksel gümrük prosedürlerine tabi olmadan sınır ötesine geçmesi de ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra, dijital ortamda tarafların yalnızca butonlarla akdettiği sözleşmelerin damga vergisine tabi olmaması, vergi tabanının daha da daralmasına yol açmaktadır. Ayrıca, internet üzerinden hizmet veren kıyı bankaları ve sanal bankaların tercih edilmesi, mükelleflerin geleneksel bankacılık sistemine olan talebini azaltarak hem gelir ve kurumlar vergileri hem de dolaylı vergiler açısından kayıplara neden olmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, dijital ekonomideki vergisel sorunları belirlemek ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Çalışmada öncelikle dijital ekonomi kavramsal çerçevede ayrıntılı biçimde ele alınmış, ardından bu dönüşümün yol açtığı vergisel sorunlar detaylı şekilde incelenmiştir. Devam eden bölümlerde ise, bu sorunlara karşı alınabilecek önlemler ve geliştirilecek çözüm önerileri tartışılmıştır. Bu bağlamda, ülkelerin uygulamaya koyduğu tek taraflı dijital hizmet vergileri incelenmiş, ancak söz konusu vergilerin ortaya çıkan sorunların çözümünde yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu noktada, OECD/G20 öncülüğünde geliştirilen Küresel Asgari Kurumlar

Vergisi, uluslararası vergi sistemine yönelik kapsamlı bir reform paketi olarak önemli bir alternatif niteliği taşımaktadır. Bu kapsamda, ülkelerin ortak bir zeminde buluşturulması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve vergi tabanındaki aşınmanın asgari seviyeye indirilmesi hedeflenmektedir. Çalışmada yöntem olarak doküman tarama tekniği kullanılmış, yerli ve yabancı literatür kapsamlı biçimde incelenmiştir. Özellikle görece yeni bir uygulama olan küresel asgari kurumlar vergisinin yürürlüğe girdiği ülkeler analiz edilerek, elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

Çalışma esas olarak üç bölümden oluşmaktadır. Bu tez çalışmasının birinci bölümünde, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları ele alınmış; teknolojik gelişmelerin iş süreçleri ve ekonomik faaliyetler üzerindeki dönüştürücü etkileri incelenmiştir. Ardından dijital ekonomi kavramı tanımlanarak, dijital ekonominin temel özellikleri ve ayırt edici özellikleri detaylı şekilde açıklanmıştır. Dijital ekonominin, bilgi ve iletişim teknolojilerinden yapay zekâya, büyük veri analitiğinden nesnelerin internetine kadar geniş bir ekosisteme dayandığı; geleneksel ekonomiden farklı olarak hız, esneklik, ağ etkisi ve yenilikçilik gibi özelliklerle öne çıktığı belirtilmiştir. Ayrıca, dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki konumu değerlendirilmiş; ekonomik büyüme, işgücü ve istihdam üzerindeki rolü tartışılmıştır. Bu doğrultuda birinci bölüm, dijital ekonomiye ilişkin kavramsal bir temel sunarak sonraki bölümlerin analizine zemin hazırlamaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu ele alınmış ve bu süreçte karşılaşılan sorunlar incelenmiştir. Öncelikle dijital ekonomi ile vergi arasındaki ilişki ortaya koyulmuş, dijital ekonomide uygulanması gereken vergilendirme ilkeleri değerlendirilmiştir. Ardından dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunlar analiz edilmiş; doğrudan ve dolaylı vergilerde karşılaşılan güçlükler detaylı şekilde tartışılmıştır. Bu çerçevede özellikle gelirin niteliğinin belirlenmesi, sabit iş yeri kavramının dijital ortamda yeniden tanımlanması ve veriye ilişkin sorunlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile gümrük vergisine ilişkin uygulamalarda ortaya çıkan zorluklar değerlendirilmiştir.

Son olarak üçüncü bölümde ise, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uluslararası ve ulusal düzeyde geliştirilen önlemler ile çözüm önerileri incelenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak, OECD, AB ve BM'nin çalışmaları ele alınmış; OECD'nin BEPS projesi ve asgari kurumlar vergisi uygulaması, AB'nin dijital tek pazar stratejisi ile mini tek durak mağazası sistemi, BM'nin önerileri değerlendirilmiştir. Ardından dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik ulusal çalışmalar incelenmiş özellikle dijital hizmet vergisi uygulamaları, ülkeler bazında ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Son olarak KDV uygulamalarının dijital ekonomi bağlamındaki yansımaları da incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

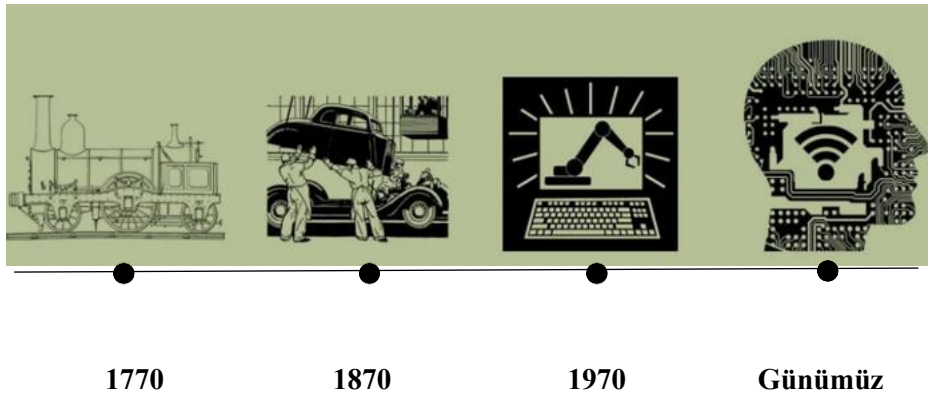
1. DİJİTAL EKONOMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde öncelikle dijitalleşme ve dijital ekonomi kavramlarına değinilmiştir. Ardından dijital ekonominin tanımı, temel unsurları ve ayırt edici özellikleri ele alınmıştır. Bununla birlikte dijital ekonominin gelişim süreci incelenmiş ve özellikle ekonomik büyüme, iş gücü ve istihdam üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda söz konusu bölüm, dijital ekonomiye ilişkin sonraki bölümlerde yapılacak tartışma ve analizler için teorik bir temel oluşturmakta ve çalışmanın kavramsal çerçevesini şekillendirmektedir.

1.1. Dijitalleşme ve Dijital Dönüşümün Tanımı

Latincedeki karşılığı parmak olan “digitus” kelimesinden türetilen dijital terimi, enformasyon sistemlerinin kökenini oluşturan sayısallaştırmayı ifade etmektedir (Klein, 2020: 998). Dijitalleşme, günümüzde endüstri ve toplumun tüm sektörlerini yeniden şekillendiren teknolojik bir trenddir (Lang, 2021: 1). Dijitalleşme kelimesi bilişim çözümlerinin yenilikçi yönetim ve yönetim sürecine dahil edilmesini ve bunun sonucunda nesnelerin internetinden e-devlete kadar tüm sistemlerde bilgi teknolojilerinin kullanılmasını ifade eden bir terimdir (Irkinovich, 2022: 198). Dijitalleşme, şirketin kaynaklarını, dijital teknolojilerin sunduğu fırsatları kullanarak gelir, büyüme ve şirkete değer katacak operasyonel sonuçlara dönüştürme süreci olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle dijitalleşme, şirketin bilgi, insan ve teknoloji gibi kaynaklarını farklı şekillerde bir araya getirerek bu kaynakları daha verimli kullanmak amacıyla teknolojiye dayanarak yapılan değişimdir (Accenture, 2015: 5).

Şekil 1: Dijital Dönüşüm: Dördüncü Sanayi Devrimi



Kaynak: Marr, 2018

İlk sanayi devrimi 1760 yılında buhar makinesinin icadıyla başlamıştır. Buhar makinesi, çiftçilik ve feodal toplumdaki yeni üretim sürecine geçişi sağlamıştır. Bu geçiş, ana enerji olarak

kömürün kullanılmasını ve trenlerin ana ulaşım aracı olmasını içermektedir. İkinci sanayi devrimi 1900 yılında içten yanmalı motorun icadıyla başlamıştır. Bu, seri üretime güç sağlamak için petrol ve elektrik kullanan hızlı bir sanayileşme dönemine yol açmıştır (Xu, 2018: 90). Üçüncü sanayi devrimi 1970 yılında başlamış ve üretimi otomatikleştirmek için elektronik ve bilgi teknolojisinin uygulanmasıyla karakterize edilmiştir. Dördüncü sanayi devrimi, nesnelerin interneti, yapay zekâ, gelişmiş robotlar, otonom araçlar, bulut bilişim, büyük veri kümeleri, artırılmış gerçeklik, 3D baskı, nanomalzemeler, dağıtılmış veri tabanları ve yapay zekâ ürünleri için ikiz teknoloji uygulaması yoluyla dijital üretim teknolojisinin kullanımını içeren değer yaratma zincirinin kapsamlı bir dönüşümü olarak tanımlanmaktadır (Rymarczyk, 2020: 187).

Toplumların evrimi, Avcı Toplum, Tarım Toplumu, Sanayi Toplumu, Toplum 4.0 yani Bilgi Toplumu ve son olarak Toplum 5.0 yani teknoloji destekli toplumsal dönüşüm olmak üzere 5 aşamada tanımlanmıştır (TÜBİSAD, 2021: 8- 9). İnsanlar, firmalar ve hükümetler geçmişe göre farklı yaşamakta, etkileşime girmekte, üretmekte, çalışmakta ve bu değişimler gün geçtikçe hız kazanmaktadır. Birbirine bağımlı dijital teknolojilerden oluşan bir ekosistem, dijital dönüşümün temelini oluşturmaktadır. Bu dijital teknoloji ekosistemi, önemli bir ekonomik ve sosyal değer kaynağı haline gelen büyük miktarda veriye dayanmaktadır. Dijital teknolojiler ve veriler dönüşümseldir (OECD, t.y.). Dijital dönüşüm, ekonominin tüm sektörlerinde inovasyonu etkileyen çok yönlü bir olgudur (OECD, 2020). Dijital dönüşüm, bir kurumun teknolojiyi etkin bir şekilde kullanarak iş süreçlerini optimize etmesi ve iş modellerini, verilerini modern dijital bir işletmeye dönüştürmesidir. Ancak dijital dönüşüm sadece teknolojik değil aynı zamanda kültürel ve organizasyonel bir değişim sürecidir (TÜBİSAD, 2021: 53). Dijital dönüşüm, yeniliği teşvik etmekte, verimlilik yaratmakta ve hizmetleri iyileştirirken daha kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi teşvik etmekte ve refahı artırmaktadır. Aynı zamanda bu değişimin kapsamı ve hızı, vergilendirme de dahil olmak üzere birçok politika alanında zorluklara yol açmaktadır (OECD, 2022: 7).

Günümüzde, geniş bant internet erişiminin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak dijital ekonomi hızla yükselmektedir. Bu, gelişmiş mobil ağların ortaya çıkışı ve dijital cihazlara toplu erişimle birleştiğinde dijital içeriğin sınırsız bir şekilde online dağıtımını kolaylaştırmaktadır (World Bank, 2022: 4). Dijital, rekabete yönelik teknolojik bir yaklaşımı ima etse de dijital yaklaşımların kullanılması, markaların hızla değişen pazar koşullarına adapte olmasına ve müşteri beklentilerini karşılayarak güçlü bir konum elde etmelerine olanak tanımaktadır (Solis vd., 2014: 3).

Dijital dönüşüm, üretkenliği, değer yaratmayı ve toplumsal refahı artırmak için yıkıcı teknolojilerin benimsenmesiyle ilgilidir (Ebert ve Duarte, 2018: 1). Toplumdaki dijital dönüşümün, sosyal medyanın yükselişiyle insanların birbirleriyle etkileşim şekli ve internet çağında iş yapma şekli üzerinde önemli etkileri vardır (ICAEW, 2019: 2). İş süreçlerinin dijital otomasyonu, dijital iş modellerinin kütesiz ve sıfır marjinal maliyetle ölçeğe ulaşmasını sağlamaktadır. İş süreçlerini kolaylaştırmak ve rekabet avantajını sürdürmek için fiziksel işgücünün yerini dijital inovasyonun

kullanımı almaktadır (World Bank, 2022: 19). Dijital dönüşüm, evrensel olarak işletmeleri değiştirmektedir. Dijitalleşme önemli olmakla birlikte, dijital dönüşüm için en büyük fırsat, gelecek vadeden markaların vizyonuna, amacına ve kültürüne modern DNA'yı aşılmasıdır (Solis vd., 2014: 3). Dijital dönüşüm, dünya çapındaki özellikle Google, Facebook, Amazon, Apple, Airbnb, Uber ve Ebay gibi şirketlerle ilişkilendirilen hayati bir konudur (Blaschke vd., 2017: 122).

1.2. Dijital Ekonominin Tanımı

1990'ların ortalarında başlayan internetin hızlı büyümesiyle birlikte dijital ortam genişlemiş ve işletmelerin çalışma şeklini ve tüketicilerin işletmelerle ve birbirleriyle iş yapma biçimlerini değiştirmiştir (Barefoot vd., 2018: 3). Toplumun ekonomik büyümesi teknolojik devrim ve gelişmeyle yakından ilişkilidir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimi ve geniş çapta benimsenmesiyle ilişkilendirilen üçüncü sanayi devrimi, ekonomiyi endüstriyel ekonomiden dijital ekonomiye kaydırarak dijital devrim olarak adlandırılmıştır (Rong, 2022: 1).

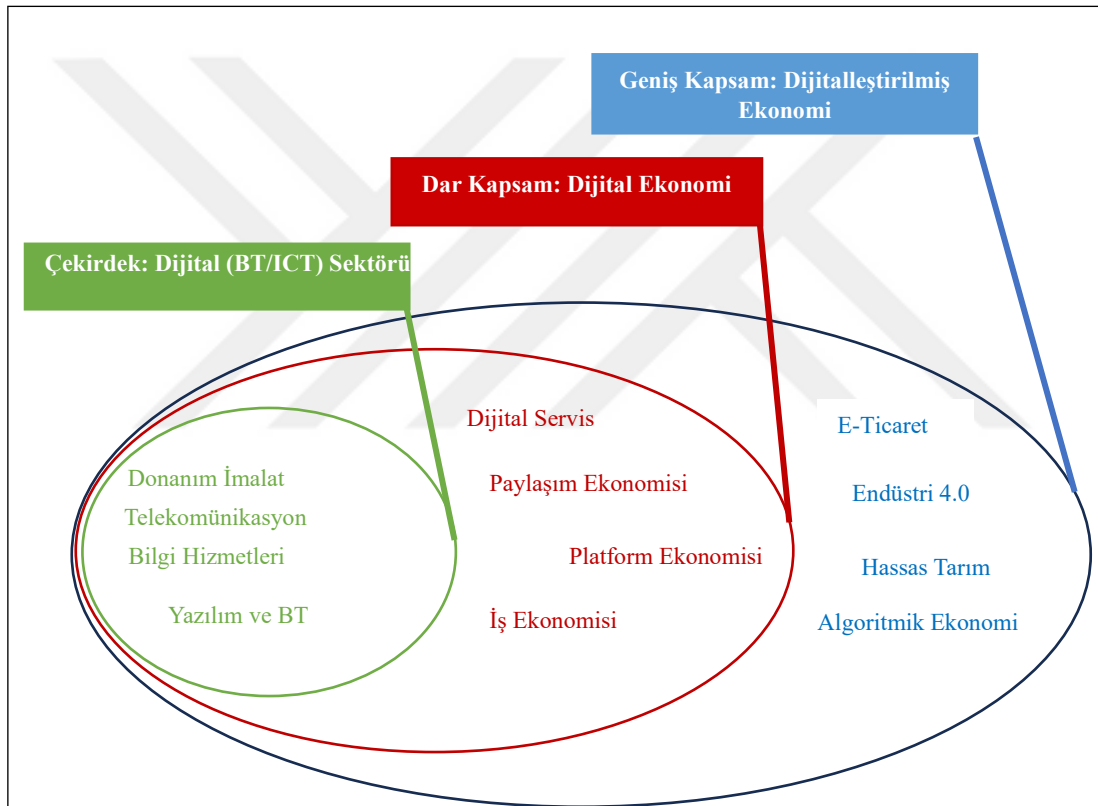
Dünya ekonomisi, küreselleşme kavramının evrimiyle hızlı bir geçiş sürecindedir. Bu dönüşümle ortaya çıkan yapıya dijital ekonomi denmekte olup, bu yapı ekonomik ilişkiler ile iş fırsatlarının yeniden yapılandırılmış halini ifade etmektedir (Mastar Özcan, 2016: 73). Dijital ekonomi, bilgi iletişim teknolojilerinin getirdiği dönüşüm sürecinin bir sonucudur; bu teknolojiler daha ucuz, daha güçlü ve yaygın olarak standartlaştırılmış hale gelerek iş süreçlerini iyileştirmekte ve ekonominin tüm sektörlerinde inovasyonu desteklemektedir (OECD, 2015: 11). Bir başka ifadeyle dijital ekonomi, insanlar, işletmeler, cihazlar, veriler ve süreçler arasındaki milyarlarca günlük çevrimiçi bağlantıdan kaynaklanan ekonomik faaliyeti ifade etmektedir. Dijital ekonominin bel kemiği, internet, mobil teknoloji ve nesnelerin internetinden kaynaklanan insanların, kuruluşların ve makinelerin birbirine bağlılığının artması anlamına gelen hiper bağlantıdır (World Economic Forum, 2022).

Tapscott 'un 1994 yılında yayınlanan "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence" (Dijital Ekonomi: Ağa Bağlı Zekâ Çağında Vaatler ve Tehlikeler) adlı kitabında ilk kez dijital ekonomi kavramından bahsedilmiş ve internette iş yapma biçimini ve günlük yaşamı büyük ölçüde değiştirmiştir (Watanabe vd., 2018: 226). Tüketiciler artık satıcıları belirlemek, ürün ve hizmetleri değerlendirmek, fiyatları karşılaştırmak, pazar avantajını kullanmak için bilgisayar ağlarını rutin olarak kullanmaktadırlar. İşletmeler, üretim süreçlerini yürütmek ve yeniden tasarlamak, satın alma süreçlerini kolaylaştırmak, yeni müşterilere ulaşmak ve iç operasyonları yönetmek için ağları daha da yaygın bir şekilde kullanmaktadırlar (Mesenbourg, 2001: 2)

Dijital ekonomi ve e-ticaret terimleri birbiriyle karıştırılmaktadır. E-ticaretin dijital ekonomi içinde önemli bir yer tutması ve online alışverişin giderek yaygınlaşması bu terimlerin birbiri yerine kullanılmasına neden olmaktadır. Fakat dijital ekonomi terimi e-ticareti de kapsayan bir üst terimdir (Özcan, 2016: 74).

Dijital ekonomi, küresel ekonomik büyümenin giderek artan önemli bir itici gücü haline gelmektedir. Ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasında, mevcut endüstrilerin verimliliğinin artırılmasında, yeni pazarların ve endüstrilerin geliştirilmesinde ve kapsayıcı, sürdürülebilir büyümenin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Dijital ekonomi, dijitalleştirilmiş bilgi ve bilgi ve iletişim teknolojisinin etkin kullanımını içeren geniş bir ekonomik faaliyet yelpazesini kapsamaktadır (G20 Digital Economy Task Force, 2016: 1). Dijital ekonomiyi tanımlamak için dijital teknolojinin kullanımını içerebilecek ekonomik işlem öğelerini anlamak önemlidir. Dijital ekonomi, destekleyici altyapı, elektronik iş süreçleri ve elektronik ticari işlemler olarak sıralanabilecek üç temel bileşene bağlıdır (Mesenbourg, 2001: 2).

Şekil 2: Dijital Ekonominin Şablonu



Kaynak: Bukht ve Heeks, 2017: 13

Şekil 2, dijital ekonomiyi üç farklı kapsamda ele alan analitik bir çerçeve sunmakta ve dijital ekonominin kapsamını çekirdek, dar ve geniş olmak üzere üç seviyede sınıflandırmaktadır. Ayrıca bu şema, dijital ekonomiyi sadece yazılım ve internetten ibaret görmeyip çok katmanlı bir sistem olarak tanımlamaktadır. En içte yer alan çekirdek dijital ekonomi, donanım imalatı, telekomünikasyon, bilgi hizmetleri ile yazılım ve bilgi teknolojileri gibi tamamen dijital ürün ve hizmet üreten sektörlerden oluşmaktadır. Bu alanlar, dijital ekonominin teknik alt yapısını oluşturmakta ve diğer halkaların temelini teşvik etmektedir. Orta halkada yer alan dar kapsamlı dijital

ekonomi, dijital servisler, paylaşım ekonomisi, platform ekonomisi ve iş ekonomisi gibi dijital araçlar aracılığıyla doğrudan ekonomik değer yaratan faaliyetleri kapsamaktadır. Geniş kapsamlı dijital ekonomi ise, dijital teknolojilerin mevcut sektörlere entegrasyonu sonucu ortaya çıkan elektronik ticaret, endüstri 4.0, hassas tarım ve algoritmik ekonomi gibi dijitalleştirilmiş alanları kapsamaktadır. Bu alanlar, dijital dönüşümün yaygın etkilerini yansıtan örneklerdir.

1.3. Dijital Ekonominin Unsurları

Günümüzde dijital teknolojilerin önemi her geçen gün artmakta ve bu teknolojilerin hayatımızı kolaylaştırmakla kalmayıp aynı zamanda iş dünyasını da dönüştürdüğü açıkça ortadadır. Yeni iş dünyası yeni iş fırsatları doğurarak küresel bir rekabet ortamı oluşturmaktadır. Şirketlerin dijital ekonomileri yakından takip ederek stratejik olarak bu alanlara yatırım yapmaları da kaçınılmazdır. Dijital ortamda daha yüksek hayatta kalma oranları ancak iş modellerinde sürekli iyileştirme ve değişim ile sağlanabilir (Melnik vd., 2019:1). Bu modellerin birçoğunun geleneksel işletmelerde paralellikleri olmasına rağmen, BİT’teki modern gelişmeler, birçok iş türünün daha önce mümkün olandan çok daha büyük ölçekte ve daha uzun mesafelerde yürütülmesini mümkün kılmaktadır (OECD, 2015: 54).

1.3.1. Elektronik Ticaret

1990’ların başında dünya çapında ağ ve tarayıcının gelişi, telekomünikasyon sektörünün liberalleşmesi ile iletişimin hacmini ve kapasitesini büyük ölçüde genişleten yeniliklerle (optik fiber, dijital abone hattı teknolojileri, uydular) internet ticareti yükselişe geçmiştir (OECD, 1999). 1998 yılında Ottawa’da düzenlenen OECD Elektronik Ticaret Konferansı, elektronik ticareti büyümenin ve ekonomik kalkınmanın küresel itici gücü olarak tanımlamıştır (OECD, 1998: 4). Elektronik ticaret, internet tabanlı ticari işlemleri kapsasa da telefon, televizyon, faks, teleks, elektronik ödeme, elektronik para transfer sistemleri (EFT) ve elektronik veri değişimi (EDI) gibi teknolojik araçlarla da yapılmaktadır (Coşkun, 2004: 246).

Elektronik ticarete kısaca e-ticaret denilmektedir. E-ticaret, bir internet satıcısının web sitesiyle, kullanıcıya doğrudan platformdan mal veya hizmet ticareti yapmasıyla ilgilidir (Jain, 2021:665). Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Çalışma Programı, elektronik ticareti, mal ve hizmetlerin elektronik yollarla üretimi, dağıtımı, pazarlanması satışı veya temsili olarak tanımlanmaktadır (WTO, 1998). OECD raporuna göre ise e-ticaret, sipariş almak veya vermek amacıyla özel olarak tasarlanmış yöntemlerle bilgisayar ağları üzerinden gerçekleştirilen mal veya hizmet satışı veya alımı olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2019). E-ticaret, ürünlerin tanıtım, sipariş ve ödeme süreçlerinin de online gerçekleşmesi sebebiyle geleneksel ticaretten ayrılmaktadır (Ticaret Bakanlığı, 2023). 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un 2. Maddesinde e-ticaret “*fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrimiçi iktisadi ve ticari her*

türlü faaliyet” olarak tanımlanmaktadır (Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun [ETDHK], 2014: madde 2).

Elektronik ticaret günümüzde hem en hızlı hem de en önemli bir ticaret biçimi haline gelmiştir. Bu durum yüksek ticaret hacmine neden olmakta ve buna bağlı olarak yatırım, istihdam ve büyüme de artış görülmektedir. İnternet kullanımının artması ve mobil cihazların yaygınlaşması e-ticarete olan talebi artırmakta ve ülke ekonomileri için önemli bir sektör haline gelmesine neden olmaktadır. 2022 yılında küresel internet kullanıcısı 4,95 milyardır. Bu oran dünya nüfusunun %62,5’ini oluşturmaktadır. Akıllı telefon kullanıcı sayısı ise dünya genelinde 5 milyar insandır. Türkiye’de internet kullanımı 2022 yılında %85’dir. Bu durumda Türkiye’nin küresel elektronik ticaret sektöründeki payı yadsınamaz bir büyüklüktedir (Ticaret Bakanlığı, 2023).

Türkiye’de e-ticaret hacmi 2019 yılına göre %66 artarak 2020 yılında 226 milyar 200 milyon liraya yükselmiştir. E-ticaretin genel ticarete oranı 2019 yılında %18 iken 2020 yılında bu oran %15,7’ ye çıkmıştır (UTİKAD, 2021). 2020 yılı itibarıyla Çin e-ticaret pazarında lider konumundadır. Onu, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Japonya, Güney Kore ve Almanya takip etmektedir. Türkiye’nin sınır ötesi e-ticaret hacmi Almanya, ABD ve İngiltere ile yüksek seviyelerdedir (Deloitte, 2022). Tablo 1’de görüldüğü üzere, Çin’in e-ticaret satışları 1,255,14 milyar dolar ile dünya pazarının en büyük patını oluşturmaktadır. Onu 1,065,68 milyar dolar ile Amerika Birleşik Devletleri ve 151,03 milyar dolar ile Japonya takip etmektedir.

Tablo 1: Seçili Ülkelere Göre E-Ticaret Pazar Büyüklüğü

Ülke	E-Ticaret Satışları (Milyar Dolar)
Çin	1,255.14
Amerika Birleşik Devletleri	1,065.68
Japonya	151.03
Birleşik Krallık	118.26
Almanya	89.71
Güney Kore	78.04
Fransa	60.59
Kanada	58.69
Hindistan	50.94
Endonezya	45.13

Kaynak: SaleHoo, 2025

Küresel sınır ötesi e-ticaret pazarı, dijital dönüşümün etkisiyle son yıllarda dikkate değer bir büyüme göstermektedir. 2024 yılı itibarıyla 477,51 milyar ABD doları olarak gerçekleşen pazar büyüklüğünün, 2025 yılında 551,23 milyar ABD dolarına ulaşacağı ve 2024 yılına kadar yaklaşık 2.006,98 milyar ABD dolarına çıkacağı öngörülmektedir (Precedence Research, 2025). 2025 yılında tüketici elektroniği sektörünün, 922,5 milyar ABD doları ile küresel ticaret harcamalarına öncülük etmesi beklenmektedir. Bu sektörü, 760 milyar ABD dolarıyla moda ve 708,8 milyar ABD dolarıyla yiyecek ve içecek kategorilerinin takip edeceği öngörülmektedir (Whats The Big Data, 2025). 2024 yılında Türkiye’de e-ticaret sektörü, önceki yıllara kıyasla kayda değer bir büyüme göstererek 3 trilyon Türk lirasını aşan bir hacme ulaşmıştır. Bu gelişme, dijitalleşme sürecinin ekonomik yapıya etkisini açık biçimde ortaya koyarken, e-ticaretin gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payının %6,5’e yükselmesi, dijital ekonominin makroekonomik düzeydeki önemini pekiştirmiştir. Aynı dönemde e-ticaretin genel ticaret içindeki oranı %19,1 olarak gerçekleşmiş, bu da çevrimiçi ticaretin toplam ticaret hacmindeki ağırlığının giderek arttığını göstermiştir. Sektörel dağılım incelendiğinde, 301 milyar 340 milyon Türk lirası ile giyim, ayakkabı ve aksesuar sektörünün en yüksek paya sahip olduğu; bunu sırasıyla havayolları (208 milyar 900 milyon TL), seyahat, taşımacılık ve depolama (180 milyar 230 milyon TL) ile elektronik (176 milyar 920 milyon TL) sektörlerinin izlediği görülmektedir. Ödeme yöntemleri açısından değerlendirildiğinde, e-ticaret işlemlerinde %66 oranında kartlı ödeme yöntemlerinin tercih edilmesi, finansal teknolojilerin tüketici alışkanlıklarındaki belirleyici rolünü vurgulamaktadır. Ayrıca, dijital eğlence ve içerik tüketimi alanında 19 milyar 600 milyon Türk lirasına ulaşan hacim, dijital hizmetlerin kültürel tüketim dinamikleri üzerindeki artan etkisini ortaya koymaktadır (E-Ticaret Bilgi Platformu, 2025; T.C. Ticaret Bakanlığı, 2025).

Elektronik ticaret; işletmeden tüketiciye (B2C), tüketiciden tüketiciye (C2C), işletmeler arası (B2B), işletmeden devlete (B2G) veya tüketiciden devlete olmak üzere dört kategoriye ayrılmaktadır. B2C, bir ürün veya hizmetin bir birey veya şirket tarafından doğrudan tüketiciye satıldığı modeldir. Amazon, Flipkart, Zappos, Zalando, Asos, Yoox, Fab, Uber, Hailo, ZocDoc gibi farklı alanlarda faaliyet gösteren firmalar işletmeden tüketiciye yani B2C formatındadır. C2C modeli ise bir mal veya hizmetin bir tüketiciden başka bir tüketiciye satıldığı pazaryeridir. Tüketiciden tüketiciye eBay, Rakuten, Taobao örnekleri verilebilir. B2B modeli işletmeler arasındaki her türlü ticari işlemleri kapsamaktadır. İşletmeden işletmeye Alibaba ve Chemnet örnekleri verilebilir. Bilgi iletişim teknolojilerinin özellikle de internetin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte, küresel kurumsal dünya hızla işletmeler arası e-ticarete yönelmektedir. Genel olarak üreticiler ve endüstriyel toptan satış şirketleri elektronik ticaret için bu yaklaşımı kullanmaktadırlar (Jain, 2021: 665- 66). Türkiye’de işletmeden tüketiciye ve tüketiciden tüketiciye e-ticaret modelleri en gelişmiş olanlarıdır. Hepsiburada Markafoni, Hızlıal, Kliksa, Morhipo gibi büyük şirketler işletmeden tüketiciye model örneklerindendir. Gittigidiyor, N11, Yemeksepeti ve Sahibinden tüketiciden tüketiciye modelinde yer alan platformlardır (TUSİAD, 2014: 37- 39).

Tablo 2: Dünya'nın En Büyük 15 E-Ticaret Şirketi Listesi

Şirket	Gelir Milyar Dolar	Piyasa Değeri Milyar Dolar	Çalışanlar	Ülke
Amazon	\$574.80	\$2,266.80	1,556,000	ABD
Alibaba	\$153.50	\$200.00	204,891	Çin
Pinduoduo	\$34.87	\$157.00	5,828	Çin
Meituan	\$38.20	\$150.00	100,033	Çin
MercadoLibre	\$14.95	\$104.00	33,00	Arjantin
Shein	\$32.50	\$64.00	16,000	Çin
Carvana	\$16.67	\$45.70	10,400	ABD
Coupang	\$24.40	\$42.00	10,000	Güney Kore
JD.com	\$152.80	\$40.10	385,357	Çin
Sea Ltd.	\$13.10	\$30.00	33,800	Singapur
Rakuten	\$14.58	\$14.00	23,481	Japonya
Chevy	\$11.16	\$12.90	18,500	ABD
Zalando	\$11.02	\$9.30	14,194	Almanya
Wayfair	\$12.00	\$4.30	16,681	ABD
Otto Group	\$16.20	-	49,895	Almanya

Kaynak: Kiniulis, 2025

Tablo 1’de, küresel e-ticaret sektöründe ABD ve Çin merkezli şirketlerin açık bir üstünlüğe sahip olduğu görülmektedir. Listenin başında yer alan Amazon, 574,8 milyar dolarlık geliri ve 2.266,8 milyar dolarlık piyasa değeriyle dünya e-ticaret pazarının tartışmasız lideridir. 1,5 milyonu aşkın çalışanıyla da sektördeki en büyük istihdam sağlayıcısıdır. Amazon ve Alibaba gibi teknoloji temelli şirketler, küresel e-ticaret pazarında baskın aktörler haline gelmiş; sahip oldukları büyük ölçekli altyapı, geniş iş gücü ve çok katmanlı gelir modelleri sayesinde, dünya genelinde bireylerin alışveriş ve ticaret yapma biçimlerini köklü biçimde dönüştürerek dijital ekonominin şekillenmesinde belirleyici rol üstlenmişlerdir. JD.com, Pinduoduo, Meituan gibi Çin merkezli dijital platformlar, ülkenin dijital ekonomisinin hızla büyümesini gözler önüne sermektedir. Amazon ve Alibaba bulut hizmetleri, lojistik ve dijital ödemeler alanına girerken, Shein gibi son dönemde ortaya çıkan hızlı moda markaları, veri odaklı pazarlama ve sosyal medyayı kullanarak hızla yükselmektedir (Kiniulis, 2025).

1.3.2. Çevrimiçi Reklamcılık

İnternetin popülaritesi, sosyal ağ siteleri, web siteleri, e-posta, videolar, widget’lar dahil olmak üzere kamuya sunulabilecek çeşitli reklamlar için birçok fırsat açmıştır (Semara vd., 2021: 25). Alışveriş, ağ kurma veya eğlence gibi günlük aktivitelerin birçoğu fiziksel hayattan çevrimiçi hayata geçmiş ve bu da bireyleri internette giderek daha fazla zaman geçirmeye yöneltmiştir (Nuara, 2022: 1). Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki değişim ve dönüşüm pazarlama ve reklam stratejilerinin de değişmesine neden olmuştur. Bu değişim bireylerin satın alma alışkanlıklarını farklılaştırmıştır ve

geleneksel satın alma yöntemlerinde köklü değişiklere neden olmuştur. Bireyler artık web siteleri aracılığıyla reklamları takip etmekte ve bu web siteleri üzerinden ihtiyaçlarını karşılamakta, diğer tüketicilerle veya tedarikçilerle etkileşime girmekte ve interaktif iletişim kurmaktadır (İstanbul Ticaret Odası, 2022: 6).

İnternette reklamcılık 27 Ekim 1994'te başlamıştır. Bu tarihte, Wired Magazine' in çevrimiçi versiyonu olan Hotwired, reklamları World Wide Web'e (WWW) getiren ilk kişi olarak kabul edilmektedir (Kozlen, 2006: 1). İnternet reklamları, internet tabanlı uygulamalarda ve web sitelerinde ses, görüntü, animasyon ve benzeri teknolojilerin kullanıldığı online pazarlama içinde gerçekleştirilen reklamlardır (Özen ve Sarı, 2008: 15). İnternette reklam uygulama şekilleri; şerit bir diğer adıyla banner reklamlar, aniden ekrana çıkan reklamlar (Interstitials/pop up adıyla da anılmaktadır), e-posta yoluyla gönderilen reklamlar, buton(düğme) reklamlar, affiliate reklamlar ve sponsorluk reklamları olmak üzere 6 gruba ayrılmaktadır (Bulunmaz, 2013: 7).

İşletmeler karlarını ve reklamlarının etkinliğini en üst düzeye çıkarmak için sürekli olarak yenilikçi reklam uygulamaları geliştirmektedirler. İşletmeler internet kullanıcılarının görüntülediği web sayfalarının içeriğine göre reklamları seçen web sitelerine ve uygulamalara yerleştirilmiş teknolojiler kullanılmaktadır. Bu, çevrimiçi bağlamsal reklamcılık olarak bilinmektedir. İşletmeler çerezler tarafından kaydedilen bir kullanıcının geçmişteki tarama etkinlikleri hakkındaki bilgilere dayanan davranışsal hedefleme de kullanabilirler. Bir kullanıcının internetteki etkinliklerinin zaman içindeki dijital izi, ilgi alanları, tercihleri ve alışveriş etkinlikleri hakkında önemli bir bilgi kaynağıdır. Bağlamsal reklamcılık ve davranışsal hedefleme, potansiyel bir müşterinin ihtiyaçlarını daha fazla belirlemek için coğrafi hedefleme yani bir kullanıcın IP adresi, wi-fi veya ağ konumunu bulmaya çalışan hizmetler ile de birleştirilebilir (Eurostat, 2018).

1.3.3. Bulut Bilişimi

İnternetin patlamasıyla birlikte mevcut depolama ve bilgi işlem tesisleri üzerinde sıkı bir baskı oluşmuştur. Temel olarak bilgi işlem, kullanıcıların bilgi sahibi olduğu bir dönemden, kullanıcıların bilgisayar sahibi olmadığı ancak sağlayıcılar tarafından sağlanan bilgi işlem donanımı ve yazılımına erişebildiği bir döneme geçiştir. Bilgisayarların esnek bir şekilde çalışmasını sağlamak için çeşitli türde yazılım teknolojileri icat edilmiş ve Amazon, Google, Microsoft olmak üzere üç ana bulut bilişim stili ortaya çıkmıştır. (Qian, 2009: 627; Rajaraman, 2014: 242). Belki de günümüzde bulut bilişim uygulamalarının en iyi ve en popüler örnekleri Google uygulama ailesidir (Google Belgeler, E -Tablolar, Google Takvim, Gmail, Picasa ve benzerleri).

1960'lı yıllarda John McCarthy bilgisayarların herkesin kullanabileceği bir araç haline gelmesi gerektiğini savunarak bilgiye erişimde eşitliğin sağlanması gerektiğini vurgulamıştır. Gelecekteki hesaplama işlemlerinin geniş kamusal ağlar vasıtasıyla kullanılacağı fikri, günümüzdeki internetin temelini oluşturan ve hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelen bir teknolojiyi ortaya çıkarmıştır

(Rajaman, 2014: 243). Bulut bilişimin tanımının anahtarı “bulutun” kendisidir. “Bulut” terimi “veri merkezi” ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bulut birbirine bağlı bilgisayarlardan oluşan büyük bir gruptur. Bu bilgisayarlar kişisel bilgisayarlar veya ağ sunucuları; kamusal veya özel olabilirler (Mirashe ve Kalyankar, 2010: 78; Kim, 2009: 65). Aslında “bulut” ifadesi, bilgisayar literatüründe internete bağlı bir grup bilgisayarın bulut benzeri bir sınırla kapatılması şeklindeki yaygın uygulamadan gelmektedir (Rajaraman, 2014: 242). Bulut bilişim hem platformu hem de uygulama türünü tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Bulut bilişim aynı zamanda internet üzerinde erişilebilecek şekilde genişletilen uygulamaları da tanımlar (Boss vd., 2007: 4). OECD bulut bilişimi, düşük yönetim çabasıyla esnek, isteğe bağlı bir şekilde erişilebilen bir dizi bilgi işlem kaynağına dayalı bilgi işlem hizmetleri olarak tanımlamaktadır (OECD, 2021:8). Uluslararası Standartlar ve Teknoloji Enstitüsünün (NIST) tanımına göre bulut bilişim; minimum yönetim ve çabası veya hizmet sağlayıcı etkileşimi ile hızlı bir şekilde sağlanabilen ve yayınlanabilen, yapılandırılabilir bilgi işlem kaynaklarından (ör. ağlar, sunucular, depolama, uygulamalar ve hizmetler) paylaşılan bir havuza uygun, isteğe bağlı ağ erişimi sağlayan bir modeldir (Bohn vd., 2020).

Bulut bilişimde her şey bir hizmet olarak değerlendirilir (XaaS – X as a Service). SaaS (Hizmet Olarak Yazılım), PaaS (Platform Olarak Hizmet) ve IaaS (Hizmet Olarak Altyapı) olmak üzere üç çeşit bulut bilişim modeli vardır. Bu hizmetler bulut bilişim için katmanlı bir sistem yapısını tanımlamaktadır (Xu, 2012: 75). Hizmet yazılım modeli (Software as a Service- SaaS), e-posta hizmetine ilişkin yazılım, muhasebe, finans ve ofis uygulamaları gibi bulut tabanlı bir sistem üzerinden sunulmakta ve kullanıcılar herhangi bir kurulum yapmadan internet üzerinden bu uygulamalara erişebilmektedirler. Google’ın Google Apps ofis programları ve Salesforce.com firmasının CRM programı bu modelin örneklerindendir (Aytekin, 2016: 50; Seyrek, 2011: 704). Netsuite de popüler bir bulut SaaS uygulamasıdır (Tayaksi, 2016: 73). Platform hizmeti (Platform as a Service- PaaS), yazılım geliştirme süreçlerini daha verimli hale getirmek için bulut içerisindeki sunuculardan yararlanmayı sağlayan bir platform olarak kullanıcılara hizmet vermektedir. Microsoft firmasının Azure teknolojisi ve Google firmasının App Engine programı (GAE), Amazon Web Services bilinen uygulamalardandır (Seyrek, 2011: 704; Tayaksi, 2016: 73). Alt yapı hizmeti (Infrastructure as a Service- IaaS), olarak adlandırılan bu modelde bulut servis sağlayıcısı, müşterilerin ihtiyaçlarına göre kaynakları sağlamakta ve bu kaynakları yönetmektedir. (Yüksel, 2012: 12). Amazon firmasının Elastic Compute Cloud Hizmeti (EC2), bu modelin önemli örneklerinden biridir (Seyrek, 2011: 705). AT&T, HP gibi firmalar da önde gelen altyapı sağlayıcılarındandır (Tayaksi vd., 2016: 73).

1.3.4. Çevrimiçi Ödeme Hizmetleri

E-ticaretin kazandığı popülerliğin çoğu, çevrimiçi iş yapma perspektifinden kaynaklanmaktadır. Bu durum malların çevrimiçi alınıp satılmasına, çeşitli hizmetlerin ve bilgilerin internette sunulmasına ve işlem yapan taraflar arasında anında para alışverişine olanak

sağlamaktadır. E-ticaretin kullanılmasıyla, ticari ödemeler elektronik olarak para alışverişi şeklini almış ve elektronik ödemeler olarak adlandırılmıştır (Bezhovski, 2016: 127).

En genel haliyle elektronik ödeme terimi, vatandaşlar veya işletmeler tarafından işletmelere, bankalara veya kamu hizmetlerine, modern teknolojiyi kullanan telekomünikasyon veya elektronik ağlar aracılığıyla gerçekleştirilen her türlü ödemeyi içermektedir (Sumanjeet, 2009: 2). Bir başka ifadeyle e-ödeme, kişinin mal ve hizmet satın alımına ilişkin olarak nakit ve çek transferi olmaksızın, zamandan ve mekândan bağımsız olarak Online Ödeme yapabileceği bir yöntemdir (Singh, 2013: 25).

İki farklı türde ödeme sistemi vardır; internet tabanlı ve elektronik işlem tabanlı ödeme sistemi. İnternet tabanlı ödeme sisteminin dört modeli vardır: E-Nakit, Kredi Kartı, Banka Kartı ve Akıllı Kart. Elektronik işlem tabanlı ödeme sisteminde ise: Güvenli Elektronik İşlem, Siber Nakit, Net Fatura, İlk Sanal Varlıklar bulunmaktadır (Singh, 2013: 25). Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte elektronik ödeme sistemi, kredi kartları, banka kartları, elektronik nakit ve çek sistemleri, akıllı kartlar, dijital cüzdanlar, temassız ödeme yöntemleri ve mobil ödemeler vb. dahil olmak üzere birçok form almıştır (Bezhovski, 2016: 127).

1.3.5. 3 Boyutlu Üretim Teknolojisi

Geleneksel üretim teknolojilerinin aksine, eklemeli üretim, bilgisayar destekli tasarım (CAD) ve metal, plastik, beton veya kâğıt gibi çok çeşitli malzemeler kullanarak 3B nesneleri katman oluşturmaktadır. “Eklemeli üretim” ve “3D baskı” terimleri bazen birbirini yerine kullanılsa da eklemeli üretim, çeşitli teknolojileri içeren daha geniş bir terimdir. 3D baskı bu teknolojilerden biridir ve endüstriyel olmayan uygulamalara atıfta bulunma olasılığı daha yüksektir. Eklemeli üretim, havacılık endüstrisi, otomotiv endüstrisi, tıp sektörü, askeri sanayi ve hatta gıda üretimi dahil olmak üzere çok çeşitli segmentlerde kullanılmaktadır (Placek, 2024). 3D baskı, bir 3D yazıcı kullanılarak 3D model verilerinden ürünler elde etmek için malzeme katmanlarının (örneğin; plastik, metal) üst üste eklenmesiyle işleyen bir üretim sürecini ifade etmektedir (OECD, 2021: 6).

Eklemeli üretimin icadı, 1983 yılında, üzerine ışık düştüğünde sıvıdan katıya dönüşen bir malzeme olan fotopolimerden oluşan bir fiçıya ışığın yansıtıldığı bir sistem kullanarak bir bardak basan Amerikalı mühendis Charles Chuck Hall’a atfedilmektedir. Teknolojideki gelişmeler, 1988 yılında ticari kullanıma giren ilk 3 boyutlu yazıcıların geliştirilmesine yol açmıştır. 1990’lı yılların başlarından itibaren prototip üretimi ve ikincil imalat teknikleri için eklemeli imalat kullanılmaya başlanmıştır. 2004 yılında İngiltere merkezli bir grup araştırmacının, termoplastiklerin malzeme ekstrüzyonuyla çalışan 3 boyutlu yazıcılara dayanan “RepRap” adı verilen açık kaynaklı bir 3 boyutlu yazıcı projesi başlatmasıyla işler büyük ölçüde değişmiştir. 2008 yılında Makerbot adlı küçük bir şirket, tasarımcıların 3D modellerini başkalarının ücretsiz olarak indirmesi ve evde yazdırması için yüklemelerine olanak tanıyan “Thingiverse” web sitesini başlatmıştır. 2009’un

başında, Stratasys'in Erimiş Biriktirme Modelleme teknolojisine ilişkin patentinin süresi dolmuş ve 3D baskısının daha geniş çapta benimsenmesine kapı açılmıştır (Andrenelli, 2021: 8).

3D baskının, 2025 yılına kadar 230 milyar ile 550 milyar dolar arasında ekonomik etki yaratabileceği tahmin edilmektedir (Manyika vd., 2009: 110). 3D baskı pazarı büyümeye devam etmekte ve 2026 yılına kadar 37,2 milyar ABD dolarına ulaşacağı tahmin edilmektedir (Statista Araştırma Departmanı, 2024).

1.3.6. Uygulama Mağazaları

Akıllı telefonlar ve tabletler aracılığıyla internet erişiminin artması, çevrimiçi hizmetlerin kullanım sıklığının artması ve genellikle bir işletim sisteminin bir bileşeni olarak sağlanan, yazılım için bir tür dijital dağıtım platformu olan uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur (OECD, 2015: 58). Uygulama mağazaları veya uygulama pazarları, mobil ve masaüstü uygulamaları için dijital dağıtım programlarıdır. Çevrimiçi kullanıcılara ücretsiz olarak göz atabilecekleri, satın alabilecekleri veya indirebilecekleri çok sayıda uygulama sunmaktadırlar. Android ve Apple'ın İOS'u mobil cihazlar için önde gelen iki işletim sistemi olmakla birlikte uygulama dağıtımı için Google Play ve Apple App Store mevcuttur. 2023'te dünya çapında 257 milyar mobil uygulama indirilmiştir. Google Play'de bulunan uygulamaların sayısı, platformun 2008'de piyasaya sürülmesinden bu yana artmaktadır. İçerik hacmi açısından Google Play, dünyanın en büyük uygulama mağazasıdır. Amazon Appstore, Windows Mağazası, Microsoft Store, Huawei App Store (Çin'deki en büyük Android uygulama pazar payına sahiptir), Oppo Yazılım Mağazası ve VIVO uygulama mağazası, App Gallery, Quick App ise alternatif uygulama mağazalarıdır (Ceci, 2024).

1.3.7. Yüksek Hız Ticareti

Yüksek frekanslı ticaret (HFT-High Frequency Trading), emirlerin gönderildiği ve işlemlerin genellikle mikro saniye cinsinden ölçülen yüksek hızda gerçekleştirildiği ve çok sıkı bir gün içi envanter pozisyonunun korunduğu otomatik ticaretin bir alt kümesidir (Nagel, 2016: 8). Yüksek frekanslı işlemler (YFİ), algoritmik işlemcilerle dayanan uzun zaman aralıklarına gerek duyulmadan birden fazla işlem gerçekleştirebilen elektronik yatırım işlemleridir (Yalçın vd., 2022: 101). HFT'ler, yüksek frekansta işlem yapan algoritmik işlemcilerdir. Bu işlemciler, karmaşık matematiksel algoritmaları kullanarak çok hızlı bir şekilde alım satım işlemleri gerçekleştirirler. Organize borsalar ve elektronik işlem platformları, bu tip işlemlerin gerçekleştiği ortamlardır. Hisse senedi, döviz ve vadeli işlem piyasaları, HFT'lerin en sık faaliyet gösterdiği piyasalardır (Akkaya, 2018). 2000'li yılların başından itibaren Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gibi sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde kullanılmaktadır (Çelik ve Öztürk, 2022: 78). HFT hacminin yaklaşık olarak ABD'de %55, AB'de %40, Rusya'da %36 ve Brezilya'da %20 oranlarında gerçekleştiği bilinmektedir (Dilekçi, 2018). Yüksek frekanslı ticaret firmaları, çoğunlukla küçük ama sıklıkla gerçekleştirilen işlemler aracılığıyla istismar edilen küçük fiyat değişikliklerinden kar sağlar. Ticaret tamamen elektronik ortamda yapıldığından, yüksek frekanslı ticaret genellikle ticaretin yapıldığı alt

yapının bulunduğu ülkede personel gerektirmemektedir (OECD, 2015: 62). Yüksek frekanslı ticaretin avantajları arasında daha hızlı işlem hızı, daha iyi fiyatlandırma ve daha düşük işlem maliyetleri bulunmaktadır. Ancak bu tür ticaretin, anlık fiyat dalgalanmaları, teknik sorunlar ve potansiyel piyasa manipölasyonu gibi riskleri de bulunmaktadır.

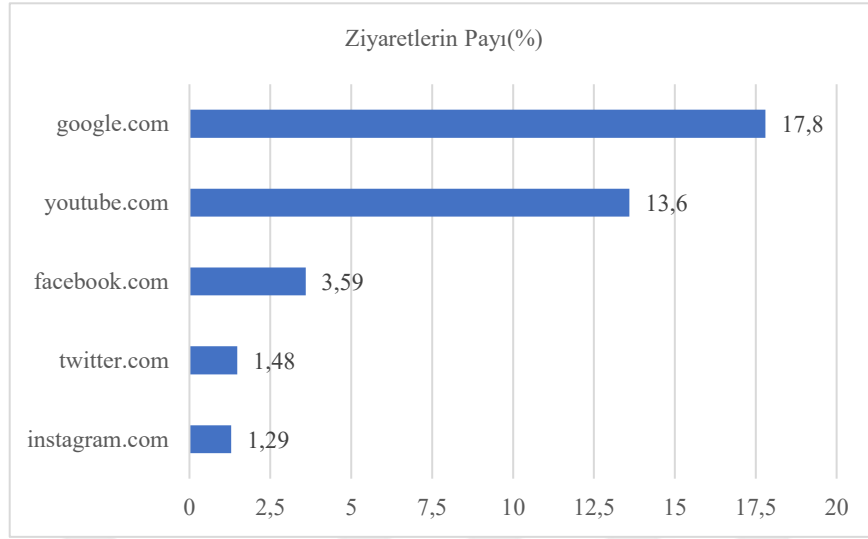
1.3.8. Katılımcı Platformlar

Katılımcı ağ bağlantılı platform, kullanıcı tarafından oluşturulan içeriğin geliştirilmesine, genişletilmesine, derecelendirilmesine, yorumlanmasına ve yayılmasında kullanıcı iş birliğini ve katkısını kolaylaştıran bir aracı görev görmektedir. Kullanıcı tarafından oluşturulan içerik (UCC), kullanıcılar tarafından üretilen çeşitli medya biçimlerinden ve yaratıcı ifadeleri kapsamaktadır (metinsel, işitsel, görsel ve multimedya). Bloglar ve wiki'ler gibi metin tabanlı iş birliğine dayalı formatlar, grup merkezli toplama ve sosyal işaretleme siteleri, sosyal ağ siteleri, podcasting ve sanal dünyalar dahil olmak üzere çeşitli dağıtım platformları ortaya çıkmıştır. Tipik olarak UCC herhangi bir kâr amacı gütmemektedir. Ancak UCC'yi barındıran katılımcı platform, gönüllü bağışlar, izleyicilerden öge başına veya abonelik esasına göre erişim için ücretlendirme, reklam modellerini benimseme, içerik ve teknolojiyi üçüncü taraflara lisanslama, mal ve hizmetleri pazarlama gibi çeşitli yollardan kazanç elde edilmesi mümkündür (OECD, 2015: 62).

Sosyal ağ uygulamaları en iyi bilinen katılımcı ağ platformudur ancak moda tasarımı, oyuncak tasarımı ve bilgisayar oyunları gibi farklı alanlarda da kullanılmaktadır (OECD, 2015: 62). Dünya çapındaki en popüler sosyal ağ platformu Facebook'tur. 2023'te Apple App Store'daki en iyi sosyal medya uygulamaları arasında mobil mesajlaşma uygulamaları WhatsApp, Telegram, Messenger yer almaktadır. 2024'te dünya çapında beş milyardan fazla insan sosyal medya kullanmaktadır ve bu sayının 2028'de altı milyarın üzerine çıkması beklenmektedir (Dixon, 2024). TÜİK verilerine göre WhatsApp %84,9 ile en fazla kullanılan sosyal medya ve mesajlaşma platformudur. %69 ile YouTube ve %61,4 ile Instagram da diğer popüler uygulamalardandır (TÜİK, 2023).

Grafik 1'de ziyaret payına göre Nisan 2023 için dünya çapında en popüler web sitelerine yer verilmiştir. 2023 yılında Google.com, dünya çapında lider web sitesidir. Arama platformu, dünya çapında masaüstü web trafiğinin yaklaşık yüzde 17,8'ini oluşturmaktadır ve 13,6 ile ikinci sıradaki YouTube.com'un önünde yer almaktadır (Bianchi, 2014).

Grafik 1: Ziyaret Payına Göre Nisan 2023 İçin Dünya Çapında En Popüler Web Siteleri



Kaynak: Bianchi, 2024

Şekil 3: Katılımcı Platform Örnekleri



Kaynak: URL 1

Şekil 3'te yer alan; Youtube, Twitter, Instagram, LinkedIn ve Snapchat logoları, dijital platform ekonomisinin önemli aktörlerini temsil etmektedir. Bu platformlar hem bireysel kullanıcılar hem de işletmeler açısından dijital kimliğin oluşturulmasında, sosyal ve profesyonel etkileşimlerin artırılmasında ve dijital ortamda ekonomik değer üretiminde önemli araçlar haline gelmiştir.

1.4. Dijital Ekonominin Ayırt Edici Özellikleri

Dijital ekonomide giderek daha fazla öne çıkan ve vergi ile potansiyel olarak alakalı olan bir dizi özellik vardır. Bu özelliklerin tümü belirli bir işletmede aynı anda mevcut olmasa da modern ekonomiyi giderek daha fazla karakterize etmektedirler (OECD, 2015: 64). Bu özellikler; dijital yapı, ağ ekonomisi, hareketlilik, çok yönlü iş modelleri, oynaklık, tek el veya oligopole yönelik eğilim, verilere ve kullanıcı katılımına olan güvendir.

1.4.1. Ağ Etkileri

Ağ etkileri, kullanıcıların kararlarının diğer kullanıcıların elde ettiği fayda üzerinde doğrudan etkili olabileceği gerçeğini ifade etmektedir (OECD, 2015: 71). Bir başka ifadeyle ağ etkisi, kullanıcı sayısı arttıkça her yeni kullanıcının, ağdaki mevcut kullanıcıların faydalarını da artırmasıdır (Çelebi,

2016: 1). Bunun basit bir örneği faks makinasının piyasaya sürülmesidir. Tek bir faks makinesinin kendi başına bir faydası olmasa da bir faks makinası satın almayı seçen kullanıcılar, daha önceki kullanıcıların bir faks makinesi satın alma kararlarını etkilemektedir (OECD, 2015: 70). Bu ağ etkileri dijital ekonomideki birçok işletmenin önemli bir özelliğidir.

Dijital ağ oluşturma, piyasa katılımcılarını birbirine yakınlaştırmakta ve bilgi, veri, mal ve hizmet alışverişiyle ilişkili bilgi ve işlem maliyetlerinde düşüşe yol açmaktadır. Arama motorları, sosyal ağlar ve e-ticaret platformları gibi internet platformları bu konuda önemli bir rol oynamaktadır. Bu ağ etkisi, çevrimiçi platform operatörlerinin kazanan her şeyi alır zihniyeti doğrultusunda kendi segmentlerinde küresel pazar liderliğini hedeflemesine yol açmakta ve küresel tekellerin oluşmasını sağlamaktadır (Hungerland, 2015: 15). Dijital platformlar iki temel ağ etkisine ulaşabilmektedir. Bunlar; aynı taraf ve çapraz ağ etkileridir (Briel ve Davidsson, 2019: 2). Aynı taraf ağ etkileri veya bir diğer adıyla doğrudan ağ etkileri, bir şirket bir pazarın iki tarafını bir araya getirerek bir pazar yeri oluşturulması durumunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Etsy bir tarafta zanaatkarları, diğer tarafta ise zanaat satın almak isteyen kişileri bir araya getirmektedir. Bu tür ağların kazananın her şeyi alması etkisi bulunmaktadır. Etsy için, ağda ne kadar çok zanaatkar varsa, müşterilerin gelme olasılığı da o kadar artmakta ve ne kadar müşteri varsa, ürünlerini satmak için ağa katılan zanaatkar sayısı da o kadar artmaktadır (Magnin, 2016). Ağ etkileri ayrıca dolaylı da olabilmekte ve böylece farklı kullanıcı grupları arasında akabilmektedir. Örneğin, platformu kullanan sürücü yoksa Uber bir yolcu için çok kullanışlı bir uygulama olmazdı. Benzer şekilde, hiçbir yolcu kullanmıyorsa sürücüler Uber uygulamasını kullanmak istemezdi (Tucker, 2018: 72). Diğer ağ etkileri, katma değer yaratmak ve pazar konumunu sağlamlaştırmak için farklı katmanlar veya farklı uygulamalar arasındaki sinerjilere güvenerek dikey entegrasyondan kaynaklanmaktadır (OECD, 2015: 71).

1.4.2. Hareketlilik

Hareketlilik, işletmelerin önemli iş faaliyetlerinin nerede gerçekleşeceğini seçme esnekliğini artırdığı ve bunun sonucunda bir işletmenin personelinin, bilgi teknoloji altyapısının ve müşterilerinin her birinin piyasa yargı bölgelerinden uzakta, birden fazla yargı bölgesine dağılmasının giderek daha mümkün hale gelmesidir (Li, 2014: 23). Maddi olmayan varlıklara yapılan yatırım ve geliştirme, dijital ekonomideki şirketler için değer yaratmakta ve ekonomik büyümeye temel bir katkıda bulunmaktadır. Örneğin, dijital şirketler çoğunlukla yazılıma büyük ölçüde güvenirlir ve mevcut yazılımları yükseltmek veya yeni yazılım ürünleri geliştirmek için araştırma ve geliştirmeye önemli miktarda kaynak harcamaktadırlar. Mevcut vergi kuralları uyarınca, bu maddi olmayan duran varlıklara ilişkin haklar, ilişkili işletmeler arasında kolaylıkla devredilebilir ve transfer edilebilir. Bunun sonucunda varlıkların yasal mülkiyeti, bu varlıkların geliştirilmesiyle sonuçlanan faaliyetlerden ayrılabilir (OECD, 2015: 65).

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızla yaygınlaşması ve gelişmesi, işletmelerin birçok alanda dijitalleşmesini sağlayan bir etken olarak görülmektedir. Bu ilerleme, donanım ve yazılımın, internet

aracılığıyla giderek birbirine bağlanan bilgi işlem aygıtlarına entegre edilmesini içermektedir (Olbert ve Spengel, 2017: 6). Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve dijital ekonomiyi karakterize eden artan bağlantı, kullanıcıların sınırlar arasında seyahat ederken ticari faaliyetlerini uzaktan yürütebilmelerine olanak vermektedir. Örneğin, bir birey A ülkesinde ikamet edebilir, B ülkesinde geçici kalıyorken bir uygulama satın alabilir ve uygulamayı C ülkesinde kullanabilir. Tüketicilerin artan hareketliliğinin sunduğu zorluklar tüketicilerin sanal kişisel ağları veya Proxy sunucularını kullanmasıyla daha da kötüleşmektedir. Bu durum birçok tüketicinin ister kasıtlı ister kasıtsız olsun nihai satışın gerçekleştiği yeri gizleyebilmesine neden olmaktadır. İnternetteki birçok etkileşimin anonim kalması, kullanıcıların kimliğinin ve konumunun tespitinde birtakım zorluklara neden olmaktadır (OECD, 2015: 65).

Bilgi yönetimi, yazılımı ve kişisel bilgisayar gibi teknolojiye ilerlemeler, uzun mesafelerde karmaşık faaliyetleri organize etme ve koordine etme maliyetini önemli ölçüde azaltmıştır (Hodžić, 2018: 765). Sonuç olarak, işletmeler artık küresel operasyonlarını hem operasyon yerlerinden hem de tedarikçilerinin veya müşterilerinin konumlarından coğrafi olarak uzak olabilecek merkezi bir konumdan entegre bir şekilde yönetebilmektedirler. Bu değişikliklerin bir etkisi de uzak pazarlara erişim yeteneğinin genişlemesi olmuştur (OECD, 2015: 65-66).

Son birkaç on yılda, bilgi ve iletişim teknolojilerinin yayılması, dijital endüstrilerde çok taraflı platformlar aracılığıyla yeni iş modeli fırsatlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Gerçekten de bilgi edinme ve aracılık maliyetleri azaldıkça, eBay, Amazon, YouTube ve Airbnb gibi çok sayıda çok taraflı platform çevrimiçi olarak ortaya çıkmıştır (Parmentier ve Gandian, 2017: 52). Çok taraflı iş modeli, birden fazla farklı insan grubunun bir aracı veya platform aracılığıyla etkileşime girdiği ve her insan grubunun kararlarının olumlu veya olumsuz bir dışsallık yoluyla diğer insan gruplarının sonucunu etkilediği pazara dayanan bir modeldir (OECD, 2015: 71).

Çeşitli piyasa katılımcıları için olumlu dışsallıklar gösteren çok taraflı bir iş modeli, bir ödeme kartı sistemi ile örneklendirilebilir. Bu sistem, kartı kullanan tüketici sayısı arttıkça tüccarlar için daha değerli hale gelmekte ve tersine, daha fazla tüccar kabul ettiğinde tüketiciler için değer kazanmaktadır. Benzer şekilde, daha fazla geliştirici onun için yazılım oluşturdukça bir işletim sistemi son kullanıcılar için değer kazanmakta ve potansiyel olarak yazılım satın alan kullanıcı sayısı arttıkça geliştiriciler için daha avantajlı hale gelmektedir (OECD, 2015: 71). Olumsuz dışsallıklar medya endüstrisinde (örneğin, gazeteler, dergiler, televizyon, radyo ve telefon rehberleri) bulunabilir. Esneklik ve erişim, dijital ekonomideki çok taraflı iş modellerinin iki temel özelliğini ortaya koymaktadır. Esneklik önemlidir çünkü dijital ekonomi kullanıcı ve pazar verilerini toplama, analiz etme ve işleme yeteneğini geliştirmektedir. Erişim ise aynı iş modelinin farklı ülkelerdeki farklı taraflarını bulmayı kolaylaştırmaktadır (Hodžić, 2018: 766).

Dijital pazarlara erişimin düşük maliyeti ve dijital teknolojilerdeki hızlı değişim, işletmelerin seçtikleri pazarda rekabetçi kalabilmek, hatta hayatta kalabilmek için modellerini ve stratejik planlarını sürekli olarak uymalarını gerekli kılmaktadır (Pinto, 2017: 299). Teknolojik ilerleme,

minyatürleşmede ilerlemeye ve bilgisayar gücü maliyetinde düşüş eğilimine yol açmıştır. Ayrıca ne internet son kullanıcısı ne de servis sağlayıcısı ağ kullanımı için marjinal bir fiyat ödemek zorunda kalmamaktadır. Bu faktörler, gelişmiş performans ve sermaye yatırımıyla birlikte, yeni internet tabanlı işletmeler için giriş engellerini önemli ölçüde düşürmektedir (OECD, 2014: 94). Dijital teknolojiler, dahili iş inovasyonunu yönlendirmektedir. Kuruluşlar maliyetleri düşürmeye odaklanmıştır, bu nedenle dijital çözümler giderek daha fazla kabul görmektedir. BİT araştırma ve geliştirme faaliyetlerindeki büyüme, bilgi toplumuna ve dijital ekonomiye geçişi desteklemeye devam edecektir (Hodžić, 2018: 767).

Belirli pazarlarda, özellikle bir şirketin gelişmemiş bir pazarda ilk faaliyete geçen kuruluş olduğu durumlarda, ağ etkileri ile düşük marjinal maliyetlerin birleşimi, şirketin hızla baskın bir konum elde etmesini sağlayabilir. Ağ etkileri, belirli pazarlardaki şirketlerin tek el veya oligopol elde etmesine yardımcı olmakta önemli bir rol oynamaktadır. Bu tür alanlarda, bir taraftaki kullanıcılar genellikle tek bir sağlayıcıyı tercih etmekte ve tek bir standart ortaya çıktığında değerlerini artırmaktadır. Sonuç olarak, platform bu kullanıcılar için özel erişim noktası haline geldikçe karşı tarafa uygulanabilecek fiyat artmaktadır. Ancak dijital ekonomi hem tek el hem de oligopol pazar gücü yaratabilen veya onu yumuşatabilen daha geniş bir pazar etkisine izin vermektedir (OECD, 2015: 73; Hodžić, 2018: 766).

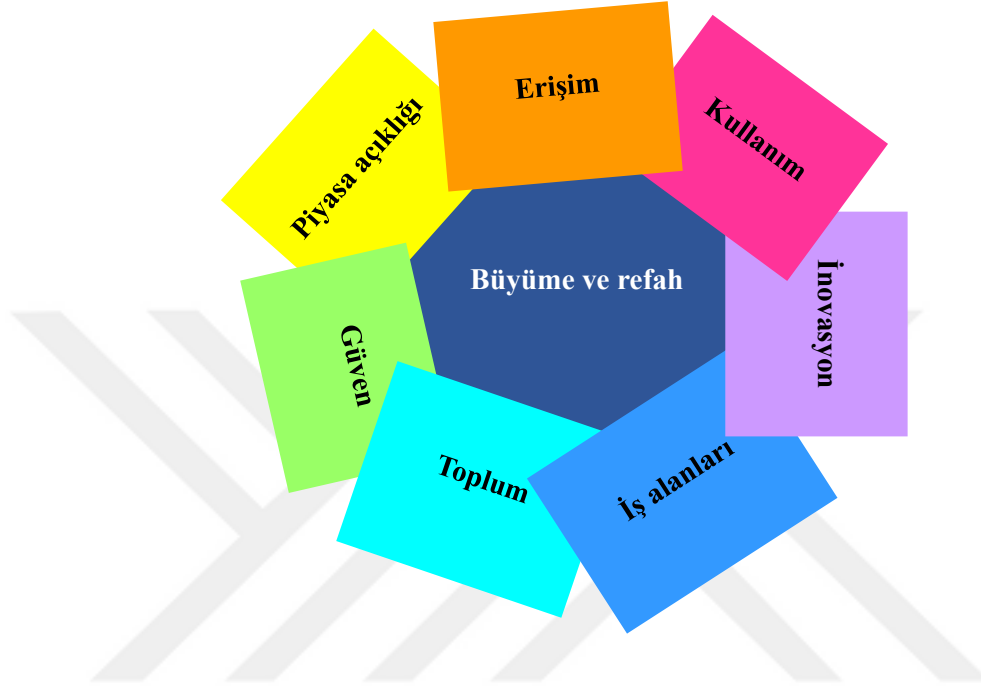
Dijital ekonomide işletmelerin müşterileri, tedarikçileri ve operasyonları hakkında veri toplaması yaygındır. Örneğin, bir kullanıcı bir ürün veya hizmeti kullandığında, kullanıcı hakkında ortaya çıkan veriler işletme için değerli olabilir. Bu bilgiler, mevcut teklifleri geliştirmek veya farklı müşteri segmenti için yeni ürünler ve hizmetler geliştirmek için girdi olarak kullanılabilir (OECD, 2015: 68). Verilerin yoğun kullanımı göz önüne alındığında hem doğruluk hem de depolama kapasitesiyle ilgili sorunlar vardır. Bu sorunları çözmek ve verilerden tam olarak yararlanmak için veri analitiği, çeşitli bilimsel alanlarda inovasyon için bir itici güç haline gelmektedir. Bu durum dijital teknolojilerde dünya çapında büyük yatırım yapan, dijital ekonomide inovasyon ve teknoloji alanında dünya liderlerinden olan Çin’de ve Amerika Birleşik Devletleri’nde özellikle belirgindir (Hodžić, 2018: 766; McKinsey & Company Global Enstitüsü, 2020: 10).

1.5. Dijital Ekonominin Gelişimi

Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişimi, BİT ürünlerinin fiyatlarını hızla düşüren ve teknolojinin ekonomi genelinde düşük maliyetle uygulanabilmesini sağlayan hızlı teknolojik ilerleme ile karakterize edilmektedir (OECD, 2015: 36). Şekil 4, OECD’nin Dijitalleşme Süreci başlığı altında tanımladığı dijital ekonomi ve toplumun dönüşümünü yönlendiren temel politika boyutlarını göstermektedir. Merkezde yer alan “büyüme ve refah”, tüm bu boyutların nihai hedefini temsil etmekte, çevresindeki yedi ana unsur bu hedefe ulaşmak için dijital dönüşümde dikkate alınması gereken kritik boyutları göstermektedir. OECD’nin Dijital Geçiş Entegre Politika Çerçevesi, ülkeleri erişim, kullanım, yenilik, iş alanları, toplum, güven ve pazar açıklığı dahil olmak üzere dijital dönüşümün politika boyutlarında koordineli ve bütüncül dijital politikalar geliştirmede

desteklemektedir. Ülkelerin dijital kalkınma durumunu izlemek, değerlendirmek ve politika yanıtlarını formüle etmek için geliştirilen Going Digital Toolkit, OECD'nin belirlediği politika boyutlarının her biri kapsamında ülkeler arası karşılaştırmalı analizler sunarak bu süreci desteklemektedir (OECD, t.y.).

Şekil 4: Dijitale Geçiş Entegre Politika Çalışması



Kaynak: OECD Going Digital Toolkit, t.y.

Küresel ekonomideki yapısal dönüşümler ile teknolojiye hızlı ilerlemeler, küresel pazarı kalıcı biçimde yeniden şekillendirmektedir. Özellikle 2008-2009 küresel ekonomik krizi, dijitalleşme ve internetin öncülük ettiği dönüşüm süreçlerini daha da hızlandırmıştır (Oxford Economics, 2011: 4).

1.5.1. Küreselleşme

Dünya ekonomisinin son dönemdeki evrimine atfedilen özellikler arasında, algılanan “küreselleşme”, ekonomistler, politikacılar ve kamuoyu tarafından sıklıkla dile getirilen bir konu olmuştur (Arndt, 1997: 71). Küreselleşme, kültürlerin birbirini etkilediği ve ticaret, göç, bilgi ve fikir alışverişi yoluyla daha da benzer hale geldiği bir süreç olarak yüzyıllardır varlığını sürdürmektedir (Arnett, 2002: 774). Küreselleşme kavramı, bir yandan dünyanın küçülmesine bir yandan da dünya ekonomisinin birbirine entegre olarak dünya bilincinin güçlenmesine gönderme yapmaktadır (Aydemir ve Kaya, 2007: 262).

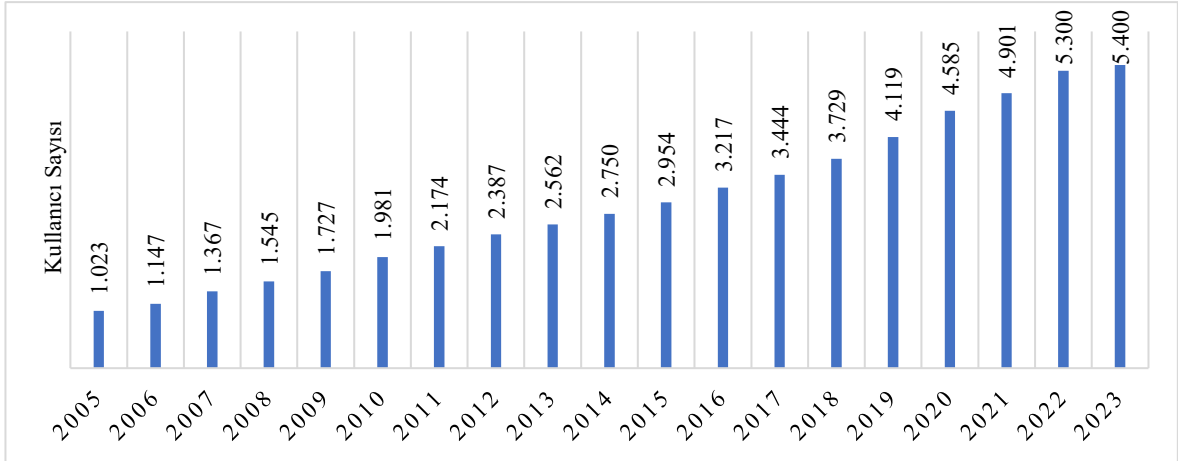
Küreselleşme olarak adlandırılan bu yeniden yapılanmanın etkileri, teknolojik, kültürel, sosyolojik, ekonomik ve politik alanlarda yaygın olarak görülmektedir (Çelik, 2012: 57). Ekonomik küreselleşme ise dünyanın büyüüp tek bir pazar haline gelmesidir (Aytekin, 2013: 123). Özellikle

ekonomik boyutuyla küreselleşme, çok uluslu şirketlerin yükselişine, küresel finansal krizlere ve gelir adaletsizliğine neden olabilmekteyken, teknolojik gelişmeler ise iletişim olanaklarını artırmakta ve bilgiye erişimi kolaylaştırmaktadır. Bilgi teknolojilerinin küresel çapta yaygınlaşması, dünyanın dört bir yanındaki insanların günün herhangi bir saatinde döviz, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerle işlem yapmasını mümkün hale getirmektedir. Yeni teknolojiler, bankacılık ve yatırım sektörlerinde köklü dönüşümlere yol açarak, geleneksel işlem ücretlerinden elde edilen gelirlerin azalmasıyla oluşan mali kayıpları telafi etme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durum, finansal kuruluşları bir yandan yenilikçi finansal hizmetler geliştirmeye zorlamış diğer yandan dijital çözümler aracılığıyla bu hizmetlerin sunulmasına olanak tanımıştır. Dijital teknolojilerin gelişmesiyle birlikte, giderek daha fazla kültürel eser dijital olarak üretilmekte, depolanmakta ve teslim edilmektedir. Dijital cihazların işlem kapasitelerindeki artış, bilgisayar ağlarının yaygınlaşması ve veri işleme ile iletim teknolojilerindeki yenilikler, metinleri, müzikleri, sesleri ve görselleri dünya genelindeki tüketicilere ulaştırmayı hem daha kolay hem de daha düşük maliyetli hale getirmiştir (Hart, 2010: 229- 230).

1.5.2. İnternet

Tarih boyunca ekonomiler devrim niteliğindeki icatlarla yeniden şekillenmiştir. Telgraf, demiryolları ve otomobil gibi çığır aşan gelişmelerin her biri, bunlardan faydalanabilen ülkeler için verimli bir büyüme döngüsünü tetiklemiştir. İnternetin farkı ise doğası gereği küresel olması ve hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilere fayda sağlamasıdır (Oxford Economics, 2011: 6). Dünyanın her yerinde internet, başkalarıyla bağlantı kurma, nesnelerin akışını düzenleme ve bilgi paylaşma şeklini dönüştürmeye devam etmektedir. Hem bireysel tüketiciler hem de büyük ekonomiler üzerindeki artan etkisiyle internet, günlük hayatın hayati bir parçası haline gelmiştir. Başlangıçta web siteleri ve web sayfalarından oluşan World Wide Web, daha sonra internet destekli yazılım uygulamalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (OECD, 2015: 39). İnternet büyük bir iş fenomeni haline geldikçe ve benimsenme oranları hızlandıkça, interneti oluşturan telekomünikasyon ağlarının alt yapısını çalıştıran ve güçlendiren ağ bileşeni sağlayıcıları, alt yapı araçları, internet servis sağlayıcıları dijital ekonominin merkezi haline gelmiştir (OECD, 2015: 38).

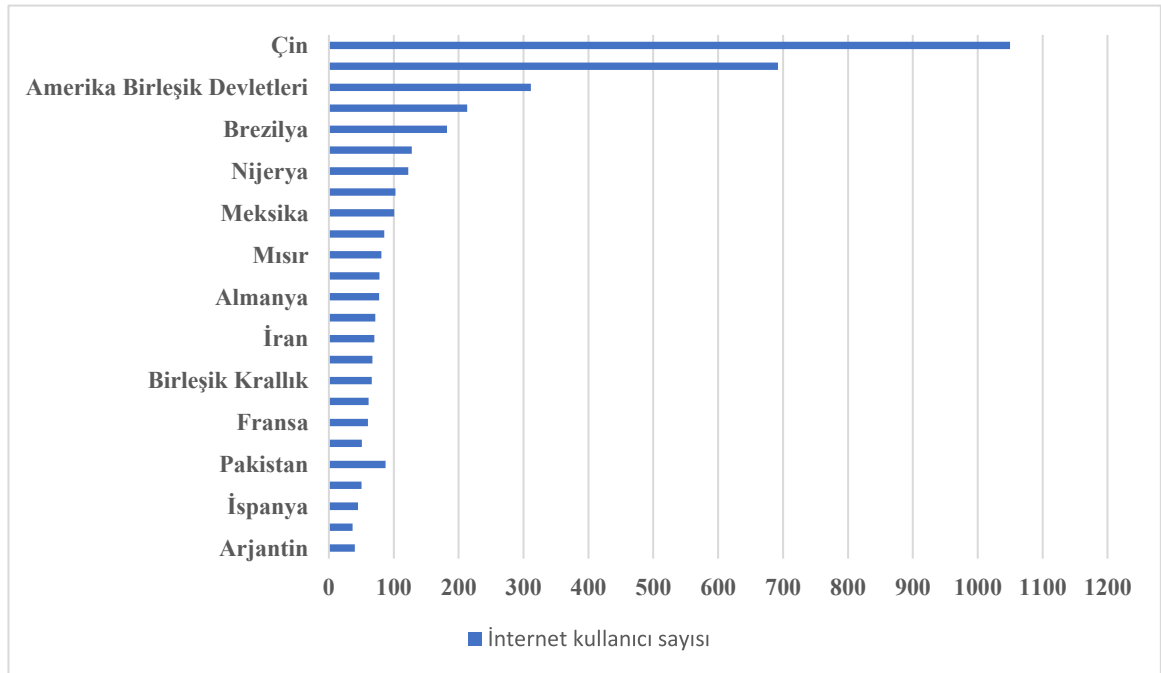
Grafik 2: 2005'ten 2023'e Kadar Dünya Çapındaki İnternet Kullanıcılarının Sayısı



Kaynak: Petrosyan, 2024

Grafik 3'te, dijitalleşmenin küresel düzeyde hızla yayıldığını ve internetin günlük yaşamın vazgeçilmez bir parçası haline geldiğini açıkça ortaya koymaktadır. Şöyle ki 2005 yılında dünya genelinde internet kullanıcı sayısı 1 milyar düzeyindeyken, bu sayı 2023 yılı itibarıyla 5,4 milyara ulaşmıştır. Özellikle 2010 sonrası dönemde kullanıcı sayısındaki artış yönündeki ivme dikkat çekmektedir. Bu artışta, akıllı telefonların yaygınlaşması, mobil veri hizmetlerinin gelişimi, dijital kamu ve özel hizmetlerin çeşitlenmesi ve sosyal medya platformlarının yaygınlaşması belirleyici olmuş olabilir.

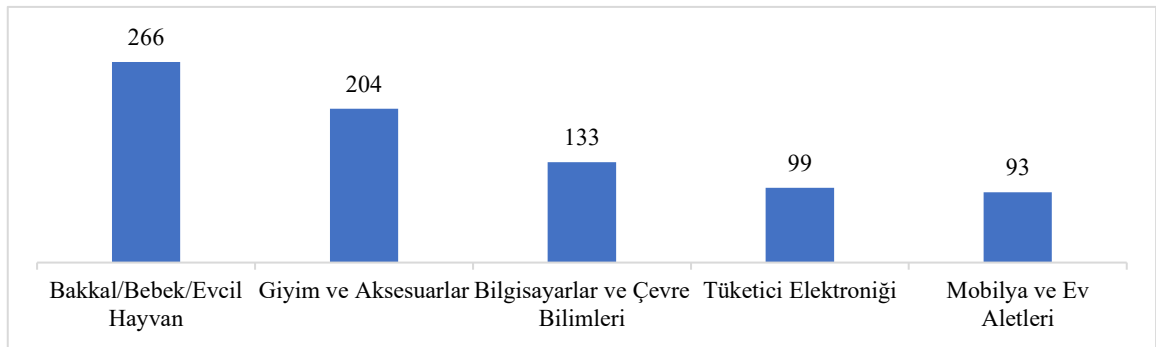
Grafik 3: Dünyanın En Büyük Dijital Nüfusuna Sahip Ülkeler (Ocak 2023/Milyon)



Kaynak: Petrosyan, 2024

2024 yılında dünya çapında 5,44 milyar internet kullanıcısı vardır ve bu da küresel nüfusun yüzde 67,1'ine tekabül etmektedir. Bu toplamın 5,07 milyarı sosyal medya kullanıcısıdır. Grafik 4, 2023 yılı itibariyle Çin, dünya çapında en çok internet kullanıcısına sahip ülkeler arasında ilk sırada yer almaktadır. Çinli internet kullanıcılarının yaklaşık yüzde 82'si ülkedeki en popüler sosyal ağ olan WeChat'i kullanmaktadır. 2023 yılı itibariyle dünyada internet kullanan erkek nüfusun payı yüzde 70 iken, kadın nüfusun payı yüzde 65 olmuştur. 2022 itibariyle, küresel internet kullanımı tüm bölgelerde 15 ila 24 yaş arasındaki bireylerde daha yüksektir. Avrupa'da 15-24 yaş arası internet kullanıcılarının yüzdesi, yüzde 98 ile dünya çapındaki bölgeler arasındaki en yüksek oran olmuştur (Petrosyan, 2024).

Grafik 4: En Çok Kazandıran İlk 5 Dijital Ticaret Kategorisi, 2023 (Dolar)



Kaynak: Marketing Charts, 2024

Grafik 5, 2023 yılında insanların internet üzerinden en çok satın aldığı ürün kategorilerini göstermektedir. Covid-19 pandemisi, tüketici davranışlarında köklü bir değişim yaratarak dijital ticaretin belirli alt kategorilerinde olağanüstü bir büyümeye neden olmuştur. Bu dönüşümün en çarpıcı örneği, Bakkal, Bebek, Evcil hayvan ürünlerinin yer aldığı kategoride gözlemlenmiştir. Nitekim, 2023 yılının dördüncü çeyreğinde bu kategoriye yapılan harcamalar 72,9 milyar dolar seviyesindeyken bu rakam, 2019 yılında 18,8 milyar dolarlık harcamanın dört katıdır. Bu, artışın yalnızca geçici bir kriz tepkisi olmadığını ve dijitalleşen tüketim alışkanlıklarının kalıcılığını göstermektedir (Marketing Charts, 2024).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre 16-74 yaşları arasındaki bireylerin internet kullanım oranı 2022 yılında %85 iken bu oran 2023 yılında %87,1'e yükselmiştir. İnternet üzerinden satın alınan ya da sipariş verilen mal ve hizmet oranı 2022 yılında %46,2 iken 2023 yılında %49,5 olmuştur. 2023 yılının ilk 3 ayında bireylerin %75,5'i giyim, ayakkabı ve aksesuar; %30,7'si film veya dizi izleme hizmeti satın almıştır. Bu oranları %30,1 ile müzik dinleme ve indirme hizmeti, %17,7 ile yazılımları indirme ve sürüm yükseltmeleri takip etmiştir. Ayrıca bireylerin %25'i internet üzerinden otobüs, tren, uçak, gemi biletleri satın almıştır. İnternet ve mobil telefon aboneliği de %15,2 iken konser, sinema, tiyatro, fuar bilet alımları da %13,5'dir (TÜİK, 2023).

1.5.3. Akıllı Telefonlar

2007’de Apple’ın iPhone’u piyasaya sürmesiyle daha gelişmiş işlem yeteneklerine ve bağlantıya sahip cep telefonları mobil endüstrisinde devrim yaratmıştır. Akıllı telefon endüstrisi, 2008’den bu yana hem pazar büyüklüğü hem de model ve satıcı sayısı açısından istikrarlı bir şekilde gelişmekte ve büyümektedir. 2022 ve 2023’te dünya çapında akıllı telefon pazarı, büyüklüğü 448 milyar ABD dolarından yaklaşık 412 milyar ABD dolarına bir düşüş yaşamıştır. 2023’ün sonunda dünya nüfusunun neredeyse yüzde 70’i akıllı telefon kullanmaktadır (Laricchia, 2024).

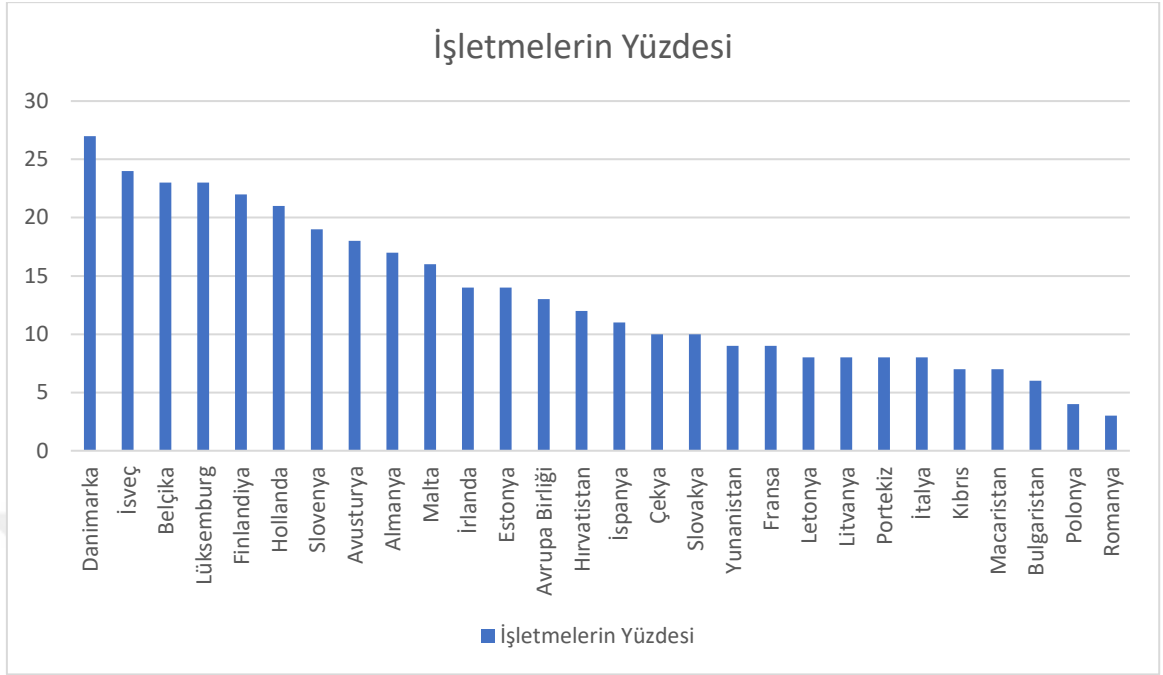
2017 yılında küresel mobil perakende ticaret satış payı %58,9’dur. Bu payın %72,9’unun 2021’de m-ticaret yoluyla üretilmesi beklenmektedir (Coppola, 2022). Tahminlere göre, Amerika Birleşik Devletleri’nde perakende m-ticaret satışlarının 2023’te 491 milyar ABD dolarını aştığı, 2027 yılına kadar bu rakamın 856 milyar ABD dolarına ulaşacağı tahmin edilmektedir (Coppola, 2024). Statista araştırma verilerine göre, 2023’ün 3. çeyreği itibarıyla cep telefonu ile her hafta internetten bir şey satın alan internet kullanıcılarının en yüksek paya sahip olduğu ülke %44,4 ile Güney Kore’dir (Statista, 2024).¹

1.5.4. DESI (Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi) Göstergeleri

Avrupa Komisyonu’nun DESI göstergeleri, Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) dijital dönüşüm düzeyini çok boyutlu olarak ortaya koymaktadır. 2025 dönemi verilerine göre KOBİ’lerin dijitalleşme performansı, ülkeler arasında belirgin farklılıklar göstermektedir. Danimarka, İsveç, Belçika ve Finlandiya; e-ticaret cirosu, çevrim içi satış yapan işletme oranı, elektronik bilgi paylaşımı ve yapay zekâ kullanımı gibi göstergelerde öncü konumdadır. Bu ülkeler, güçlü dijital altyapı, yüksek dijital yetkinlik düzeyi ve inovasyona açık iş kültürleri sayesinde dijital teknolojileri iş süreçlerine entegre etmede Avrupa ortalamasının oldukça üzerindedir. Buna karşın Romanya, Bulgaristan, Polonya ve Hırvatistan gibi ülkeler, dijital dönüşüm sürecinde daha düşük performans göstermekte; özellikle yapay zekâ, veri analitiği ve elektronik bilgi sistemlerinin kullanımında önemli gelişim alanlarına ihtiyaç duymaktadır. Grafik 6’da Avrupa ülkelerinde KOBİ’lerin yapay zekâ kullanma oranları karşılaştırılmıştır. Danimarka, İsveç, Belçika ve Lüksemburg yüksek oranlara sahiptir. Bu ülkelerde KOBİ’lerin dijital dönüşümü ve yapay zekâ entegrasyonu oldukça ilerlemiştir. Bunun aksine Romanya, Polonya, Bulgaristan ve Macaristan gibi Doğu Avrupa ülkeleri grafiğin en alt sıralarında yer almakta ve yapay zekâ kullanım oranı düşük seyretmektedir.

¹ M-ticaret; bankacılık, fatura ödeme ve çevrimiçi bir mobil cihaz aracılığıyla ürün satın alma ve satma anlamına gelmektedir (Howden, 2021).

Grafik 6: Yapay Zekâ Kullanan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler



Kaynak: European Commission, 2025

Genel olarak DESI verileri, Avrupa KOBİ'lerinin dijital dönüşüm sürecinin e-ticaretin yaygınlaşmasından ileri dijital teknolojilere geçiş doğrultusunda evrildiğini göstermektedir. Elektronik bilgi paylaşımı ve yapay zekâ kullanımı gibi ileri göstergeler, dijitalleşmenin yalnızca satış kanallarıyla sınırlı kalmayıp iş süreçlerinin tamamına yayıldığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, ülkeler arasında gözlemlenen dijital uçurum, Avrupa Birliği'nin 2030 Dijital On Yılı hedeflerine ulaşabilmesi için KOBİ'lere yönelik altyapı yatırımları, dijital beceri geliştirme programları ve finansal teşviklerin önemini vurgulamaktadır. DESI göstergeleri, KOBİ'lerin rekabet gücünün giderek daha fazla dijital kapasiteye bağlı hâle geldiğini ve dijital teknolojilerin ekonomik sürdürülebilirlik açısından stratejik bir unsur olarak öne çıktığını açık biçimde ortaya koymaktadır.

1.6. Dijital Ekonominin Genel Ekonomi İçindeki Yeri

Dijital teknolojilerin insan yaşamının hemen her alanında yaygın biçimde kullanılmaya başlanması, dijital ekonomi pazarının büyüklüğünü belirlemeyi ve değerlendirmeyi güçleştirmektedir. Son yıllarda, uluslararası internet altyapısı aracılığıyla sürekli olarak yeni elektronik hizmetler sunulmakta; gelişmiş lojistik ağları sayesinde tüketicilere çok çeşitli mal ve hizmetler ulaştırılmaktadır. Ayrıca bazı dijital hizmetler, doğrudan veya dolaylı biçimde, reklam destekli modeller üzerinden e-posta ve sosyal medya kanalları aracılığıyla kullanıcılara ücretsiz olarak sunulmaktadır. Modern anlık mesajlaşma uygulamaları, bireyler arasındaki iletişimi ücretsiz hâle getirerek internet ve mobil hizmet sağlayıcılarını iş modellerini yeniden şekillendirmeye zorlamaktadır (Mammadov, 2021: 1).

Şekil 5: Dünya Çapında Dijitalleşme

Toplam Nüfus	Cep Telefonu Kullanıcıları	İnternet Kullanıcıları	Aktif Sosyal Medya Kullanıcıları
			
7.89 Milyar Şehirleşme %56,6	5.29 Milyar Nüfus %67,1	4.88 Milyar Nüfus %61,8	4.55 Milyar Nüfus %57,6

Kaynak: Datareportal, 2021

Şekil 5, dünya genelinde dijitalleşmenin ulaştığı boyutu; toplam nüfus, cep telefonu kullanıcıları, internet kullanıcıları ve aktif sosyal medya kullanıcıları olmak üzere dört temel gösterge üzerinden ortaya koymaktadır. 2021 yılı verilerine göre, dünya nüfusu 7,89 milyar iken, bunun nüfusun %67,1'ine tekabül ettiği ve 5,29 milyar kişinin cep telefonu kullandığı görülmektedir. Buna paralel olarak dünya nüfusunun %61,8'i internet kullanmaktadır. Ayrıca İnternet kullanıcılarının çoğunluğunun aktif sosyal medya kullanıcısı olduğu da dikkat çekmektedir.

1.6.1. Dijital Ekonominin Ekonomik Büyümeye Etkileri

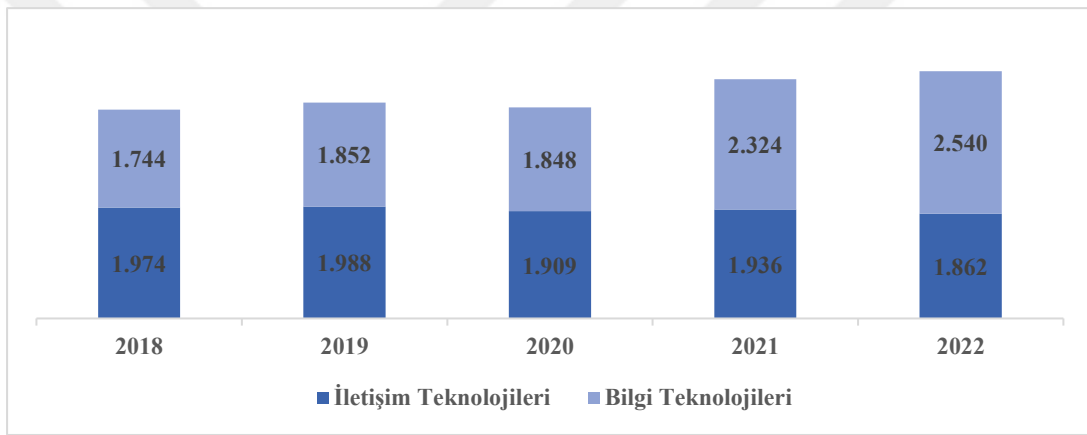
Dijital teknolojiler hem üretimde kullanılarak işletmelerin verimliliklerini artırmasına hem de tüketici talebini artırarak ekonomik büyümenin desteklenmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenle dijital teknolojilerin üretimi, kullanımı ve yaygınlaşması ekonomik büyüme için önemli bir faktördür. Dijital teknoloji sektörlerinin büyümesi ve ekonomi içindeki payının artması, ülke düzeyinde kişi başına düşen milli gelirin artmasına yol açmaktadır. Bu etki birinci etki veya doğrudan etki olarak adlandırılmaktadır. İkinci etki veya dolaylı etki olarak adlandırılan ise üretim faktörü olarak dijital teknolojiler, işletmenin verimliliklerini artırarak üretim maliyetlerini düşürmelerine ve yeni ürünler geliştirmelerine olanak sağlamaktadır. Bu da işletmelerin rekabet güçlerini artırarak büyümelerine ve yeni iş imkanları yaratmalarına katkı sağlamaktadır. Ayrıca dijital teknolojilerin üretimde kullanılması üretim süreçlerinin daha verimli ve esnek hale gelmesini sağlamaktadır (Taymaz, 2018: 16).

Ülkelerin büyüme performansı açısından Bilgi iletişim sektörü önemli iken Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri Bilgi iletişim sektörünün gelişme potansiyelini belirleyen en önemli iki faktördür. Yenilik üretim girdileri açısından Ar-Ge harcamaları, yenilik çıktısı açısından ise patentler, tasarımlar ve markalar ülkelerde BİT sektörlerinin gelişimini gösteren göstergelerdir (TÜBİSAD, 2018: 26). İsrail (%5,4) ve Güney Kore (%4,8) Ar-Ge harcamalarının gayrisafi milli hasılaya oranının yüksek olduğu iki ülkedir. Türkiye’de ise bu oran %1,09’dur. Ar-Ge harcamaları bir girdi ise patent başvuruları da bir çıktıdır. 2021 yılı için Türkiye’de her bir milyon kişi başına düşen patent sayısı %21,5’tir. Japonya, Güney Kore, Finlandiya bir milyon kişi başına düşen patent başvuru sayısının en yüksek olduğu ülkeler arasında yer almaktayken, Brezilya, Hindistan ve Meksika en düşük olduğu ülkeler

arasında yer almaktadır. Türkiye’de bir milyon kişi başına BİT alanındaki patent başvuru sayısı 2,75’tir (TÜBİSAD, 2022: 31- 33).

2022 yılında Global BİT pazar büyüklüğü %3,3’lük büyüme ile 4,4 trilyon dolardır. 2023 yılında 4,6 trilyon dolar seviyesine, 2026 yılında 5,8 trilyon dolar seviyesine ulaşması öngörülmektedir. Bilgi teknolojileri pazar büyüklüğü %9,3 büyürken, iletişim teknolojileri pazar büyüklüğü %3,8 daralmıştır (TÜBİSAD, 2023: 21). Türkiye’de 2021 yılında Bilgi ve iletişim sektörünün pazar büyüklüğü 265,9 milyar TL iken 2022 yılında 408,9 milyar TL’ye ulaşmıştır. 2018-2022 yılları arasında Bilgi Teknolojileri, İletişim Teknolojileri ’ne göre daha hızlı büyümüştür (TÜBİSAD, 2023: 30- 33). Sonuç olarak, gelecekte dijital ekonominin daha da önem kazanması ve ekonomik büyümeye büyük katkı sağlaması beklenmektedir.

Şekil 6: Global BİT Pazar Büyüklüğü (milyar USD)



Kaynak: TÜBİSAD, 2023: 21

2018-2022 yılları arasında küresel ölçekte bilgi ve iletişim teknolojilerinin pazar büyüklüğü Şekil 6’da gösterilmektedir. Buna göre BİT pazarı, iletişim teknolojileri ve bilgi teknolojileri olmak üzere iki ana bileşenin toplamından oluşmaktadır. 2018 yılında küresel BİT pazarı 3.718 milyar USD seviyesindeyken, 2022 yılına gelindiğinde 4.402 milyar USD seviyesine yükselmiştir. Bu yükseliş, BİT sektörünün dünya ekonomisi içindeki artan önemini göstermektedir. Diğer yandan iletişim teknolojileri, 2018- 2022 yılları arasında dalgalı fakat genel olarak durağan seyretmiştir. 2018 yılında 1.974 milyar USD seviyesinde olan iletişim teknolojileri, 2022 yılında 1.862 milyar USD seviyesine gerilemiştir. Bunun sebebi, sabit hat ve geleneksel mobil hizmetlerin doygunluk noktasına ulaşması olabilir.

1.6.2. Dijital Ekonominin İşgücüne ve İstihdama Etkileri

Dijital ekonomide nitelikli işgücüne ihtiyaç duyulmaktadır (Şaf, 2015: 60). Dijital ekonominin gelişimi iş operasyonlarını çeşitlendirmiş ve yüksek vasıflı işgücünü, yüksek kaliteli inovasyonu çekebilecek daha esnek istihdam biçimleri yaratmıştır (Lu ve Zhou, 2023: 3). Bilgi ve iletişim sektörünün katma değer payındaki artmaya karşılık istihdamdaki oranı düşme eğilimindedir. Bu

durum sektörün daha az emeğe dayalı olmasından kaynaklanmaktadır (Şaf, 2015: 61). Dijitalleşme süreci, iş gücü piyasasında işsizlik oranlarını azaltabilirken, bazı işlerin kaybolmasına ve yeni iş kollarının ortaya çıkmasına da neden olabilmektedir. Dijitalleşme aynı zamanda çalışan yapısını da değiştirerek daha esnek ve uzaktan çalışmaya uygun bir yapıya dönüşüm sağlayabilmektedir. İşlerin yapılış metotlarında da büyük bir değişim gözlemlenirken, otomasyon ve yapay zekâ gibi teknolojiler daha fazla tercih edilmeye başlanmaktadır. İşin kendisi de dijitalleşme sürecinden etkilenirken, veri analizi, yapay zekâ ve bulut bilişim gibi teknolojiler iş süreçlerini daha verimli hale getirebilmekte ve iş yapılarını değiştirerek daha rekabetçi olmalarını sağlayabilmektedir. Son olarak, dijitalleşme üretim faktörlerinin dağılımını da etkileyebilmektedir (Yılmaz, 2021: 305- 308). Beden gücüne dayanan ve bilgisayar temelli otomasyon olasılığı yüksek olan meslekler dijital dönüşümden en fazla etkilenecek mesleklerdir (Gökalp vd., 2018: 5).

Koronavirüs pandemisi de dijitalleşme eğilimlerini artırmış hatta kalıcı bir etki de bırakmıştır. Şirket toplantılarının dijital ortamda yapılma oranı pandemi öncesinde %18 iken pandemi sonrası bu oran %90' a ulaşmıştır. Ayrıca uzaktan çalışma oranı pandemi öncesi %10'un altında seyrederken pandemi sonrası bu oran %47'ye yükselmiştir (TÜBİSAD, 2022: 65).

İKİNCİ BÖLÜM

2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME SORUNLARI

Bu bölümde dijital ekonomi ile vergi arasındaki ilişki ele alınmış, dijital ekonomide vergilendirme ilkeleri incelenmiştir. Dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunlar doğrudan ve dolaylı vergiler çerçevesinde değerlendirilmiş; bu kapsamda gelirin niteliği, sabit iş yeri, veri kullanımı, gelir ve kurumlar vergisi ile servet vergileri açısından ortaya çıkan sorunlar tartışılmıştır. Ayrıca dolaylı vergiler bakımından katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından karşılaşılan güçlükler de analiz edilmiştir. Bunun yanı sıra, dijital ekonomide vergi planlaması, vergi kaçakçılığı ve vergi denetimi konuları ele alınarak, mevcut sorunların nedenleri ve arayışları kapsamlı bir şekilde ortaya konulmuştur. Bu bölümde yapılan incelemeler, çalışmanın son bölümünde dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunların çözümüne yönelik değerlendirmelere de zemin hazırlamaktadır.

2.1. Dijital Ekonomi ve Vergi İlişkisi

Dijital ekonominin temel özelliklerinden biri, dijital ürün ve teknolojilere dayalı mal ve hizmetlerin ulusal veya uluslararası sınırların ötesinde serbestçe ticarete konu olabilmesidir. Bu durum, ticaretin küresel ölçekte genişlemesine imkân tanımakta ve ödeme sistemleri, üretim süreçleri ile pazarlama stratejileri başta olmak üzere pek çok alanda köklü dönüşümlere yol açmaktadır (Yıldız ve Günay, 2018: 4005). Son yıllarda iktisat literatüründe, özellikle teknoloji ve dijitalleşmenin hızla ilerlediği bir dönemde, ekonominin dönüşen yapısını açıklamak amacıyla “bilgi ekonomisi”, “ağ ekonomisi”, “dijital ekonomi”, “sanal ekonomi”, “sanal kapitalizm”, “bilgiye dayalı ekonomi”, “net ekonomisi” ve “yeni ekonomi” gibi çeşitli kavramlar kullanılmaktadır (Akyazı ve Kalça, 2008: 2). Farklı şekillerde tanımlanabilmekle birlikte vergilendirme, esas itibarıyla vergi mükellefine, karşılığında herhangi bir özel menfaat sağlamaksızın, özel sektörden kamu sektörüne zorunlu olarak yapılan her türlü mali kaynak transferini ifade etmektedir (Lamensch, 2015: 6). Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin güncel tartışmalar, esasen geleneksel vergi teorisi ve uygulamasına meydan okuyan dijital iş modellerinin karakteristik özellikleri ile vergisel açıdan bozucu etkilerini tanımlamaktan ziyade, belirli dijital faaliyetler ve sektörler üzerinde yeni vergilendirme yetkileri ve kaynakları tahsis etmeye odaklanmaktadır (World Bank, 2022: 2). Dijital ekonominin sanal ve sınırsız yapısı, işletmelerin fiziksel bir varlığa ihtiyaç duymadan sınır ötesi dijital işlemler aracılığıyla küresel olarak faaliyet göstermelerini sağlamaktadır. Bu durum, geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen faydaları doğru bir biçimde tanımlamak ve coğrafi olarak konumlandırmakta yetersiz kalması nedeniyle vergi yargı yetkisinin belirlenmesi açısından önemli güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonominin yüksek düzeydeki hareketliliği ve esnekliği,

işletmelerin farklı ülkeler arasındaki vergi farklılıkları ile ayrıcalıklı vergi politikalarından yararlanarak vergi yükümlülüklerini asgari düzeye indirmelerine olanak sağlamaktadır. Söz konusu vergiden kaçınma eğilimi, uluslararası vergi sisteminin adaletini ve etkinliğini ciddi biçimde zayıflatmakta ve küresel ölçekte vergi yönetimine yönelik temel bir tehdit oluşturmaktadır (Fang, 2023: 85).

Dijital ekonomi, bilgisayarların ve yazılımların varlığıyla ortaya çıkmış olmakla birlikte, 1990'lı yıllarda hız kazanan internetin gelişimi, küresel dijital ekonominin kapsamını ve sunduğu imkanları önemli ölçüde genişletmiştir (Nellen, 2015: 29). BİT 'teki gelişmeler ve ticaret politikasının serbestleştirilmesi bir araya geldiğinde dijital ekonomi, işletmelerin daha önce yerel varlık gerektiren birçok işlevi merkezi olarak yönetmesine olanak tanımış ve böylece piyasa ekonomilerindeki geleneksel iş modeli modası geride kalmıştır (OECD, 2015: 98). Çok taraflı iş modellerinin yayılması veya büyük bilgi işlem gücü ve geniş bant bağlantısının kullanımı nedeniyle benimsenen yeni gelir akışları ve iş modelleri vergi düzenlemelerini ve denetimlerini önemli ölçüde etkilemektedir (OECD, 2015: 99). Yeni teknolojiler ve iş modelleri hızla ortaya çıktıkça, kanun koyucular ve vergi idareleri vergi kurallarını yeterince hızlı güncelleyememekte veya açıklayamamakta, bu da mevcut kuralların uygulanmasını zorlaştırmaktadır (Nellen, 2015: 27). Dijital ekonomik faaliyetler, ülkelerin vergilendirme yetkilerini ihlal eden ve hatta bu yetkileri kullanmalarını imkânsız hale getiren yeni bir alan olarak vergi dünyası gündeminde ön sıralarda yer almaktadır. Dijital faaliyetlerin denetiminde karşılaşılan zorluklar, mal ve hizmetlerin teslim noktasına ilişkin belirsizlikler, mobil uygulamaların yarattığı değerlendirme güçlükleri ile mükellef ve vergi sorumlusunun tespitindeki sorunlar, vergi sistemleri açısından önemli engeller oluşturmaktadır. Bu nedenle söz konusu problemlerin yalnızca ulusal düzeyde değil, aynı zamanda uluslararası ölçekte de ele alınarak çözüme kavuşturulması gerekmektedir (Bıyan ve Yılmaz, 2018: 14).

Dijital teknolojilerin uygulanması, vergi makamlarının vergi verilerini daha doğru ve verimli bir şekilde toplamasına, analiz etmesine ve paylaşmasına olanak tanıyarak vergi idaresinin verimliliğini ve şeffaflığını arttırmaktadır. Ayrıca, dijital ekonomide gerçekleşen büyük miktardaki veri işlemleri, vergi makamlarına daha fazla bilgi kaynağı sağlayarak işletmelerin vergi kapasitesini ve vergi yükümlülüğünü daha doğru bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır (Fang, 2023:85). Bir diğer avantaj ise, büyük veri toplamının dijital platforma kullanıcı deneyimini sürekli olarak geliştirmek ve kullanıcı topluluğunu daha fazla meşgul etmek için içgörüler sağlaması ve bunun da ticari açıdan daha yüksek hacimli işlemlere yol açmasıdır (Luong, 2018: 51).

Dijital ekonomi işletmelere pek çok avantaj sunarken, özellikle vergilendirme alanında önemli sorunları beraberinde getirmektedir. Nitekim dijital ekonomi, sınırsız ticaret olarak kabul edilen bir yapıya sahiptir. Dijital işletmeler, herhangi bir fiziksel varlık olmaksızın çok sayıda insana mal ve hizmet sunmaktadır (Budak, 2017: 298). Dijital ekonomik faaliyetler, vergi mükellefiyetinin tespiti, gelir türünün tespiti, gelirin kazanıldığı yerin tespiti, kazanılan gelirin ve vergilendirilebilir gelirin

miktarının tespiti, hangi vergi rejiminin uygulanacağı ve giderler üzerinden toplanan verginin nasıl kullanılacağı gibi hususlarda da belirsizliğe yol açmaktadır (Bıyan ve Yılmaz, 2018: 16). Ayrıca dijital ekonomideki gelişmelere bağılı olarak, vergilendirilecek konunun belirlenmesinde mevcut yasal düzenlemelerde belirsizlik bulunmaktadır. Öyle ki, gazete, kitap, dergi, müzik CD'si, bilgisayar yazılımları, film videoları gibi maddi varlık olarak kabul edilen ürünler sanal ortamda satılabilmekte/satın alınabilmekte veya sabit disklere ücretsiz olarak indirilebilmekte olduğundan, bu tür dijital ürünler artık özellikle vergilendirme açısından yaygın olarak hizmet olarak değerlendirilmektedir. Başka bir deyişle, dijital ürünler sanal ve dijital veri olarak taşındığından, malların mutlaka fiziksel olarak teslim edilmesi gerekmemektedir (Kara ve Öz, 2016: 35). Fiziksel varlığı olan geleneksel işletmelerin aksine dijital işletmeler çoğu zaman birçok yargı bölgesinde fiziksel bir kuruluş olmadan faaliyet göstermektedir. Dijital işletmelerin vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için vergisel alanda avantajlı bölgelerde kolaylıkla yerleşebilmeleri nedeniyle, fiziksel varlığın bulunmaması kurumlar vergisinin uygulanmasını da zorlaştırmaktadır.

Dijitalleşme, çok uluslu şirketlerin herhangi bir fiziksel varlık bulundurmaksızın farklı yargı bölgelerinde dijital iş modelleri geliştirmelerine olanak tanımaktadır. Bu şirketler, dijital iş modelleri aracılığıyla yerel vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırmakta ve vergi yüklerini azaltmaktadır (Sparmann, 2019: 8). Dijital ekonomik faaliyetlerin neden olduğu vergilendirme sorunlarını genel olarak aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür: (Yılmaz ve Akçura Değer, t.y; Kaya ve Akçay, 2017: 61)

- 1) Mükellefin belirlenmesi (Vergileri kim beyan edecek ve ödeyecek?)
- 2) Gelirin niteliğinin belirlenmesi (Ticari gelir, meslek hizmetlerinden elde edilen gelirler, telif gelirleri vb.)
- 3) Gelirin elde edildiği yargı alanının belirlenmesi (Vergiye tabi olayın/ vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ülke) (Türkiye' de iş yeri var mı?)
- 4) Bu tür faaliyetlerden elde edilen gelir miktarının ve vergi matrahının belirlenmesi (İlişkili taraf işlemlerinin varlığı durumunda, vergiye tabi gelir/vergi matrahının tespitinde emsallerine uygunluk ilkelerinin uygulanması veya transfer fiyatlarının uygunluk çerçevesinde belirlenmesi)
- 5) Vergi rejiminin belirlenmesi (Doğrudan vergilendirme, kaynağında vergilendirme vb.)
- 6) Harcamalardan alınan Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerin uygulanması.

2.2. Dijital Ekonomide Vergilendirme İlkeleri

OECD'nin Mali İşler Komitesi 1998 tarihli bir raporunda, vergi sistemlerinde uygulanması gereken vergilendirme ilkelerini, bir diğer ifadeyle Ottawa vergilendirme çerçevesi ilkelerini ortaya koymuştur (OECD, 2015: 17). Bunlar;

Tarafsızlık: Vergilendirme, geleneksel ve elektronik ticaret biçimleri arasında tarafsız ve adil olmayı hedeflemelidir. İş kararları, vergisel düşüncelerden ziyade ekonomik düşüncelerle motive edilmelidir. Benzer durumlarda bulunan ve benzer işlemleri gerçekleştiren mükellefler benzer vergisel uygulamalara tabi olmalıdır.

Verimlilik: Vergi mükellefleri için uyum maliyetleri ve vergi idaresi için idari maliyetler mümkün olduğunca en aza indirilmelidir.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kurallarının, mükelleflerin işlemler öncesinde vergi sonuçlarını öngörebilmelerine imkân verecek ölçüde açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler, kanunlarda yeterince açık biçimde ortaya konulmalı ve böylelikle mükellefler ile vergi idaresi arasında herhangi bir yanlış anlaşılmaya yer bırakmamalıdır (Sinkuniene, 2005: 179). Vergi sisteminin mükellefler tarafından etkin bir şekilde benimsenebilmesi için sade, anlaşılır ve uygulanabilir bir yapıya sahip olması gerekmektedir (Kiprotich, 2016: 10).

Etkinlik ve Adalet: Verginin doğru zamanda ve doğru miktarda toplanması gerekmektedir. Bu süreçte ne çifte vergilendirmeye ne de haksız vergilendirmeye yol açılmamalıdır. Vergi mükelleflerinin bir kısmının vergi ödeme yükümlülüğü bulunmasına rağmen, tahsilatın sağlanamaması durumunda, toplum nezdinde vergi sistemi etkisiz ve adaletsiz algılanabilmektedir (PwC, 2018b: 8). Ayrıca vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli en aza indirilmelidir. Buna karşı önlemler, söz konusu risklerle orantılı olmalıdır. Bu ilkeye göre vergiler, politik, sosyal, ekonomik bir sigorta ölçüsü olarak kabul edilmektedir (Sinkuniene, 2005: 179).

Esneklik: Dijital ekonomideki teknolojik değişimin yönünü öngörmek zordur. Teknolojik ve ticari gelişmeler yaşandıkça bir vergi sisteminin gelir sağlamaya devam edebilecek kadar esnek olması arzu edilmektedir (PwC, 2018b: 8).

2.3. Dijital Ekonomide Vergilendirme Alanında Ortaya Çıkan Temel Sorunlar

Dijitalleşme olgusu, sanayi devriminden bu yana ekonominin en önemli gelişmelerinden biri olarak görülmekte ve büyüme ile inovasyonun başlıca itici güçlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Fakat dijital ekonomi, uluslararası vergi sistemi açısından büyük zorluklar barındırmaktadır. Geleneksel vergi yasaları ve ilkeleri, küresel iş uygulamalarındaki hızlı değişimlere uyum sağlamakta zorlanmaktadır (Olbert ve Spengel, 2017: 4). Geleneksel vergi sistemleri, genellikle ulusal sınırlar içinde kalarak tasarlandığı için, uluslararası ticaretin karmaşıklığı karşısında yetersiz kalabilmektedir. Dijital teknolojiye gelişmelerin yönlendirdiği küresel inovasyon devrimi, dünya çapındaki vergi kurallarının dijital dönüşümüne duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır. Ticaretin küreselleşmesi ve modernleşmesi, vergi hukukunun yeniden değerlendirilmesini ve yeniden reforme edilmesini gerektirmektedir. (Manzano vd., 2018). Özetle, küreselleşen ticaretin ve modern ekonomik aktivitelerin vergi hukukunu güncelleme ihtiyacı, uluslararası düzeyde koordinasyon ve reformlarla karşılanmaya çalışılmaktadır. Bu süreç hem ulusal hem de uluslararası düzeyde sürekli bir uyum ve adaptasyon gerektirmektedir.

Dijitalleşme, vergi otoritelerine mükelleflerin gerçek ekonomik durumlarını doğrulaması için oldukça etkili ve hızlı yöntemler sunmaktadır. Bu sayede, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma durumlarının tespiti kolaylaşmakta ve hükümetlerin vergi sistemlerinin farklı bölümlerindeki bilgileri birbirleriyle ilişkilendirmesine olanak sağlamaktadır. Dijitalleşme, devletlerin vergi uygulama teknolojisini geliştirerek vergi yönetimini daha verimli hale getirebilir ve böylece daha fazla vergi geliri elde etmesine imkân sunabilir (Taraktaş, 2019: 93). Dijital yeniliklerin vergi uygulamalarına entegrasyonu, vergi sisteminin etkinliğini, adaletini ve şeffaflığını artırma potansiyeli bakımından önemli bir olanak sunmaktadır. Şöyle ki vergi risklerinin önceden tespit edilmesi, insan kaynaklı hata payının azaltılması ve vergi idari maliyetlerinin düşürülmesi gibi olumlu gelişmeler sunmaktadır. Buna rağmen birtakım zorlukları da beraberinde getirmektedir (Turan, 2020: 63). Bulut platformlarının vergi yönetimindeki rolü, vergi süreçlerinin daha verimli, şeffaf ve uyumlu hale gelmesine yardımcı olmaktadır. Geçmişte yaşanan sorunların ve çözümlerin analiz edilmesinde, mükelleflerin anlık bilgilendirilmesinde ve vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Turan, 2020: 62).

Dijital ekonomide küresel iş modelleri, işletmelere bir yandan birçok fırsat sunarken diğer yandan bazı zorlukları da beraberinde getirmektedir. Şirketler, dünya genelindeki kullanıcılarına hizmet sunarken, vergi cennetleri gelir ve kâr transferi yaparak vergi yükümlülüklerini azaltma stratejileri izleyebilirler (Taraktaş, 2019: 94). İnternet faaliyetlerinde anonimliğin sağladığı imkanlar, elektronik paranın ortaya çıkışı, siber işletmelerin yüksek mobilitesi, gizli internet ağlarının kullanımı ve vergi cennetlerinin sunduğu avantajlar, vergi tabanının önemli ölçüde aşınacağı yönündeki endişeleri artırmaktadır (Kerimov, 2002: 14). Dijital ekonomi faaliyetlerinin ülkeler arasında farklı şekillerde vergilemeye tabi tutulması veya hiç vergilendirilmemesi uluslararası ticaret uyumunu önemli ölçüde etkilemekte ve çifte vergilendirme sorunlarına yol açmaktadır (Kara ve Öz, 2016: 31). Bununla birlikte, bu zorlukların olumsuz etkileri gelişmekte olan ülkelerde daha belirgin olarak hissedilmektedir. Zira bu ülkeler, vergi gelirlerinin büyük bir bölümünü kurumlar vergisine ve katma değer vergisine bağımlı olarak elde etmekte ve genellikle ithalatçı konumunda bulunmamaktadır (Li, 2018: 522). Dijital teknolojiler, şirketlerin farklı ülkelerde faaliyet göstermesini kolaylaştırmakta ve tüketicilerin dünyanın her yerinden ürün ve hizmetlere kolayca ulaşmasını sağlamaktadır. Bu durum, tüketim vergilerinin doğru miktarda ve etkin şekilde toplanmasını zorlaştırmaktadır (OECD, 2015: 99). Dijital ekonominin vergilendirilmesinden kaynaklı zorluklar genel olarak iki temel vergi politikası sorusuyla özetlenebilir. Birincisi, yabancı işletmelerin çok az veya hiç fiziksel varlıkları olmadan önemli ticari varlığa sahip olduğu yargı bölgelerinde vergi haklarının nasıl kurulacağı ve ikincisi ise çok uluslu şirketlerin vergilendirilebilir karlarının nasıl ve nereye tahsis edileceğidir (Harpaz, 2021: 66).

Geleneksel olarak, “doğrudan” ve “dolaylı” vergiler arasında ayırım yapılmıştır. Dolaylı vergiler, nihai olarak tüketicinin piyasa fiyatı aracılığıyla ödediği, mallar veya hizmetler üzerine

konulan vergilerken; doğrudan vergiler, doğrudan mükellefin mülkü, işi veya geliri üzerine konulan vergilerdir (Lamensch, 2015: 6).

2.3.1. Doğrudan Vergilendirmede Ortaya Çıkan Sorunlar

OECD, 2015 yılında yayımladığı “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Zorlukların Ele Alınması” başlıklı raporunda, dijitalleşmenin hem doğrudan hem de dolaylı vergileme açısından çeşitli güçlükler ortaya çıkardığını kabul etmektedir. Doğrudan vergilerin özellikle de kurumlar vergisinin toplanmasında iki büyük zorluk olduğu görülmektedir. Birincisi, dijital firmaların mevcut geleneksel standartlara göre vergiye tabi bir bağlantı oluşturmaksızın yabancı pazarlara erişebilmesidir. İkincisi ise dijital firmaların muhtemelen geleneksel firmalardan daha fazla mobil ve maddi olmayan varlıklara güvenmeleri nedeniyle daha agresif kar kaydırma faaliyetlerinde bulunabilmesidir (Olbert ve Spengel, 2019: 3). Doğrudan vergilendirme alanında dijital ekonomi üç temel politika zorluğu sunmaktadır:

- a) **Nexus (bağlantı, irtibat noktası, daimî işyeri):** Dijital teknolojilerin etkisinin gün geçtikçe daha da artması, iş yaparken fiziksel varlığa duyulan ihtiyacı azaltmakta ve müşteri etkileşimlerinden doğan ağ etkileri daha önemli hale gelmektedir. Bu gelişmeler, bir ülkeyle vergi ilişkisi kurulmasına dair kuralların yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır (OECD, 2015: 99). “Bağlantı” terimi genel olarak, bir faaliyet ile bir devlet arasında o devletin iç hukuku ve bir vergi anlaşması çerçevesinde söz konusu faaliyetten elde edilen getirileri vergilendirebilmek için yeterli düzeyde bir ilişkinin varlığını ifade etmektedir (Ntoukaki, 2017:18).
- b) **Veri (Data):** Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler, dijital ekonomideki şirketlerin sınır ötesi bilgileri kolayca toplamasına ve kullanmasına olanak tanımaktadır. Yeni iş modellerinde veriye artan bağımlılık, verinin değerinin belirlenmesi ve kullanıcıların işletmelerle etkileşim biçimlerinin değişmesi nedeniyle vergi toplamada zorluklar yaratmaktadır (OECD, 2015: 99).
- c) **Karakterizasyon:** Yenilikçi dijital ürünlerin ve hizmet sunumu yöntemlerinin geliştirilmesi, özellikle bulut bilişim bağlamında, yeni iş modelleri kapsamında yapılan ödemelerin nasıl nitelendirileceği konusunda belirsizlikler yaratmaktadır (Pinto, 2017: 301). Ödemelerin karakterizasyonu, dijital ekonominin vergilendirilmesinde kritik bir öneme sahiptir. Ödemeleri telif hakkı, teknik hizmet ücreti veya işletme kârı olarak nitelendirmek karmaşık bir süreçtir. Çünkü her kategori anlaşma tahsis kuralları kapsamında farklı muamele görmektedir (Ntoukaki, 2017: 20).

Uluslararası vergi düzenlemelerindeki boşluklardan ve belirsizliklerden yararlanan çok uluslu işletmeler (ÇÜİ), BEPS’in doğrudan vergilendirme alanında yarattığı riskleri kapsayan yöntemleri kullanmaktadır. Böylece, vergi yükümlülüklerini azaltmakta veya tamamen ortadan kaldırmaktadırlar. Bu yöntemler şunlardır (Hadzhieva, 2016: 25):

- i) **Tercihli vergi rejimleri:** 1998 yılında OECD “Zararlı Vergi Rekabeti: Ortaya Çıkan Küresel Bir Sorun” başlıklı raporunu yayınlarak, ilk kez coğrafi olarak mobil faaliyetlerin uluslararası gelir vergilendirmesini etkileyen iki sorun alanını ele almıştır. Bunlar, vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimleridir (Avi-Yonah, 2008: 1). Çok uluslu şirketler, dijital ürünlere daha hızlı müşteri erişimi sağlamak için pazarlama ve teknik destek amacıyla yan kuruluşları kullanırken, ana şirket riskleri üstlenmekte ve maddi olmayan malların mülkiyetini talep etmektedir. Yani bir yan kuruluş, diğerine ağır bir borç yüklemekte ve yüksek faiz oranları, bir şirketin vergiye tabi kârını düşürmekte, diğerinin kârını artırmaktadır (Gambini, 2013: 22). Bu nedenle, markalar, telif hakları, patentler, lisanslar vb. gibi fikri mülkiyet haklarını düşük yetki alanlarında konumlandırmakta; böylece diğer yan kuruluşlar bu fikri mülkiyet için telif ücreti ödemektedir.
- ii) **Maddi olmayan varlıkların yapay iç ticareti;** kâr aktarımı, yönetim ücretleri veya uluslararası mülk lisanslama gibi yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir.
- iii) **Örtülü sermaye kullanımı,** bir şirketin, sermaye miktarını sınırlayarak yerel şirket düzeyindeki riski azaltmasını ifade etmektedir. Örneğin; çevrimiçi ürünler satan bir işletmenin yerel yan kuruluşu, sınırlı kazanç sağlayan bir depo olarak faaliyet gösterebilir.
- iv) **İç borç kaydırma,** bir bağlı şirketin diğerine aşırı borç yüklemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Yüksek faiz ödemeleri, borç alan bağlı şirketin vergi matrahını azaltırken, borç veren bağlı şirketin kârını artırmaktadır.
- v) **Transfer fiyatlandırması,** çok uluslu bir şirketin bağlı şirketleri veya bölümleri arasında takas edilen mal, hizmet veya fikri mülkiyet için fiyat belirleme uygulamasını ifade etmektedir. Bu yöntemle bir şirket, bazı yan kuruluşları yapay olarak zenginleştirebilmekte veya fakirleştirebilmektedir. Örneğin; vergileri en aza indirmek amacıyla malları düşük transfer fiyatıyla, düşük vergi oranına sahip bir ülkedeki bağlı şirkete aktarabilmektedir. Bu uygulama söz konusu, bağlı şirketin daha yüksek kâr marjı elde etmesini sağlamaktadır. Tersine, yüksek vergi oranına sahip bir ülkedeki bağlı şirkete yüksek transfer fiyatı uygulamak, vergi sonrası kârını artırabilmektedir (Martinson vd., 1999: 93). Transfer fiyatlandırması ve kâr kaydırma, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini en aza indirmek amacıyla farklı yargı bölgelerinde kar dağılımını manipüle etmelerine olanak tanıdığından küresel ekonomide temel sorunlar haline gelmiştir. Bu uygulama yalnızca yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin vergi tabanlarını aşındırmakla kalmayıp, aynı zamanda uluslararası vergi sistemlerinin bütünlüğünü de zayıflatmaktadır (Saeed, 2023: 1-2).
- vi) **Yapay sözleşme düzenlemelerinde,** görevler, yerleşik olmayan bir işletme adına sözleşme yapma yetkisi bulunmayan yerel sözleşmeli personel tarafından yürütülebilmektedir.
- vii) **Kontrollü yabancı şirket kurallarının ihlali,** karmaşık ve çok katmanlı düzenlemelerin farklı vergi sistemlerinden, finansal araçlardan, varlık transferlerinden veya tüzel kişilerle

olan ilişkilerden faydalanmak ve kontrollü yabancı şirket kurallarını atlatmak amacıyla tasarlanmasıyla ortaya çıkabilmektedir.

2.3.1.1. Gelirin Niteliği Sorunu

Dijitalleşme, vergi mükelleflerinin gelir, tüketim ve serveti ile ilgili mevcut bilgileri birbirine entegre ederek ve ilave veriler toplayarak vergi uygulama teknolojisinin geliştirilmesine olanak tanımaktadır. Bununla birlikte, dijitalleşme, mükelleflerin gelir, tüketim ve servetine ilişkin daha kapsamlı bilgilerin kullanılmasına olanak sağlayarak, daha karmaşık vergi sistemlerinin oluşturulmasına da zemin hazırlayabilir. Bu durum, daha karmaşık vergi sistemlerinin benimsenmesini mümkün kılmakla birlikte, vergi uygulama ve uyum maliyetlerini artırma potansiyeline sahip bulunmaktadır (Jacobs, 2017: 6- 8). Ayrıca, dijital işletmeler geleneksel işletmelere kıyasla önemli ölçüde daha düşük efektif vergi oranlarıyla karşı karşıyadır (Bunn, 2018: 5).

Dijital işletmelerin vergi düzenlemeleri açısından karşılaştıkları zorluklar büyük ölçüde gelir türleri arasındaki ayrımın net olmamasından kaynaklanmaktadır. İşletme kârları ile diğer gelir türleri arasındaki ayrımın korunamaması, vergi makamlarının dijital işletmelerin pozisyonuna meydan okunmakta zorluk çekmesine neden olmaktadır. Çünkü dijital işletmelerin elde ettikleri telif hakları pasif gelir olarak kabul edilirken, bu işletmelerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri diğer gelirler işletme geliri olarak kabul edilmekte ve bu ikisi arasında kesin bir çizgi bulunmamaktadır (Kadikov, 2015: 212).

Ayrıca 3D baskının artan kullanımı ve gelişmesi özellikle telif hakları, lisanslama ve gelir akışları açısından yeni karakter sorunları gündeme getirmektedir. Örneğin, teslimat için doğrudan üretim, alıcılar tarafından doğrudan uzaktan baskı için tasarımların lisansına dönüşürse, alıcılar tarafından yapılan ödemelerin işletme kârı yerine telif hakkı olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağı veya teknik hizmetler için ücret olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır (OECD, 2015: 105).

2.3.1.2. Sabit İş Yeri Sorunu

Dijital teknolojiadaki gelişmeler, işletmelerin kâr elde etmek amacıyla yürüttükleri temel faaliyetlerin doğasını değiştirmese de bu faaliyetlerin icra biçiminde önemli dönüşümlere yol açmıştır. Örneğin, faaliyetlerin uzaktan yürütülmesini mümkün kılmakta, bilgilerin işleme, analiz edilme ve kullanılma hızını artırmakta ve mesafenin ticari faaliyetler için daha az engel oluşturması sayesinde erişilebilecek ve hedeflenebilecek potansiyel müşteri sayısını yükseltmektedir (OECD, 2015: 100). Dijital ekonomideki temel vergisel zorluklar, müşterilerin bulunduğu pazarlarda fiziksel varlığın giderek önemini yitirmesi, maddi olmayan varlıkların artan rolü, işletmelerin yüksek derecede hareketliliği ve değer zincirlerinin yoğun şekilde bütünleşmiş olmasından kaynaklanmaktadır (Olbert ve Spengel, 2017: 4).

OECD'nin 2010 yılında yayınladığı “Gelir ve Sermaye Üzerindeki Model Vergilendirme Anlaşması”na göre “daimî iş yeri terimi” (PE), bir işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri olarak tanımlanmaktadır. PE kavramı yalnızca ilgili ülkede önemli bir fiziksel varlığa değil aynı zamanda yerleşik olmayan kişinin ilgili ülkede bağımlı bir acente aracılığıyla iş yaptığı durumlara da atıfta bulunmaktadır (OECD, 2015: 101). “Daimî kuruluş” terimi özellikle şunları içermektedir (OECD, 2010: 39):

- Yönetim yeri,
- Şube,
- Ofis,
- Fabrika,
- Atölye,
- Maden, petrol veya gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı herhangi bir yer.

2.3.1.3. Veri Sorunu

Bilginin artışı ve sanal ortamda hızlı bir şekilde yayılması, bilgi paylaşımının doğasıyla ilgili pek çok soru işareti ortaya çıkarmaktadır. Özellikle, bilginin bedelsiz mi yoksa bedelli mi olduğu, değiş-tokuş veya karşılıklı fayda sağlayan bir ilişki kapsamında mı değerlendirileceği ile telif hakları ve lisanslama konularındaki karmaşıklık, dijital ekonomide vergi ve mülkiyet düzenlemeleri açısından önemli belirsizlikler doğurmaktadır (Budak, 2018: 80). Bir ülkedeki müşterilerden veya cihazlardan, başka bir ülkede geliştirilen teknoloji aracılığıyla veri toplanabilir. Söz konusu veriler daha sonra ikinci ülkede işlenebilir ve ürün tekliflerini iyileştirmek veya reklamları birinci ülkedeki müşterilere hedeflemek amacıyla kullanılabilir. Her bir işlev için elde edilen kârın nasıl atanacağı ve bu kârın birinci ve ikinci ülke arasında uygun şekilde dağıtılıp dağıtılmadığının belirlenmesi, vergi açısından önemli zorluklar doğurmaktadır (OECD, 2015: 103).

2.3.1.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Sorunu

Ülkeler ekonomik anlamda üstünlük sağlamak, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, ülkenin uluslararası rekabetçiliğini artırmak ve sermaye ile yatırımları çekebilmek için vergi mükellefiyetinde, matrah ve oranlarında indirim, vergi teşvikleri, istisna, muafiyet gibi çeşitli düzenlemelere gitmektedir (Öncel, 2005:3). 1980’lerden itibaren birçok ülke, kurumlar vergilerinde indirimler yaparak ekonomik politikalarını yeniden şekillendirmiştir. Ancak bu politikaların etkileri karmaşık bir yapıya sahip bulunmaktadır. Nitekim bazı ülkelerde ekonomik büyümeyi teşvik ederken, diğer bazı ülkelerde vergi gelirlerinde azalmaya ve kamu hizmetlerinde kesintilere yol açabilmektedir (Öz ve Yaraşır, 2010: 5). Kurumlar vergisi, toplam vergi gelirleri içindeki payı açısından genellikle gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere kıyasla daha belirgin bir rol oynamaktadır (Li, 2018: 482). Dijital ekonomik faaliyetlerin adil ve etkili bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak için, mükellefiyet türü, iş yeri kavramı, matrah tespiti, gelirin elde

edildiği yer ve gelirin niteliğinin tespiti gibi konuların net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015: 178).

Yerleşme ve kaynak ilkesi, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergi alma hakkının sınırlandırılması konusunu düzenleyen iki önemli ilkedir (Pehlivan ve Öz, 2022: 64). İkamet ilkesine göre, sermaye geliri elde eden kişinin ikamet ettiği ülke vergi yükümlülüğünü belirlemekte ve vergileri toplamaktadır. Böylece gelirin elde edildiği yerin önemsiz olduğu varsayılmaktadır. Bu ilke, vergi yükümlülüğünü geliri elde eden kişiye göre düzenlemekte ve belirli bir ülkenin sakinlerinin tüm gelirleri üzerinden artan oranlı ve küresel gelir vergilerinin uygulanabilmesini mümkün kılma avantajı sağlamaktadır. Böylece, bir bireyin toplam dünya çapındaki sermaye geliri ister yurtiçinde ister diğer ülkelerde elde edilmiş olsun, mükellefin ikamet ettiği ülke tarafından vergilendirilmektedir (Wu, 1999: 9). Kaynak ilkesi ise gelirlerin hangi ülkede veya bölgede elde edildiğine göre vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, bir kişi veya kurumun gelir elde ettiği yer, vergi yükümlüklerinin belirlenmesinde ana faktör olmaktadır (Öz, 2004: 94).

İkamet ve kaynak ilkeleri fiziksel bağlantılara dayalı kavramlar olduğundan elektronik ticaretin doğası gereği yerleşme ve tam mükellefiyetle ilgili sorunlara yol açmaktadır. Elektronik ticarete ikametgâh veya iş merkezi olarak kullanılan yerlerin belirlenmesi genellikle zorluklar taşımaktadır (Alptürk, 2005: 319). Gelir Vergisi Kanunu Madde 4' göre; *ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır* (Gelir Vergisi Kanunu, 1961: Madde 4). Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde dar mükellef kavramı şöyle düzenlenmiştir: *Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler* (Gelir Vergisi Kanunu, 1961: Madde 6). Aynı Kanunun 3. Maddesinde tam mükellefiyet, gerçek kişilerin hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği şeklinde düzenlenmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, 2006: Madde 3). Kurumlar Vergisi Kanunun 3. Maddesinde dar mükellefiyet; *Kanunun 1. Maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler* şeklinde düzenlenmiştir (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006: Madde 3). Tam mükellefiyette ise kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri tüm kazançları vergiye tabidir.

Dijital ekonomide stopaj vergisinden kaçınma da önemli bir sorun olarak öne çıkmaktadır. Özellikle, dijital platformlar üzerinden yapılan ödemelerde, yerleşik olmayan şirketlerin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği belirsizdir. Stopaj vergisi, yerleşik olmayan bir şirketten elde edilen faiz, telif ücreti gibi ödemeler için, gelirin elde edildiği ülkede, gelir elde eden kişi veya kuruluş tarafından ödenmesi gereken bir vergi türü olarak tanımlanmaktadır. Dijital mal ve hizmetler söz konusu olduğunda bu vergi uygulamasının nasıl işleyeceği konusunda belirsizlikler meydana gelmektedir (Eroğlu ve Aksu, 2019:66). Dijital ekonomideki çok uluslu şirketler, bazı ülkelere

bulunan vergi sistemlerindeki boşluklardan faydalanarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde şirket kurarak stopaj vergilerinden kaçınılmaktadırlar (Özgenç, 2012: 22). Şirketlerin çok sayıda maddi olmayan varlıkları yani fikri mülkiyetleri varsa gelir vergisi ödemekten kaçınmak için Double, Irish ve Dutch Sandwich gibi stratejiler sıklıkla kullanılmaktadır. Bu uygulamalar, Apple, Google ve Microsoft Corporation gibi teknoloji tabanlı firmalar arasında yaygınlaşmıştır (Thorne, 2013: 7).

Matrah aşındırma ve kâr kaydırma (BEPS), çok uluslu şirketlerin kârlarını ekonomik faaliyetlerin çok az olduğu veya hiç olmadığı düşük vergili ya da vergisiz yargı bölgelerine kaydırmalarına olanak tanımaktadır. Ayrıca faiz veya telif ücreti gibi indirilebilir ödemeler yoluyla vergi matrahlarını aşındırmaktadır. Bu durum ülkelerde yıllık 100-240 ABD doları gelir kaybına yol açmakta ve küresel kurumlar vergisi gelirinin %4-10'una eşdeğer olmaktadır. BEPS tüm ülkeleri etkilese de gelişmekte olan ekonomiler, özellikle çok uluslu işletmelerden gelen kurumlar vergisine büyük ölçüde bağımlı olmaları nedeniyle uygulamadan orantısız bir şekilde zarar görmektedir (OECD, t.y.)

2021 yılında kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, ortalama olarak %16 seviyesinde gerçekleşmişken, bu gelirlerin gayrisafı yurtiçi hasıla içindeki payı ise ortalama %3,2 olmuştur. Genel olarak, orta ve düşük gelirli ülkeler, toplam vergi gelirleri içindeki pay açısından kurumlar vergisine daha yüksek derecede bağımlıdır (OECD, 2024).

2.3.1.5. Servet Vergileri Açısından Sorunlar

Neal Stephenson' un 1992 yılında yayımlanan "Snow Crash" adlı Türkçeye Parazit olarak çevrilen bilim kurgu romanı, "Metaverse" terimini ilk kez kullanan önemli bir yapıt olarak kabul edilmektedir (Stephenson, 2016). O zamandan beri, Fortnite gibi video oyunları, değiştirilemez jetonlar ve hatta çevrimiçi toplantılar ve etkinlikler dahil olmak üzere pandemi sırasında popülerlik kazanan bir dizi sanal deneyime atıfta bulunmaya başlanmıştır (Bryant, 2021). Apple, Microsoft, Coca Cola ve Nike gibi popüler markaların Metaverse odaklı pazarlamaya odaklanmasıyla sanal ortam, pandemi sırasında en büyük pazarlama platformlarından biri haline gelmiştir. Her ay tahmini 400 milyon aktif kullanıcı bir Metaverse platformunu ziyaret etmektedir (Singh, 2023). Facebook CEO'su Mark Zuckerberg Ekim 2021'de şirketin Meta olarak yeniden markalaştığını duyurmuştur. Meta "ötesi" anlamına gelmektedir (Milmo, 2021). Metaverse, birçok anlamı olan belirsiz bir kavramdır. Merriam Webster Sözlüğünde Metaverse kavramı, birden çok bireysel sanal gerçekliğe erişime ve bunların birlikte çalışılabilirliğine izin veren kalıcı bir sanal ortam veyahut da bir arada var olan veya ardışık olan tüm evrenlerin varsayımsal kombinasyonu olarak tanımlanmaktadır (Merriam-Webster, 1992). Metaverse, fiziksel ve dijital dünyaların bir araya geldiği yerdir. İnsanların dijital temsillerinin yani avatarların işte ve oyunda etkileşime girdiği, ofislerde bulunduğu, konserlere gittiği hatta kıyafet denediği bir alandır (Milmo, 2021). Avatarlar, kişinin çevrimiçi kimliğinin bir sembolü olarak, kişinin kendisini temsil etmesi ve akıllı varlıkları blok zincirinde tutması için kullanılmaktadır (Gu vd., 2017: 13). Metaverse, insanların gerçek zamanlı olarak birden fazla bağlı platformda birbirleriyle etkileşime girmesini sağlayan sürükleyici, 3 boyutlu bir dijital ekosistemidir.

İnsanların dijital avatarlar aracılığıyla birbiriyle etkileşime girebildiği ve sanal ürünler satın alabildiği sanal bir dünya kopyası oluşturmak için artırılmış gerçeklikten yararlanır (Singh, 2023).

Dijitalleşme süreci, bireylerin yaşam tarzlarını ve alışkanlıklarını köklü bir şekilde değiştirmiştir. Sosyal medya hesapları, e-postalar, alan adları, dijital cüzdanlar, kripto varlıklar ve NFT'ler (Non-Fungible Tokens) gibi dijital varlıklar, bu değişimin merkezinde yer almaktadır. NFT'ler, sanat eserleri, kayıtlar, sanal gayrimenkul ve evcil hayvanlar gibi dijital varlıkların mülkiyetini temsil etmek için kullanabilen bir blok zincirinde depolanan tokenlardır. NFT'ler, Opensea, Axie, Marketplace ve Rarible gibi özel pazar yerlerinde satılmaktadır (Pinto-Gutierrez vd., 2022: 1). Dijital varlıkların miras bırakılması konusu, özellikle ekonomik değer taşıyan varlıkların değerlendirilmesi açısından karmaşık olabilmektedir. Mirasa bırakılan dijital varlıkların mirasa elverişliliği genellikle ekonomik değer taşıma kriteri çerçevesinde sınıflandırılmakta ve salt ekonomik, kişisel ve karma amaçlarla kullanılan dijital varlıklar olarak çeşitli şekillerde değerlendirilmektedir. Bir diğer sınıflandırma ise kriptografi ve dağıtık defter teknolojisine dayanarak üretilen kripto varlıklar olarak nitelendirilen Bitcoin, Ethereum, stable coin, altcoin, token ve NFT bu kapsamda yer almaktadır (Bozdanoğlu, 2024: 153- 154).

Metaverse' nin vergilendirilmesiyle ilgili en büyük sorunlardan biri, nispeten küçük bir vergi tabanına ve daha az vergiye tabi işleme sahip olmasıdır (Kim, 2024: 802). Metaverse içindeki ekonomik kazançların vergilendirilmesiyle ilgili olarak, vergi zamanlaması önemli bir konudur. Buradaki temel soru, Metaverse içerisindeki ekonomik kazançların elde edilir edilmez vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, yoksa Metaverse üzerinden gerçekleştirildikten veya nakde çevrildikten sonra mı vergilendirileceğidir (Kim, 2024: 793). Metaverse, düzenli ve varsayılan gelir elde etmek, ödüller almak ve işlem yapmak için birçok fırsat sunmaktadır. Bu nedenle, teorik olarak bu gelirler vergiye tabi olmalıdır. Aksi takdirde burada üretilen gelir “vatansız gelir” haline gelmekte ve Metaverse' i başka bir vergi cenneti haline getirmektedir (Kim, 2024: 802). Metaverse geliri üzerinden vergi öderken, mükelleflerin öncelikle doğru vergi yargı alanını belirlemeleri gerekmektedir. Vergi otoritesi, mükellefin kendisini içinde bulunduğu fiziksel yargı alanına mı yoksa mükellefin oyun oynadığı Metaverse' i barındıran sunucunun konumuna mı dayandırması gerektiği sorunlarını gündeme getirmektedir. Metaverse geliri için gelirin kaynağı ve mükelleflerin ikametgâhı olmak üzere iki olası vergi yargı alanı bulunmaktadır (Kim, 2024: 834). Metaverse' de para kazanmanın en yaygın yolu, sanal arazi satın almak ve daha sonra kârlı satmaktır. Oyna kazan oyunları da bir diğer popüler yollardan biridir. Bunlara ek olarak token alım satımı, çevrimiçi mağaza oluşturma, konserlere katılma, NFTS oluşturup satma, arazi kiraya verme, e-ticaret sitesi, işletmeleri tanıtmaya, yeni sanal dünyalar inşa etme, özel ders ve eğitim, seyahat ve turizm, test ürünleri, sanal emek, ev sahibi etkinliği, veri satma, kripto para birimine ve Metaverse endeksine yatırım yapma, serbest çalışan proje yapma gibi birçok yol vardır (Meiggs, 2022).

2.3.2. Dolaylı Vergilendirmede Ortaya Çıkan Sorunlar

Ekonominin giderek dijitalleşmesi, mal ve hizmetlerin maddi olmayan varlıkların özel tüketicilere satışı için perakende dağıtım kanallarının doğasını kökten değiştirmiştir. Geleneksel olarak, bir tüketici yerel bir mağazadan satın alma işlemi yapmaktayken, günümüzde ilk uğradıkları yer sıklıkla o mağazanın web sitesi, dijital ürünler söz konusu olduğunda bir çevrimiçi tedarikçi, başka bir ülkede bulunan bir satıcı veya giderek birçok tedarikçinin satış yaptığı dijital platform olmaktadır (OECD, 2019: 12). Diğer bir konu maddi olmayan varlıkların her zamankinden daha büyük bir role sahip olmasıdır. Günümüzün çok uluslu şirketleri, değerlerinin çoğunu, sınırlar arasında kolayca transfer edebilen ve karşılaştırılabilir varlıkların kıtlığı nedeniyle transfer fiyatlandırması için değerlendirilmesi zor olan fikri mülkiyetten elde etmektedir. Bu durum, emsalsiz mesafe ilkesini engellemiş ve kar kaydırma fırsatlarını daha da kötüleştirmiştir. Odak noktası olan konulardan biri de çevrimiçi müşteri veya kullanıcının artık birçok kişi tarafından dijital hizmetlerin değerinin arkasındaki kritik itici güç olarak kabul edilmesidir. Dijitalleşme, işletmelerin kullanıcıları hakkında benzeri görülmemiş bir ölçekte veri ve bilgi toplamasına olanak tanımıştır. Kullanıcılar, çevrimiçi aramaları, mal ve hizmet satın alımları veya sosyal medya platformları üzerinden başkalarıyla etkileşimleri yoluyla tercihleriyle ilgili veri sağlarlar. Ancak, kullanıcı katılımı mevcut uluslararası vergi çerçevesi altında vergiye tabi değer kaynağı olarak tanınmamaktadır (Aslam ve Shah, 2021: 189). En önemli dolaylı vergi zorluğu, yüksek derecede dijitalleşmiş işletmelerin, tüketim vergilerinin menşe ilkesine göre uygulandığı durumlarda, yani vergi yükümlülüğünün dijital mal veya hizmet sağlayıcısının bulunduğu ülkede doğduğu hallerde, KDV yükümlülüklerini azaltmak amacıyla satış noktalarını düşük vergi oranlı tüketim yetki alanlarında konumlandırabilmeleridir (Olbert ve Spengel, 2019: 3).

2.3.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Katma değer vergisi, dünya genelinde yaygın biçimde uygulanan temel bir tüketim vergisidir. Mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtımının her aşamasında katma değer üzerinden tahsil edilmekte, ilgili aşamalarda aktarılmakta ve nihai olarak son tüketici tarafından ödenmektedir. Sınır ötesi çevrimiçi alışverişteki artış, ulusal KDV sistemleri arasındaki etkileşimi artırmaktadır. Bu durum hem vergi gelirlerini korumak hem de rakip işletmeler arasında eşit şartların sağlanmasını engelleyebilecek çifte vergilendirme risklerini önlemek amacıyla uluslararası koordinasyonu gerekli kılmaktadır (OECD, t.y.). Dijital ekonomi ticaret şirketleri, vergi makamlarının gerçek kimliklerini belirleme görevini zorlaştıran belirsiz ve sanallaştırılmış özelliklere sahiptir. Bu belirsizlik, katma değer vergisi tahsilatının kapsamının ve yöntemin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Dijital ekonomide, finansal hizmetler sektöründeki vergi muafiyetli kuruluşlar, genellikle katma değer vergisi uygulamayan veya düşük vergi oranı uygulayan yargı bölgelerinde yerleşik olmayan şirketlerden dijital içerik ürünleri satın almaktadır (Peng, 2016: 348). Dijital ürün, elektronik biçimde depolanan, teslim edilen ve kullanılan herhangi bir ürünü ifade etmektedir. Bu ürünler, müşterinin e-posta yoluyla alınabilmekte, internetten indirilebilmekte veya bir web sitesinde oturum açarak temin

edilebilmektedir. Bununla birlikte, Avrupa Komisyonu, bir ürünün dijital mal olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını belirlemek amacıyla dört kriter öngörmektedir (Quaderno, 2023):

- Fiziksel ve somut bir mal niteliği taşımaması,
- Esas olarak bilgi teknolojilerine dayalı olması,
- İnternet veya elektronik ağ aracılığıyla sağlanması,
- Tamamen otomatik süreçlerle sunulması veya asgari düzeyde insan müdahalesi gerektirmesi.

Bugün piyasada bulunan bazı yaygın dijital ürünler şunlardır:

- İndirilebilir ve çevrimiçi oyunlar,
- E-kitaplar, dijital görseller, filmler ve videolar; örneğin Amazon'dan satın alınan bir kopya veya Netflix gibi çevrimiçi hizmetler aracılığıyla erişilen içerikler,
- Müzik ürünleri; örneğin Mp3 satın almak, Sound Cloud veya Spotify gibi platformlar üzerinden müzik akışı sağlamak,
- Bulut bilişim yazılımları,
- Web siteleri, site barındırma hizmetleri ve internet servis sağlayıcıları.

Mal, hizmet ve maddi olmayan varlıkların (dijital indirmeler dahil) sınır ötesi ticareti, özellikle bireysel tüketiciler tarafından yurtdışındaki tedarikçilerden gerçekleştirildiğinde, KDV sistemleri için zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonomide KDV ile ilgili başlıca sorunlar, birçok yargı alanında KDV'den muaf tutulan çevrimiçi satışların ithalatı ile hizmetler ve maddi olmayan varlıkların ticaretindeki hızlı büyümeden kaynaklanmaktadır. Özellikle nihai tüketicilere yönelik satışlarda, bu tür tedariklerden KDV tahsilinin karmaşıklığı nedeniyle ya hiç KDV alınmamakta ya da yalnızca sınırlı bir miktar KDV tahsil edilmektedir (OECD, 2015: 120). Muafiyet, düşük değerli malların KDV'den muaf tutulması nedeniyle, yurtdışı tedarikçiler ile Avrupa Birliği sınırları içinde faaliyet gösteren tedarikçiler arasında eşitsiz bir muameleye yol açmaktadır (Papis, 2019:211). Nihai tüketim vergisi olarak KDV'nin temel amacı, yalnızca aşamalı bir tahsilat mekanizması sunmak değil, aynı zamanda uluslararası ticarete ilişkin KDV ilkelerini de belirlemektir. KDV'nin uluslararası uygulanmasıyla ilgili ekonomik politikanın temel sorunu, verginin menşe mi yoksa varış yargı yetkisi tarafından mı uygulanması gerektiğidir. Varış ilkesine göre, vergi nihai tüketim üzerinden yalnızca tüketimin gerçekleştiği yargı yetkisi tarafından alınmaktadır. Menşe ilkesine göre ise vergi, değer eklendiği çeşitli yargı yetkilerinde alınmaktadır. İki ilke arasındaki temel ekonomik fark şudur; varış ilkesinin belirli bir yargı yetkisinde rekabet eden tüm firmaları eşit bir zemine yerleştirmesi, menşe ilkesinin ise farklı yargı yetkilerindeki tüketicileri eşit bir zemine yerleştirmesidir (OECD, 2017: 15).

Geleneksel KDV kuralları ve tahsilat mekanizmaları, satıcıların fiziksel olarak müşterileriyle aynı yargı alanında bulunmaması nedeniyle KDV'yi etkin biçimde tahsil edememekte; bu durum, KDV'nin ya hiç tahsil edilmemesine ya da çok sınırlı miktarda alınmasına yol açmaktadır. KDV

reformlarının uygulanmaması halinde, dijital ticaretin hızlı büyümesi KDV gelir kayıplarını artırmakta ve yerel işletmeler üzerinde haksız rekabet baskısı yaratmaktadır (OECD, t.y.).

Teknoloji transferleri üç kategoriye ayrılabilir; somut varlıklar, maddi olmayan mülk ve bilgi ve beceriler. Kategorilendirilmesi zor olabilecek sınırdaki durumlar vardır. Örneğin yazılım, somut biçimde veya elektronik olarak teslim edilebilir. Know-how bir ülkede bir mülk ögesi kabul edilebilirken başka bir ülkede kabul edilmeyebilir. Transfer, mülkiyet değişikliği, lisanslama, kiralama veya hizmet sağlama şeklinde olabilir. Mülkiyet türü, transfer yöntemi ve ödeme yöntemi, transferin vergi muamelesini etkileyebilir (United Nations, 2005: 7). Alptürk'e (2005: 332) göre e-ticaretin farklı boyutlarını ve ticaretin dijitalleşen dünyasında nasıl işlediğini yansıtan üç model vardır. İlk olarak, internet ortamında sipariş edilen elle tutulabilir malların firmadan tüketicilere aktarılması, ikincisi sayısallaştırılmış yani dijital malların ve hizmetlerin firmadan firmaya konu edilmesi, üçüncüsü de dijital mal ve hizmetlerin firmalardan tüketicilere satılmasıdır.

AB'de KDV tahsilatına ilişkin sorun, müşterinin konumu ve işlemin B2B mi yoksa B2C mi olduğuna bağlı olarak değişmektedir. Avrupa'da faaliyet gösteren bir işletme, KDV'yi her zaman kendi ülkesinde tahsil etmektedir. Ancak AB'nin diğer bölgelerinde gerçekleştirilen satışlarda B2B ve B2C işlemleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. B2B işlemlerinde KDV tahsil edilmesine gerek yoktur; alıcı, ters yükümlülük yöntemiyle KDV'yi kendi ülkesindeki vergi otoritesine ödemektedir. B2C işlemlerinde ise tüm müşterilerden KDV tahsil edilmektedir. Tahsil edilecek KDV oranı, AB genelinde yapılan satış tutarına bağlıdır. İşletme, AB genelinde yıllık 10.000 avro'yu aşmayan sınır ötesi dijital ürün satışlarında, kendi ülkesindeki KDV oranını uygulayabilir; bu eşiğin aşılması durumunda ise müşterinin bulunduğu ülkenin KDV oranı uygulanmaktadır. Bu süreçleri kolaylaştırmak amacıyla Avrupa Birliği, One Stop Shop (OSS-KDV Tek Durak Sistemi) adı verilen bir KDV ödeme mekanizmasını geliştirmiştir. OSS, 2015 yılında dijital ürün sunan işletmelerin her bir AB ülkesine ayrı ayrı kaydolmalarına gerek kalmadan, dijital ürünlerini AB genelinde sunabilmelerini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır (Quaderno, 2023).

2.3.2.1.1. Düşük Değerli Malların İthalatına İlişkin Muafiyetler

KDV tahsilatıyla ilgili ilk zorluk, e-ticarete özellikle tüketicilerin başka bir yargı alanındaki tedarikçilerden fiziksel malları çevrimiçi olarak satın almasıyla ortaya çıkan hızlı büyümeden kaynaklanmaktadır. KDV uygulayan ülkeler, mallar ithal edildiğinde gümrük tahsilat mekanizmaları aracılığıyla ithalatçıdan vergi tahsil etmektedir. Bununla birlikte, birçok KDV yargı alanı, düşük değerli malların ithalatı için KDV'den muafiyet uygulamaktadır. Zira söz konusu mallar üzerindeki KDV tahsilatıyla ilişkili idari maliyetler, tahsil edilecek vergi miktarını aşma ihtimali taşımaktadır (OECD, 2015: 120)

2.3.2.1.2. Tüketicilere Uzaktan Dijital Tedarik

KDV tahsilatıyla ilgili ikinci zorluk, uzaktan sunulan hizmetler ve maddi olmayan varlıkların sınır ötesi işletmeden tüketiciye tedariklerindeki hızlı büyümeden kaynaklanmaktadır. Dijital

ekonomi, bu tür ürünlerin işletmeler tarafından, tedarikçinin tüketicinin bulunduğu yargı alanında fiziksel bir varlığa sahip olmaksızın, dünyanın dört bir yanındaki tüketicilere doğrudan veya dolaylı olarak sunulmasını giderek daha fazla mümkün kılmaktadır. Bu tür uzaktan hizmet ve maddi olmayan varlık tedarikleri, genellikle hiç KDV toplanmaması veya düşük miktarda KDV toplanmasıyla sonuçlanmakta ve yerel tedarikçiler üzerinde potansiyel rekabet baskıları yarattığı için KDV sistemleri için zorluklar yaratmaktadır (OECD,2015:121). Uzaktan satış, geleneksel kanallar (posta hizmetleri gibi) kullanılarak fiziksel olarak teslim edilmesi gereken somut malların elektronik ortamda satışını ifade etmektedir (Naes-Schmidt vd., 2012: 17). Yabancı tedarikçilerin çoğu durumda KDV'ye kayıt yaptırmaya zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle tedarikçi, mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede vergi mükellefi değildir. Mallar ithal edildiğinde, sınırda gümrük idaresi KDV tahsil etme imkânına sahiptir. Ancak hizmetler genellikle fiziksel olarak sınırı geçmeden doğrudan tüketiciye sunulduğundan, bu hizmetlerin hangi ülkede tüketildiğini tespit etmek güçtür. Ayrıca düşük değerli ithal mallar için uygulanan KDV muafiyetleri nedeniyle, bu mallar ithalat sırasında vergilendirilmeyebilir. Söz konusu muafiyetler genellikle sınırda küçük değerli ürünlerden KDV tahsil etmenin yol açtığı idari yükü azaltmak amacıyla uygulanmaktadır (Mullins, 2022: 21).

Aşağıda yer alan Tablo 2'de, mesafeli satışlarda KDV'nin hangi ülkede tahsil edileceğine ilişkin kurallar gösterilmektedir. Buna göre, tedarikçinin yıllık satışları müşterinin üye devletinde belirlenen eşiği aştığında, varış ilkesi geçerli olmakta ve KDV, malın teslim edildiği ülkede tahsil edilmektedir. Diğer yandan, satışlar müşterinin üye devletinde belirlenen eşiğin altında kaldığında, vergilendirme yeri konusunda menşei ilkesi uygulanmaktadır.

Tablo 3: Sınır Ötesi E-ticaret Malları İşlemi (Mesafeli Satış)

Vergilendirme yeri	Örnek
Tedarikçinin yıllık satışları müşterinin üye devleti tarafından belirlenen eşiği aştığında ve tedarikçi nakliye hizmetini düzenlediğinde varış ülkesi dikkate alınır.	Birleşik Krallık şirketi, internet üzerinden AB genelinde özel müşterilere CD satmakta ve müşterileri için mal taşımacılığını organize etmektedir. CD'ler Danimarka'daki müşterilere satıldığında, Danimarka eşiği aşıldığında Danimarka'da KDV'nin tahsil edilmesi gerekirken, Hollanda eşiği aşıldığında Hollanda'daki müşterilerden KDV tahsil edilmektedir.
Tedarikçinin yıllık satışları müşterinin üye devleti tarafından uygulanan eşiğin altındayken mesafe satışları vergilendirme yeri için isteğe bağlıdır. Tedarikçi vergilendirme yerini seçtiğinde, seçim üst üste iki takvim yılı için geçerlidir.	a. Belçika'daki bir müşteriye İngiltere şirketinin yıllık satışları Belçika eşiğini aşmıyorsa, CD'ler İngiltere KDV oranı ile vergilendirilecektir. (Menşei ilkesi) b. İngiltere şirketi Lüksemburg ve İngiltere şirketi bir müşteriye tedarik ettiğinde, Lüksemburg oranında vergi alma seçeneğini aldığında, CD'ler Lüksemburg oranında vergilendirilecektir (Varış ilkesi)

Kaynak: Naes- Schmidt vd., 2012: 27

2.3.2.1.3. Dijital Aracilar ve KDV

Dijital ekonomi, internet ve dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen ticaretin artmasıyla önemli bir değişim geçirmiştir. Bu değişim, mal ve hizmet alımlarında aracılık yapan yeni aktörlerin ortaya çıkmasına, tedarik zincirlerinde yeni sorumlulukların belirlenmesine neden olmuştur. Bu bağlamda KDV uygulamaları da değişkenlik göstermiştir (Budak, 2018: 76). Özel kişiler tarafından dijital hizmet satın alımları genellikle içerik sağlayıcının kendisi yerine, üçüncü taraf platform sağlayıcıları (örneğin, ağ siteleri, telekomünikasyon hizmet sağlayıcıları, acenteler ve diğerleri) aracılığıyla yapılmaktadır. Ödeme kolaylaştırıcıları, oyun sağlayıcıları gibi tüccarlar ve mobil telefon operatörleri gibi birden fazla ara tedarikçi söz konusu olduğunda, çifte vergilendirme olasılığı artmaktadır (Naess-Schmidt vd., 2012: 39- 40). Bir diğer zorluk ise dijital platform üzerinden mal ve hizmet sağlayan paylaşım ekonomisine KDV'nin nasıl uygulanacağıdır. Paylaşım ekonomisi, turizm, ulaşım, profesyonel hizmetler ve finansal hizmetler gibi sektörler üzerinden önemli bir etkiye sahiptir. Bu platformlar iki geniş form alabilir (Mullins, 2022: 22):

1. Mal ve hizmetlerin doğrudan işlemde rol oynayan elektronik bir aracı aracılığıyla sipariş edildiği elektronik pazar yeri (örneğin, Amazon, Alibaba, JD.com, Lazada ve Shopee).
2. Alıcıları ve satıcıları bir araya getiren ancak mal veya hizmetlerin tedarikinde doğrudan yer almayan elektronik bir platform.

2.3.2.2. Gümrük Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

İnternet sayesinde, müşterilerin bulunduğu yerel pazarda personel veya tesise ihtiyaç duyulmadan uluslararası işlerin büyük bir kısmı yürütülebilmektedir. Dijitalleşme ve elektronik teslimat, maddi varlığı bulunmayan ürünlerden oluşan yeni bir alanın, geleneksel ithalat ve giriş prosedürlerine tabi olmaksızın sınır ötesine taşınmasına imkân sağlamaktadır (Kerimov, 2002: 14). Fiziksel malların teslimatı, elektronik ticaret için önemli bir engel teşkil etmektedir. Çevrimiçi işlemler her ne kadar hızlı ve pratik olsa da bu malların uluslararası düzeyde son kullanıcıya ulaştırılması çoğu zaman yüksek maliyetler ve verimsizliklerle sonuçlanmaktadır. Ürünlerin somut niteliğinin bulunmaması ve ağ üzerinden doğrudan tüketiciye iletilmesi durumunda ise, ilgili vergilerin etkin biçimde tahsil edilmesi çok daha karmaşık bir sorun haline gelmektedir (OECD, 1997: 41). Elektronik ticaret ve fiziksel varlığa sahip olmayan dijital ürünler, geleneksel mal ve hizmet sınıflandırmalarına uymadıkları için gümrük mevzuatında tanımlanamamakta ve yasal bir boşluk oluşturmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2022: 201). Sayısal ürünlerin elektronik ticaretteki teslim şekli gümrük vergileri açısından firmalar arası rekabeti olumsuz etkilemektedir. Çünkü sayısal ürünlerin teslimi hem fiziksel yollarla hem de internet aracılığıyla elektronik olarak gerçekleşebilmektedir (Binatlı, 2007: 187). Örneğin bir bilgisayar programının kişisel bilgisayarlara internet aracılığıyla kopyalanması sayısal bir ürün söz konusu olmasından kaynaklı gümrük vergisi alınmasını gündeme getirmezken, piyasada disketlere kopyalanmış halde satın alınması halinde mutad şekilde gümrük vergisi ödenmiş olacaktır. Öte yandan mal ticareti Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması hükümlerine, hizmet ticareti ise Hizmet Ticareti Genel Anlaşması hükümlerine

göre yapılmaktadır. Fakat sayısal ürünlerin hangi kategoriye girdiği noktasında belirsizlik mevcuttur (Alptürk, 2005: 339).

2.3.2.3. Damga Vergisi Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Elektronik ortamda yapılan işlemler, bu kanunun kapsamı dışında kalmakta ve elektronik ödeme sistemleri damga vergisinin ödenmesi için kullanılamamaktadır (Pehlivan ve Öz, 2022: 202). Çünkü Damga Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesi, *“Bu Kanun’a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabiidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerde Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı takdirde vergiye tabi tutulur”* şeklindedir. Kanun’un 15. Maddesi de bu görüşün dayanağını oluşturmaktadır. Şöyle ki, *“Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne surette uygulanacağını tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir”* (Damga Vergisi Kanunu, 1964: madde 1, 15). Öncelikli tartışma konusu kanunda bahsi geçen “kâğıt” kelimesinin elektronik ortamda karşılığının olup olmadığı ve ifade edilen “imza” kelimesinin eş anlamlısının olup olmadığıdır. Ayrıca “elektronik ödeme” yönteminin geçerli olup olmayacağı da bir başka tartışma konusudur (Alptürk, 2005: 331). Kâğıt ortamında düzenlenen ve belirli bir miktar parayı içeren sözleşme üzerinden binde 9,48 oranında vergi alınmaktadır. Ancak dijital ortamda yapılan sözleşmeler de yani tarafların “kabul ediyorum” veya “onaylıyorum” gibi butonları tıklayarak anlaşmaya vardıkları sözleşmeler de sözleşme parasal bir tutarı içerse de damga vergisi doğmayacaktır (Taş ve Karyağdı, 2017: 213).

2.3.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından gerçekleştirilen muamele ve hizmetler oluşturmaktadır (Gider Vergileri Kanunu, 1956: madde 28). Günümüzde online bankacılık sistemleri birçok şirket tarafından yoğun olarak kullanılmaktadır. Offshore bankacılığının yaygınlaşması şirketlerin ticari muamelelerini bu bankalar üzerinden gerçekleştirmesine imkân tanımaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 71). Bu tür bankacılık faaliyetleri genellikle vergi cenneti olarak bilinen yerlerde yoğunlaşmaktadır. İnternet üzerinden faaliyet gösteren kıyı bankaları ve sanal bankaların tercih edilmesi, vergi mükelleflerinin kendi ülkelerindeki geleneksel bankalara olan talebini azaltarak çeşitli vergi kayıplarına yol açmıştır. Bu durum hem gelir ve kurumlar vergileri hem de muamele vergileri açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir (Alptürk, 2005: 335). Offshore hesaplarına ilişkin muhasebe kayıtlarında para hareketleri Türkiye şubelerinde oluşmakta, yurtdışı şubelerde ise kaydi olarak görülmektedir. Yurtdışındaki şubelerden elde edilen kazançlar Türkiye’de toplanmakta ve kurumlar vergisi ödenmektedir.

Yurtdışındaki offshore merkezlerinde finansal kuruluşlar veya paravan şirketler aracılığıyla kara paranın aklanması söz konusudur (Alptürk, 2005: 404- 405).

Sanal ortamda yapılan internet bankacılığı, düşük maliyetler ve ücretsiz işlemler sunması sebebiyle müşterileri cezbetmektedir (Varnalı, 2024: 204). Fakat bir banka müşterisinin kredi kartı ödemeleri üzerinden alınan kredilendirme veya gecikme faizi banka lehine kalmakta ve BSMV' ye tabi olmaktadır (Mülküt, 2017: 47). Bankalar BSMV uygulamasını, senet tahsil işlemleri, senet protesto kaldırma işlemleri, havale işlemleri, çek karnesi, çek istihbaratı ve dosya ücreti, çek provizyonu ve takas işlemleri, kayıp çek bildirim ücreti ve karşılıksız çek bildirim ücreti, başka şubeden hesaba para transfer işlemleri, kiralık kasa ücreti ve komisyonları, mevduat araştırma dosya ücreti, mevduat hesapları ekstre ücreti, EFT ücretleri ve komisyonları, haberleşme ücretleri üzerinden gerçekleştirmektedirler (Alptürk, 2005: 335).

Tablo 4: Ülkelerin Zenginliği ve Yurtdışı Finansal Zenginlik Nedeniyle Vergi Kaybı

Ülke	Küresel offshore servet payı (%)	Offshore serveti (milyon ABD doları)	Offshore serveti (GSYİH'nin %)	Vergi geliri kaybı (milyon ABD doları)	Diğer ülkelere vergi kaybı (milyon ABD doları)	Ülkenin maruz kaldığı küresel vergi kaybının payı
Afrika	1.37%	115.7	4.2%	1,622.2	589.2	0.4%
Asya	14.29%	1,207.9	3.3%	18,021.5	10,895.8	7.5%
Karayipler	12.20%	1,031.6	445.1%	513.9	25,312.4	17.5%
Avrupa	41.28%	3,490.3	14.5%	77,022.0	63,448.3	43.8%
Latin Amerika	2.34%	197.9	3.8%	3,125.2	1,863.5	1.3%
Kuzey Amerika	27.40%	2,316.7	9.1%	42,617.8	40,482.4	28.0%
Okyanusya	1.11%	94.1	5.0%	1,853.7	2,184.6	1.5%

Kaynak: Tax Justice Network, 2024: 47-54

Tablo 4, küresel offshore servet dağılımı ve buna bağlı vergi kayıplarının bölgesel olarak son derece dengesiz bir biçimde gerçekleştiğini göstermektedir. Avrupa ve Kuzey Amerika, küresel offshore servetin sırasıyla %41,28 ve %27,40' ını elinde bulundurarak dünya genelindeki offshore servetin yaklaşık üçte ikisini kontrol etmektedir. Bu iki bölge, aynı zamanda yıllık toplam 119 milyar ABD dolarını aşan vergi kaybıyla küresel düzeyde en yüksek mali kayba neden olmaktadır. Karayipler ise GSYİH'sine oranla %445,1 gibi olağanüstü bir düzeyde offshore servet barındırmakta olup, bu durum bölgenin küresel finans sisteminde bir vergi cenneti işlevi gördüğünü açıkça ortaya koymaktadır. Buna karşılık Afrika, Latin Amerika ve Okyanusya gibi gelişmekte olan bölgeler küresel offshore servetten görece düşük paylar almakta ancak sınırlı ekonomik büyüklükleri göz önüne alındığında bu bölgelerdeki vergi kayıpları kamu gelirlerini orantısız biçimde etkilemektedir. Asya ise %14,29'luk küresel pay ve 18 milyar ABD doları tutarındaki yıllık vergi kaybıyla yükselen bir offshore servet merkezine dönüşmektedir. Genel olarak tablo, küresel vergi adaletsizliğinin yapısal biçimde gelişmiş ekonomilerin çıkarlarını korurken, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin mali kapasitesini zayıflattığını ortaya koymaktadır. Offshore finansal sistemler ise, sermayenin şeffaf olmayan kanallar aracılığıyla yönlendirilmesini kolaylaştırarak küresel gelir eşitsizliğini derinleştiren bir araç işlevi görmektedir.

2.4. Dijital Ekonomide Vergi Planlaması

Vergi planlaması, kişisel finansal planlamanın ayrılmaz bir unsurunu oluşturmaktadır. Ancak piyasada yer alan dağınık ve karmaşık bilgi yığınları, bireylerin vergisel avantajlardan faydalanarak gelirlerini maksimize etmelerine imkân tanıyacak seçenekleri fark etmelerini önemli ölçüde güçleştirmektedir (Kaushik, 2013: 1). Vergi planlaması, ödenen vergi miktarının yasal düzenlemeler çerçevesinde mümkün olduğunca azaltılmasını amaçlayan ve vergi yükümlülüklerine ilişkin işlemlerin bu doğrultuda düzenlenmesini ifade eden bir süreçtir (Kumala, 2013: 92). Uluslararası vergi planlaması, ülkeler arasındaki vergi farklılıklardan yararlanmak için uluslararası şirketler tarafından kârların yeniden tahsisini vurgulamakta ve çok uluslu şirketlerin vergi yükünü azaltmak amacıyla kullanılmaktadır. Vergileri azaltmak, çok uluslu şirketlerin vergi sonrası gelirlerini artırmalarına olanak tanımaktadır. Bu amaca ulaşmak için çok uluslu şirketler, farklı ülkelerin vergi sistemleri ile vergi anlaşmalarına ilişkin ayrıntılı bilgi gerektiren çeşitli tekniklerden yararlanmaktadır. Uluslararası vergi planlaması; gelirlerin coğrafi bölgeler arasında aktarılması, şirketlerin yeniden yapılandırılması, vergi avantajı sağlamak amacıyla gerçekleştirilen birleşme, satın alma ve bölünmeler ile çok uluslu yeniden yapılanma süreçlerini içerebilmektedir. Ayrıca, vergi planlaması düşük ya da sıfır vergi oranlarıyla tanımlanan vergi cennetleri ve vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanılarak da gerçekleştirilebilmektedir (Ftouhi ve Ghardallou, 2020: 330- 335).

Vergiden kaçınma, hukuken suç teşkil etmemektedir. Vergi mükellefleri, yükümlülüklerini yasal düzenlemeler çerçevesinde azaltma veya en aza indirme hakkına sahip bulunmaktadır. Vergiden kaçınma durumunda mükellef, vergiyi gizlememekte ya da yanlış beyan etmemektedir. Bunun yerine, vergi yükümlülüğünü kanunun öngördüğü sınırlar dâhilinde azaltmak ya da ortadan kaldırmak amacıyla işlemleri önceden planlamakta ve buna uygun şekilde düzenlemektedir. (Kemsley vd., 2022: 592).

Şekil 7: Agresif Vergi Planlaması Tanımının Sınırları

Vergi hükümlerini hukukun ruhu içinde kullanmak.	Çifte vergileri önlemek amacıyla uluslararası mali akışları yeniden düzenlemek.	Vergi tabanını daha düşük vergilere sahip ülkeye yeniden tahsis etmek.	Vergi matrahını çifte kesinti veya çifte vergilendirmeme yoluyla azaltmak.	Yasadışı önlemler.
Vergi planlaması	Agresif vergi planlaması			Vergi kaçırma

Kaynak: European Commission, 2017: 23

Vergi planlaması ile agresif vergi planlaması arasındaki sınır teorik olarak belirlenebilse de uygulamada çoğu zaman belirsizdir. Şekil 7’de, vergi planlamasından agresif vergi planlamasına ve vergi kaçırmaya kadar uzanan süreç süreklilik oku ile gösterilmektedir. Vergi planlaması, vergi avantajlarının hukuka uygun şekilde sağlanmasını ve cezai yaptırımlardan kaçınmayı garanti

etmektedir. Ancak yasaklara uygun olsa bile, kanunun temel amacını bozan her türlü düzenleme vergi kaçırma olarak kabul edilmektedir (Savita ve Gautam, 2013: 83).

Büyük veri analizi ve yönetimi açısından uygun teknolojik altyapının seçilmesi ve personelin eğitimi vergi idareleri açısından karşılaşılan zorluklar arasında yer almaktadır. Denetim süreçlerinin bulut bilişimle iş birliği ve koordinasyonu önemli bir zorluktur. Yapay zekâ ve makine öğrenimi gibi dijital teknolojilerin vergi denetimi ve tahakkuk süreçlerine entegrasyonu da bir diğer zorluktur. Web 3.0 teknolojilerinin vergilendirilmesi, geleneksel vergi sistemleri ile uyumsuz olan yeni ve gelişen özellikler nedeniyle önemli bir zorluk oluşturmaktadır. Web 3.0'ın sunduğu merkezi olmayan yapı, kripto paraların anonim doğası, akıllı sözleşmelerin ve blockchain tabanlı sistemlerin sağladığı anonimlik, işlemlerin kaydını ve takibini karmaşık hale getirmekte ve vergi idarelerinin etkin denetim yapmalarını zorlaştırmaktadır (Gölçek, 2023: 564- 565).

Benzer şekilde, çok uluslu şirketlerin dijitalleşen ve küreselleşen ekonomide uyguladığı vergi planlama stratejileri, vergi denetimini daha da karmaşık hale getirmektedir. Örneğin, Double Irish Dutch Sandwich, Google Inc.' in ABD dışı gelir üzerindeki vergi yükümlülüğünü azaltmak için kullandığı vergi planlama tekniğidir. Adından da anlaşılacağı gibi İrlanda da kurulmuş iki şirketi, bir IP-Holding ve bir Operating Company ile Hollanda da kurulmuş bir Conduit Company'yi içermektedir. IP-Holding Company, ABD ana şirketinin doğrudan bir yan kuruluşudur. IPHolding, Bermuda'da yönetilmekte ve kontrol edilmektedir. Bu nedenle İrlanda vergi amaçları için Bermuda'da yerleşik kabul edilmektedir. Öte yandan ABD, vergi ikametgahının ABD vergi yasalarına göre kuruluş yargı yetkisine dayanması nedeniyle şirketi bir İrlanda şirketi olarak ele almaktadır (Fuest vd., 2013: 4).

2.5. Dijital Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığı

“Vergi kaçırma” terimi, bireylerin yasal olarak ödemekle yükümlü oldukları vergileri azaltmak amacıyla gerçekleştirdikleri yasa dışı ve kasıtlı eylemleri ifade etmektedir (Alm,2012: 55). Bir başka tanıma göre, kişinin kanun hükümlerini ihlal etmeye karar vermesi ve bu kararı uygulaması ile devlete karşı işlenen bir suçtur (Kuruca, 1968: 277). Vergi kaçakçılığı, bir kişi, kuruluş veya şirketin gerçek vergi yükümlülüğünü ödemekten kasıtlı olarak kaçındığı yasa dışı uygulamadır (Sharma ve Dang, 2011: 141). Vergiden kaçınma, vergileri azaltmak için stratejilerin ve tüzüklerin yasal kullanımına dayanırken, vergi kaçırma yasadışı gizleme ve yanlış beyana dayanmaktadır (Kemsley vd., 2022: 592). Kişinin vergi yükümlülüğünü azaltmak için gelirini kasıtlı olarak baskılaması veya harcamalarını şişirerek geliri gerçek gelirden düşük göstermesi ve çeşitli kasıtlı manipülasyonlara başvurusu durumudur. Vergi kaçakçılığı, bilerek yanlış bir beyanda bulunmayı, yanıltıcı belgeler sunmayı, gerçekleri gizlemeyi, kazanılan gelirin uygun hesaplarını tutmamayı ve değerlendirmelerde önemli gerçekleri ihmal etmeyi içerebilmektedir (Savita ve Gautam, 2013: 83).

Vergiden kaçınma bazen vergilerde yasal bir azalmayı ifade etmek için kullanılırken, vergi kaçırma yasadışı olan vergi indirimlerini ifade etmektedir. Örneğin; düşük yabancı kurum vergisi

oranlarından yararlanmak için ABD’ de değil de düşük vergili bir bölgede fabrika kuran çok uluslu bir firma kaçınma eylemi gerçekleştirirken, Karayıpler’ de gizli bir banka hesabı açan ve faiz gelirini bildirmeyen bir ABD vatandaşı vergi kaçırma eylemi gerçekleştirmektedir. Ancak özellikle şirketler tarafından sıklıkla kaçınma olarak adlandırılan ancak vergi kaçırma olarak sınıflandırılabilen birçok faaliyet vardır. Örneğin; şirketlerin düşük vergili iştiraklerine satışlar için düşük fiyatlar talep ettiği ancak onlardan satın alımlar için yüksek fiyatlar ödediği transfer fiyatlandırmasıdır (Gravelle, 2015: 1).

Çeşitli ülkelerin vergi kanunları ve uluslararası vergi rejiminin henüz dijital ekonomiyle senkronize edilememesi nedeniyle vergi kayıpları oldukça fazladır (Budak, 2017: 298). Dijital ekonomideki teknolojik ilerlemenin ve inovasyonun hızlı temposu vergilendirme sorunlarını daha da karmaşık hale getirmektedir. Mevcut vergi kanunlarına ve uygulama mekanizmalarına meydan okuyan yeni iş modelleri ve dijital platformlar ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığına neden olan bir dizi faktör vardır. Bunlar; vergi denetimlerindeki eksikler, yetersiz cezalar ve yargı eksiklikleri, yüksek vergi oranları, vergi sisteminin adaletsiz yapısı, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülükleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları veya vergi bilincinin düşük olması ve vergi sisteminin karmaşık olması gibi faktörlerdir. (Karaca ve Şimşek, 2022: 1182). Vergi kaçınma fırsatlarının çoğu farklı yargı bölgelerindeki vergi sistemleri arasındaki sınırlarda ortaya çıkmaktadır (Miller ve Pope, 2016: 171). Ayrıca dijitalleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte, vergi kaçakçılığı daha karmaşık hale gelmekte dijital ödeme sistemlerinin ya da internet üzerinden yapılan işlemlerin denetimi daha zor olabilmektedir.

Vergi kaçırmada klasik ve güncel yöntemler şeklinde ikili ayrım vardır. Klasik yöntemler, vergi mükelleflerinin geleneksel ve yaygın olarak kullandığı vergi kaçırma yollarıdır. Klasik yöntemler kapsamında öne çıkan bazı uygulamalar şunlardır: Kargo veya PTT yoluyla yapılan satışların belgelenmemesi, yüksek oranlı KDV’ye tabi malların satışında düşük oranlı KDV uygulanarak yazar kasa fişi kesilmesi, farklı sektörlerde faaliyet göstermesine rağmen bazı faaliyetlerin gizlenerek tek bir sektörde faaliyet gösteriyormuş gibi beyanname verilmesi, tek kişi adına vergi kaydı yaptırıp birden fazla kişinin aynı ya da farklı işleri tek kayıt numarası üzerinden yürütmesi, mal bedelinin kısmen veya tamamen nakden alınması, ithal edilen veya satın alınan malların bir kısmının kayıtlara geçirilmeden satılması ve dolayısıyla bu ticari gelirin beyanlarda yer almaması, ayrıca, damga vergisine tabi işlemler ve belgelerin yalnızca takip amacıyla işlem başlatıldığında damga vergisine tabi tutulması. Buna karşın güncel yöntemler, dijitalleşme, uluslararası ticaret ve küresel finansal sistemlerin sunduğu imkânlar çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemler arasında; vergi cennetleri üzerinden ithalat veya ihracat yapılarak kârın düşük vergili ülkelere bırakılması, kalkınmada öncelikli yöre avantajı, faaliyet orada olmadığı halde oradaymış gibi gösterilip vergi muafiyetinden yararlanılması, serbest bölgeler üzerinden aşırı kâr kaydırılması, yurt dışındaki ilişkili şirketlerden haksız, ölçsüz ve ispatlanamayan gider payı gönderilmesi, transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili şirketler arasında düşük/yüksek fiyatla mal veya hizmet transfer edilmesi, Türkiye

merkezli faaliyetlerin yabancı şube gibi gösterilmesi suretiyle kârın yurt dışında bırakılması, geçici ithalatla gelen malların Türkiye’de satılıp sahte belgelerle ihraç edilmiş gibi gösterilmesi, basit usulde mükelleflerden alınan belgelerin sahte veya düşük tutarla kaydedilmesi, serbest meslek gelirlerinin telif gibi gösterilip düşük vergilendirilmesi, ve yabancı irtibat bürolarının ticari faaliyet yapmasına rağmen vergi dışı kalması gibi uygulamalar sayılabilir (Gündüz, 2006).

2.6. Dijital Ekonomi ve Vergi Denetimi

Vergi denetimi, her dönemde devletlerin ilgi duydukları bir alan olmuştur. Vergi, devletlerin gelir elde etmeleri için en asli kaynaklardan biridir. Dolayısıyla vergi denetimi, vergi sisteminin önemli bir parçası olup caydırıcılık, tarhiyat ve tahsilat aracı olması gibi birden çok işlevi bulunmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 283). Denetim, dinamik bir süreçtir. Şöyle ki; denetim faaliyetinin başlamasıyla planlama, programlama ve yönetsel faaliyetlerin takip edilmesi, ardından kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonrasında karara varılıp sonuçların raporlanması şeklinde devam eden bir süreçtir (Doğan, 2015: 115). Vergi denetimi, vergi yükümlülerinin vergisel yükümlülüklerini doğru ve tam olarak yerine getirip getirmediklerini denetlemek amacıyla yapılan bir dizi faaliyeti kapsamaktadır. Bu faaliyetler vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli denetim yöntemleri aracılığıyla yapılmaktadır (Taytak ve Dalkıran, 2019: 112).

Dijitalleşen ekonomilerde denetim mekanizmalarının etkili bir şekilde işlemesi, geleneksel denetim yöntemlerine göre oldukça zor hale gelmiştir. Dijital platformlar üzerinden faaliyet gösteren işletmelerin fiziksel bir ofise veya iş yerine sahip olma zorunluluğunun bulunmaması, üretici ve tüketicilerin kolayca yer değiştirebilmesi, dijital ortamda sunulan ürün ve hizmetlerin tespiti, dijital ortamda alışveriş yapan tarafların kimliklerinin çoğu zaman anonim olması, dijital ödeme sistemleri, kripto paralar gibi anonim ödeme araçları kullanılarak yapılan işlemler gibi faktörler dijitalleşen ekonomilerde denetimlerin etkinliğini olumsuz etkilemektedir (Ersoy, 2024: 1532).

Genel itibarıyla dijital ekonomi ve e-ticaretin vergi denetimi üzerindeki olumsuz etkileri şu şekildedir: Gelirin hangi ülkede elde edildiğinin tespitinde yaşanan zorluklar, doğru mükellefiyetin belirlenmesinde yaşanan karmaşıklıklar, e- ticaret platformları üzerinden yapılan işlemlerde alıcı ve satıcıların kimlik bilgileri ödeme detaylarındaki belirsizlikler, dijital ürünlerin tespitinde yaşanan zorluklar, e- ticaretin küresel ölçekte faaliyet göstermesi sebebiyle ülkeler arasında ortaya çıkan vergi rekabeti ve gerçekleşen işlemlerin vergi oranlarının düşük olduğu veya vergiye tabi olmayan ülkelerde faaliyet göstermek için vergi cennetlerine yönelmesi gibi faktörler vergi denetiminin etkinliğini zayıflatmaktadır (Çavdar, 2017: 24- 25).

Dijital ekonomide gerçekleşen dijital işlemler nedeniyle, dijital süreçlerin gizlilik ve sanallaştırma özellikleri olması nedeniyle vergi mükelleflerinin gerçek kimliğinin ve işlemlerin vergi durumunun ulusal vergi makamları tarafından belirlenmesi zordur (Budak, 2017: 298). Dijital işlemlerin aynı anda birden fazla yargı alanında gerçekleşmesiyle, yargı yetkisinin tahsisi giderek daha karmaşık hale gelmektedir. Hükümetler, hangi yargı bölgesinin dijital işlemleri vergilendirme

hakkına sahip olduğunu tanımlamakta zorlanmakta bu da vergi tahsilatında anlaşmazlıklara ve boşluklara yol açmaktadır. Dünya çapındaki hükümetlerin, vergi tahsilatının etkin ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi ile vatandaşlar arasında adalet duygusunun geliştirilmesi gerekliliğini kabul etmesi, vergi idarelerinin hizmetlerini ve süreçlerini iyileştirmek amacıyla verilerin sermayeleştirilmesini ve otomasyonunu zorunlu kılan, daha ileri bir dijitalleşme aşaması olan Vergi İdaresi 3.0’a geçişi hızlandırmıştır. Vergi İdaresi 3.0, Dijital Kimlik, Mükellef Temas Noktaları, Veri Yönetimi ve Standartları, Vergi Kuralları Yönetimi, Yeni Beceri Setleri ve Yönetişim Çerçevesini kapsayan gelişmiş veri kullanımı ve otomasyonu ile öne çıkan bir aşamayı ifade etmektedir (Calijuri, 2023: 1- 3). Katma Değer Vergisi gibi vergi türlerinde işletmelerin hâlihazırda yerine getirdiği vergi idaresi işlevlerine ek olarak, dijital platformlar da “kazandıkça öde” modelleri kapsamında, kendi sistemleri aracılığıyla vergi yönetim süreçlerini yürüten ve vergi idaresi adına işlem yapan aracı kurumlar haline geleceği düşünülmektedir (Yayman, 2021: 2790).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİSEL ÖNLEMLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın bu bölümünde, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uluslararası ve ulusal düzeyde yürütülen çalışmalar ele alınmıştır. Bu kapsamda, öncelikle OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler tarafından gerçekleştirilen çalışmalar ile gerçekleştirilen çözüm önerileri incelenmiştir; BEPS süreci, asgari kurumlar vergisi, dijital tek pazar ve mini tek durak mağazası gibi uygulamalar değerlendirilmiştir. Ardından ulusal düzeyde benimsenen yaklaşımlar kapsamında çeşitli ülkelerde uygulamaya konulan dijital hizmet vergisi örnekleri ayrıntılı olarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda, Birleşik Krallık, Fransa, Macaristan, İtalya, Danimarka, Portekiz, İspanya, İsviçre, Avusturya, Polonya, Hindistan, Kenya ve Türkiye'deki uygulamalar karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Ayrıca katma değer vergisine ilişkin düzenlemeler de incelenerek dijital ekonominin vergilendirilmesine dair ulusal stratejilerin çeşitliliği ortaya konulmuştur. Bu bölümde sunulan değerlendirmeler, çalışmanın sonuç kısmında dijital ekonomiye yönelik vergisel sorunların çözümüne ilişkin önerilerin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır.

3.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Uluslararası Çalışmalar

Dijital ekonomi küresel olarak genişlemeye devam ettikçe, dijital vergilendirme zorluklarının ele alınmasında uluslararası iş birliği giderek daha önemli hale gelmiştir. Etkili çözümlerin geliştirilmesi, vergi idareleri, uluslararası kuruluşlar ve özel sektör paydaşları arasında benzeri görülmemiş düzeyde koordinasyon gerektirmektedir. OECD'nin iki ayaklı çözümü, dijital vergilendirme için tutarlı bir küresel çerçeve oluşturma yolunda bir adım teşkil etmektedir ve hem vergi haklarının tahsisi hem de küresel asgari vergi oranının uygulanmasını ele almaktadır. OECD'nin girişimlerinin yanı sıra, dijital vergilendirmenin karmaşıklıklarıyla başa çıkmak için çeşitli bölgesel ve ikili anlaşmalar ortaya çıkmıştır. Örneğin; Avrupa Birliği (AB), dijital hizmet vergisinin getirilmesi ve ortak bir konsolide kurumlar vergisi tabanının oluşturulması da dahil olmak üzere kapsamlı dijital vergi reformları önermiştir (Ariyibi vd., 2024: 1449).

3.1.1. OECD Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri

OECD'nin öncüsü, II. Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın yeniden inşası için Marshall Planı kapsamında Amerikan ve Kanada yardımını yönetmek üzere kurulan Avrupa Ekonomik İş Birliği Örgütü (OEEC) idi. OEEC'yi OECD'ye dönüştüren Sözleşme, 14 Aralık 1960 tarihinde Paris'teki Chateau de la Muette 'de imzalanmış ve 30 Eylül 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. OECD'nin 38 üye ülkesi, Kuzey Amerika ve Güney Amerika'dan Avrupa ve Asya-Pasifik'e kadar dünyayı kapsamaktadır (OECD, 2025). OECD, ekonomik büyüme, küresel refahın artırılması, ticaret, yatırım, vergilendirme ve istihdam gibi geleneksel konuların yanı sıra, yapay zekâ, dijitalleşme, yeşil

dönüşüm gibi güncel ve öncelikli alanlara da odaklanmaya başlamıştır (Türkiye Cumhuriyeti Dış İşleri Bakanlığı, t.y.). Dijital ekonominin fiziksel olarak elle tutulamayan, soyut ve sınır ötesi niteliğe sahip yapısı OECD'nin bu bağlamda tavsiye niteliğinde kararlar geliştirme ve uluslararası standartlar oluşturma yönünde önemli girişimlerde bulunmasına sebep olmuştur (Budak, 2018: 62).

OECD, e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası düzeyde ortaya çıkan sorunlara çözüm üretmek amacıyla çalışmalar yürüten ve bu kapsamda üye ülkeler arasında fikir alışverişinin yapılmasını sağlayan önemli bir uluslararası örgüttür. 1990'lı yılların sonunda, dijital ekonomik iş modelleri henüz e-ticaretle sınırlıyken bu dönemde OECD'nin öncülüğünde iki önemli konferans düzenlenmiştir. Bunlardan ilki 1997 yılında Finlandiya'nın Turku kentinde düzenlenen "Küresel E-Ticaretin Önündeki Engellerin Kaldırılması" konulu konferanstır. Toplantıya, 26'sı OECD üye ülkesi, 2'si üye olmayan ülke, 14 uluslararası kuruluş ve 130'dan fazla özel sektör temsilcisini kapsayan yaklaşık 400 kişi katılım sağlamıştır. Katılımcıların çeşitliliği ve konferansın formatı herhangi bir konuda fikir birliğine varılmasını engellemiş olsa da diyalogu kolaylaştırılmış çeşitli paydaşlar arasında farkındalığı artırmış ve elektronik ticaret gündeminin belirlenmesine yardımcı olmuştur (OECD, 1998: 6). Ardından 1998 yılında Kanada'nın Ottawa kentinde gerçekleştirilen "Küresel E-Ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" başlıklı konferans düzenlenmiş olup bu iki konferans birbirini tamamlayıcı niteliktedir. İzleyen yıllarda dijital ekonominin hacminin ve karmaşıklığının artması ve çok uluslu şirketlerin vergi avantajları sağlamak amacıyla sınır ötesi kâr aktarımları yapması gibi sorunların artması üzerine OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı diğer bir ifadeyle BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı açıklanmıştır (Artar, 2019: 127; Coşkun, 2005: 157).

3.1.1.1. BEPS Eylem Planı

BEPS Eylem Planı, şeffaflığı artırma, anlaşma suistimalini önleme ve dijital ekonominin ortaya koyduğu vergi zorluklarını ele alma gibi vergiyle ilgili çeşitli konuları kapsamaktadır. Temel eylemler arasında uluslararası vergi anlaşmalarını güncellemek, yeni transfer fiyatlandırması yönergeleri oluşturmak ve vergiyle ilgili bilgilerin değişimini iyileştirmek yer almaktadır (Teles, 2023: 2). BEPS Eylem Planı, vergi sisteminin elverişli olduğu yargı bölgelerine yapay kâr transferi olgusunu azaltmayı amaçlayan 15 eylemden oluşan bir pakettir. Bu eylem planı, hükümetlere, vergi yükümlülüklerinden kaçınma uygulamalarına karşı koymak için hem yurt içinde hem de uluslararası alanda geçerli araçlar sunarak, kâr getiren ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve ekonomik değerin yaratıldığı yerlerde kârların vergilendirilmesini de dikkate almaktadır (Popescu, 2020: 7). BEPS Eylem Planı'nın 1. Eylemi, dijital ekonominin vergi zorluklarıyla ilgilenmektedir (OECD, 2015: 142). Özellikle dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi tedarikinde katma değer vergisi ve mal-hizmet vergisi tahsilatının nasıl daha etkili hale getirileceği önemli bir konudur. Karşılanan temel zorluklardan biri, birçok düşük değerli ithalatlar için uygulanan muafiyet rejimleri nedeniyle çevrimiçi satışlardan vergi tahsil edilememesidir. Bu durum düşük değerli ithalat hacminin artmasına, gelir kayıplarının büyümesine ve rekabetin bozulması riskine yol açmaktadır (OECD,

2015: 182). OECD, BEPS'i ve olumsuz etkilerini ana hatlarıyla açıkladıktan sonra Eylem 1 kapsamında dijital ekonomi tartışmasının kapsamını yeniden tanımlayan yeni bir belge yayınlamıştır. Bu belge, öncekine kıyasla daha geniş bir dil benimseyerek dijital ekonomiye yeni bir yorum getirmiştir. Dijital ekonomi artık sadece sınır ötesi ticaretin bir parçası veya kolaylaştırıcısı değil, tüm ekonomik etkileşimlerin temel çerçevesi olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (Campos, 2021: 350). BEPS sorunu yalnızca dijital ekonomiye özgü bir sorun değildir. Ancak dijital ekonomi tarafından daha da kötüleştirilmektedir (Li, 2018: 480). BEPS ile ilgili endişeler, vergiye tabi gelirin onu üreten faaliyetlerden yapay biçimde ayrılabilmesi durumlarından kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde, çok lokasyonlu işletmelerin muafiyetli işlemler veya dijital tedarik faaliyetlerinde vergi yükümlülüğünden kaçınabilmesi de bu endişeleri artırmaktadır. Bu tür durumlar vergi sistemlerinde hem adaletsizlik yaratmakta hem de ülkelerin vergi gelirlerini azaltmaktadır (OECD, 2015: 78). BEPS için belirlenen 3 genel hedef vardır. Bunlar (Owens, 2015: 8):

- Ülkeler arasında vergi tabanının daha adil bir şekilde paylaşılmasıdır,
- Özellikle vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin sebep olduğu uyumsuzluklarla mücadele edilmesidir,
- OECD'nin son 50 yıldır üzerinde çalıştığı oyun kurallarını güncellemektir.

Tablo 5: BEPS Eylem Planları

Eylem Planı 1	Dijital ekonominin vergi zorluklarının ele alınması.
Eylem Planı 2	Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerinin nötralize edilmesi.
Eylem Planı 3	Kontrollü yabancı şirket kurallarının güçlendirilmesi.
Eylem Planı 4	Faiz kesintileri ve diğer finansal ödemeler yoluyla taban aşınmasının sınırlandırılması.
Eylem Planı 5	Zararlı vergi uygulamalarına daha etkili şekilde karşı koyulması, şeffaflık ve özün göz önünde bulundurulması.
Eylem Planı 6	Anlaşma istismarının önlenmesi.
Eylem Planı 7	İş yeri durumunun yapay olarak önlenmesini sağlama.
Eylem Planı 8-10	Transfer fiyatlandırma sonuçlarının değer yaratma ile uyumlu olmasının sağlanması.
Eylem Planı 11	BEPS'in ölçülmesi ve izlenmesi.
Eylem Planı 12	Vergi mükelleflerinin saldırgan vergi planlama düzenlemelerine açıklamalar getirilmesi.
Eylem Planı 13	Transfer fiyatlandırması belgelerinin yeniden incelenmesi.
Eylem Planı 14	Anlaşmazlık çözüm mekanizmalarının daha etkili hale getirilmesi.
Eylem Planı 15	Çok taraflı bir araç geliştirilmesi.

Kaynak: OECD, 2015a: 13- 18

Tablo 4, 15 maddelik BEPS eylem planının temel başlıklarını ve özetini kapsamlı bir şekilde sunmaktadır. Söz konusu başlıklar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Eylem 1: Dijital Ekonominin Vergi Zorluklarının Ele Alınması

Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında yarattığı temel zorlukları ve bunlara karşı bütünsel, kapsamlı bir yaklaşım çerçevesinde hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeyi kapsayan çözüm seçeneklerinin geliştirilmesini kapsamaktadır. İncelenecek konular arasında; bir şirketin mevcut uluslararası kurallar uyarınca bağlantı eksikliği nedeniyle vergiye tabi olmadan başka bir ülkenin ekonomisinde önemli bir dijital varlığa sahip olma yeteneği, dijital ürün ve hizmetlerin kullanımıyla pazarlama açısından değerli konumsal verilerin elde edilmesi ve bu veriler aracılığıyla yaratılan ekonomik değerin hangi ülkeye atfedileceği, yeni iş modellerinden elde edilen gelirin hukuki ve vergisel olarak nasıl sınıflandırılacağı, söz konusu gelirlerin hangi ülkenin vergi yetkisi alanına girdiğine dair kaynak kurallarının uygulanması ve son olarak dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi tedarikiyle ilgili olarak katma değer vergisi ve dijital hizmet vergisinin etkili bir şekilde toplanmasının nasıl sağlanacağı yer almaktadır (OECD, 2015: 16).

Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkilerinin Nötralize Edilmesi

BEPS Eylem Planı, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin, tek bir gider kalemi üzerinden çift kesinti sağlanması suretiyle, bir yargı alanında vergi indirimi yaratılırken, diğer yargı alanında karşılık gelen gelir kalemlerinin vergi matrahına dahil edilmemesi veya yabancı vergi kredisi ile katılım muafiyeti rejimlerinin suistimali yoluyla, istenmeyen çifte vergilendirmeme ve uzun vadeli vergi erteleme gibi vergi avantajlarının elde edilmesine imkân tanıdığını ifade etmektedir. Diğer çok uluslu şirketlerle ortak olarak, dijital ekonomi işletmeleri de geliri bir pazardan veya ara yargı alanından çekerek veya kontrollü yabancı kuruluş kuralları ile diğer kötüye kullanım karşıtı rejimlerin uygulamasından kaçınarak BEPS'e ulaşmak için hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinden yararlanmaktadır (OECD, 2015: 89).

Eylem 3: Kontrollü Yabancı Şirket Kurallarının Güçlendirilmesi

BEPS endişelerini artıran bir diğer önemli konu, faiz ve diğer finansal ödemeler gibi aşırı mahsup edilebilir ödemelerdir. Bu tür ödemeler hem gelen hem de giden yatırım senaryolarında çifte vergilendirmeme durumuna yol açabilmektedir. Gelen yatırımlar açısından en büyük endişe, düşük vergi indiriminden faydalanan ilgili bir kuruluştan alınan borç karşılığında yapılan faiz ödemelerinin, borç alan işletmenin vergi matrahından düşülmesidir. Bu durumda faiz geliri borç veren kuruluş tarafından ya hiç vergilendirilmemekte ya da çok düşük bir oranda vergilendirilmektedir. Giden yatırım senaryosunda bir işletme, başka bir ülkede muaf ya da ertelenmiş gelir yaratacak faaliyetleri borçla finanse ederken, faiz giderini anında indirimine konu edebilmektedir. Ancak bu borçla finanse edilen gelir ya sonraki yıllarda vergilendirilmekte ya da tamamen vergiden muaf tutulmaktadır. Bu durum da vergi matrahında zamansal ve yapısal aşınma meydana getirmektedir (OECD, 2013: 16-17).

Eylem 4: Faiz Kesintileri ve Diğer Finansal Ödemeler Yoluyla Taban Aşınmasının Sınırlandırılması

Bu eylem planında, ülkelerin BEPS ile başa çıkmak için yeterince düşük sabit bir oran uygulamasını sağlamak için, tüm ülkelerin aynı konumda olmadığını kabul ederek, önerilen yaklaşım, ülkelerin bu koridor içinde sabit oranlarını belirlerken dikkate almaları gereken faktörlerle birlikte %10 ile %30 arasında olası oranlardan oluşan bir koridor içermektedir (OECD, 2015: 90).

Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamalarına Daha Etkili Şekilde Karşı Koyulması

Eylem 5 kapsamında gerçekleştirilen çalışma, OECD'nin 1998 Raporu “Zararlı Vergi Rekabeti: Ortaya Çıkan Küresel Sorun” kapsamında zararlı tercihli vergi rejimleri oluşturup oluşturmadıklarını belirlemek için açıklanan türdeki maddi olmayan rejimlerin incelenmesini içermektedir (OECD, 2015: 90).

Eylem 6: Anlaşma İstismarının Önlenmesi

Daimî işyeri kavramının mevcut tanımı, şirketler tarafından kötüye kullanılmaya elverişli olduğundan revize edilmesi gerekmektedir. Bazı ülkelerdeki yorumlar, yabancı işletmelerin mallarını, yerel birimlere kâr yaratmaksızın devretmesine imkân tanımaktadır. Bunun yanı sıra çok uluslu şirketler, grup şirketleri arasındaki faaliyetleri yapay biçimde bölerek daimî işyeri istisnalarından faydalanabilmektedir. Bu nedenle, anlaşmaların sağladığı avantajların haksız biçimde kullanılmasını önlemek amacıyla, model anlaşmalarda yer alacak hükümler ve ulusal düzenlemelere yönelik öneriler geliştirilmelidir (OECD, 2013: 19).

Eylem 7: İşyeri Durumunun Yapay Olarak Önlenmesini Sağlama

Bu başlık altında transfer fiyatlandırması ve emsal ilkesinin uygulanması büyük önem taşımaktadır. Çok uluslu şirketler geliri, bu geliri üreten ekonomik faaliyetlerden ayırıp yapay yapılar aracılığıyla düşük vergi ortamlarına kaydırmaktadırlar. Bu durum çoğunlukla maddi olmayan varlıkların ve diğer taşınabilir varlıkların gerçek değerinden daha düşük bir bedelle transfer edilmesinden, düşük vergiye tabi grup şirketlerinin aşırı sermayelendirilmesinden ve bağımsız taraflar arasında gerçekleşmesi mümkün olmayan işlemlerde riskin sözleşmesel olarak düşük vergi ortamlarına dağıtılmasından kaynaklanmaktadır. Bu tür düzenlemeler, emsal ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ülkelerdeki vergi matrahlarının aşındırılmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu tür yapay uygulamaların önlenmesi amacıyla iş yeri tanımının yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (OECD, 2013: 19- 20).

Eylem 8-10: Transfer Fiyatlandırma Sonuçlarının Değer Yaratma ile Uyumlu Olmasının Sağlanması

Dijital ekonomi şirketleri, değer yaratma ve gelir üretmede maddi olmayan varlıklara büyük ölçüde güvenmektedir. Maddi olmayan varlıkların bağımsız piyasa fiyatlarına göre transferleri (i) transfer edilen maddi olmayan varlıkların transfer edildikleri anda değerlendirilmesindeki zorluklar

nedeniyle; (ii) vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında değere ilişkin bilgilere eşit olmayan erişim nedeniyle ve (iii) bazı düzenlemelerin gizli veya tanımlanamayan maddi olmayan varlıkların ödeme yapılmaksızın transfer edilmesiyle sonuçlanması nedeniyle gerçekleşebilmektedir (OECD, 2015: 91).

Eylem 11: BEPS' in Ölçülmesi ve İzlenmesi

Bu eylem, BEPS'in ekonomik etkisi ve ölçeğine ilişkin göstergelerin geliştirilmesini, ayrıca BEPS kapsamında tanımlanan tüm eylemlerin ekonomik etkilerinin analiz edilmesini ve değerlendirilmesine yönelik araçların oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, BEPS'in ülkeler arasındaki yayılma etkilerini içeren kapsamlı ekonomik analizlerden yararlanılacaktır. Bu süreçte, vergi mükelleflerinin gizliliğine saygı gösterilmesi ve hem vergi idareleri hem de işletmeler için idari yüklerin makul düzeyde tutulması esastır. Ayrıca vergi planlaması konusunda şeffaflık da gereklidir. Vergi planlama stratejileri hakkında kapsamlı ve ilgili bilgiler genellikle vergi idareleri tarafından kullanılamaz. Ancak hükümetlerin risk alanlarını hızla tespit edebilmesi için zamanında, hedefli ve kapsamlı bilgilerin kullanılabilir olması esastır. Denetimler, vergi planlamasına ilişkin bilgilerin temel kaynağı olmaya devam etse de agresif planlama tekniklerinin erken tespiti için sınırlı bir araçtır. Bu bağlamda, vergi idareleri ve vergi politikası yapıcılarına yönelik vergi riskleri hakkında bilgi akışını iyileştirmek için tasarlanmış önlemlerin faydalı olabileceği düşünülmektedir. Vergi mükellefleri ve vergi idareleri arasında işbirlikçi uyum programları da potansiyel olarak etkili önlemler arasında yer almaktadır (OECD, 2013: 21- 22).

Eylem 12: Vergi Mükelleflerin Saldırgan Vergi Planlama Düzenlemelerine Açıklamalar Getirilmesi

Bu eylem, BEPS'e yol açan agresif vergi planlama işlemleri veya düzenlemelerinin mükellefler tarafından vergi idarelerine zorunlu olarak bildirilmesini sağlayacak kuralların oluşturulmasını hedeflemektedir. Buradaki şeffaflık, özellikle transfer fiyatlandırması ve değer zinciri analizleriyle ilişkilidir. Transfer fiyatlandırması kurallarının yönetimindeki temel sorun, mükellefler ile vergi idareleri arasındaki bilgi asimetrisidir. Bu durum, potansiyel olarak emsal ilkesinin yönetimini zayıflatmakta ve BEPS için fırsatları arttırmaktadır. Birçok ülkede vergi idareleri, vergi mükelleflerinin küresel değer zincirlerini bütüncül bir şekilde anlamakta yetersiz kalmaktadır. Ayrıca transfer fiyatlandırması dokümantasyon gerekliliklerine ilişkin yaklaşımlar arasındaki farklılıklar işletmeler için önemli idari maliyetlere yol açmaktadır. Bu bağlamda, çok uluslu şirket gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ve diğer işlemler açısından gerçekleştirilen ilgili işlevler hakkında vergi idaresine yeterli bilgi sağlanması önemlidir (OECD, 2013: 22- 23).

Eylem 13: Transfer Fiyatlandırması Belgelerinin Yeniden İncelenmesi

Bu eylem, işletmeler için uyumluluk maliyetlerini göz önünde bulundurarak vergi dairesi için şeffaflığı arttırmak amacıyla transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna ilişkin kurallar geliştirmesini amaçlamaktadır. Geliştirilecek kurallar kapsamında çok uluslu şirketlerin, ülkeler

arasında gelir, ekonomik faaliyet ve ödenen vergilerin ortak bir şablona göre küresel dağılımına ilişkin gerekli bilgileri tüm hükümetlere sağlamaları gerekmektedir (OECD, 2013: 23).

Eylem 14: Anlaşmazlık Çözüm Mekanizmalarının Daha Etkili Hale Getirilmesi

Bu eylem, ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Usulü (MAP) kapsamında vergi antlaşmalarıyla ilgili anlaşmazlıkları etkin bir şekilde çözmelerine engel olan hususların ortadan kaldırılmasına yönelik araçlar geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, BEPS Eylem Planı çerçevesinde geliştirilen önlemlerin etkin şekilde uygulanabilmesi için yenilikçi çözüm yolları üzerinde durulması gerekmektedir. Bazı eylemler yerel hukuk hükümlerine ilişkin önerilerle sonuçlanacak ve OECD Model Vergi Sözleşmesi ve Transfer Fiyatlandırması Kılavuzlarına İlişkin Yorumlarda değişikliklere yol açacaktır. Diğer eylemler muhtemelen OECD Model Vergi Sözleşmesinde değişikliklere yol açacaktır. Örneğin, bir anlaşma suistimaline karşı hüküm getirilmesi, daimî kuruluş tanımında değişiklikler yapılması, transfer fiyatlandırması hükümlerinde değişiklikler yapılması ve karma uyumsuzluk düzenlemeleriyle ilgili anlaşma hükümlerinin getirilmesi buna örnektir (OECD, 2013: 23- 24).

Eylem 15: Çok Taraflı Bir Araç Geliştirilmesi

Bu eylem kapsamında amaçlanan, BEPS çalışmaları doğrultusunda geliştirilecek önlem ve kuralların uygulanabilmesini sağlamak için çok taraflı bir aracın oluşturulmasıdır. Bu bağlamda, ülkelerin vergi ve uluslararası vergi hukuku alanındaki düzenlemeleri incelemesi ve ikili vergi anlaşmalarının geliştirilmesi öngörülmektedir. Bu analiz temelinde, ilgili Taraflar, küresel ekonominin hızla değişen yapısını ve bu değişime hızla uyum sağlama ihtiyacını yansıtan, uluslararası vergi konularına yenilikçi bir yaklaşım sağlamak üzere tasarlanmış çok taraflı bir araç geliştirmelidir (OECD, 2013: 24).

Tablo 6: BEPS ile Mücadelede Üç Temel İlke

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
Hibrit uyumsuzluklar	Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	BEPS ölçümünün takip edilmesi
Kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi	Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma	Zorunlu beyan kuralları
Faiz indirimlerini sınırlandırılması	Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	Transfer fiyatlandırması

• Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		• Ülke bazında raporlama
		• Uyuşmazlıkların çözümü

Kaynak: Diclehan, 2016: 153

Tablo 5, BEPS Eylem Planı'nın üç temel ilkesini ve bu ilkeler doğrultusunda uygulamaya konulan önlemleri özetlemektedir. Tabloda yer alan Uyum, Özün Önceliği ve Şeffaflık başlıkları, BEPS Eylem Planı'nın yalnızca teknik bir vergi reformu olmadığını, aynı zamanda küresel ölçekte kapsamlı bir yapısal dönüşümü hedeflediğini göstermektedir. Uluslararası vergi düzeninin mimarisinin beş temel direği olarak tanımlanabilecek çeşitli BEPS standartlarını, önerilerini ve en iyi uygulamaları hayata geçirmek için tasarlanmış beş mekanizma şu şekilde özetlenmektedir (Christians, 2016: 1638):

- Yurtiçi uyum (kanun/uygulama),
- Yeni ikili anlaşmaların adaptasyonu,
- Yaklaşan çok taraflı araçların adaptasyonu,
- OECD model ve rehberlerini adaptasyonu,
- OECD kapsayıcı çerçevesi kapsamında akran değerlendirmesi.

BEPS 1.0 girişimleri, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma stratejilerini sınırlamaya yönelik reformlar getirmiştir. Ancak dijital ekonominin hızla büyümesi, bu reformların yetersiz kalmasına yol açmıştır. Birçok ülke, dijital hizmetler vergisinin getirilmesiyle çevrimiçi platformlar, çevrimiçi satışlar veya diğer yollarla bir yargı alanında faaliyet gösteren şirketleri vergilendirmek için yeni mevzuatlar dahi olmak üzere tek taraflı vergi önlemleri uygulamaya başlamıştır. BEPS 2.0 projesinin amacı, bu tür tek taraflı çabaları, uyumsuz tek taraflı çabaları ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yardımcı olmak için bir mutabakat pozisyonunda birleştirmektir. Ayrıca ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı getirerek çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri her yerde adil bir vergi payı ödemelerini sağlamayı amaçlamaktadır (KPMG, 2022: 1).

3.1.1.2. Asgari Kurumlar Vergisi

Küreselleşme, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmaları için yeni yollar yaratmıştır. Ülkeler yatırım çekmek amacıyla rekabet ederken teşvik olarak kurumlar vergisi oranlarını düşürebilmektedir. Bunun yanı sıra, çok uluslu şirketler, genellikle az sayıda çalışan istihdam edip sınırlı somut varlığa sahip olduklarından, kâğıt üzerindeki kârlarını vergi yükümlülüklerini en aza indirebilecekleri vergi cennetlerine kaydırabilmektedir. Uluslararası sermaye hareketliliği ve kâr aktarımı, çok uluslu şirketlerin küresel ölçekte ödediği vergilerde önemli bir düşüşe neden olmuştur (Barake vd., 2022: 689). Özellikle dijital şirketlerin ve genel olarak çok uluslu işletmelerin, hizmet sundukları ülkelerde vergi ödememesi ciddi bir sorun olarak görülmeye

başlanmıştır. Tartışmalar piyasa yargı bölgelerine yeni vergi haklarının tahsisi (Sütun 1/Pillar 1) ve işletmelerin ikamet yargı bölgelerinden sıfır veya düşük vergili yargı bölgelerine transferinin önlenmesi ve bu tür transferleri teşvik eden ülkeler arasında daha düşük kurumlar vergisine yönelik rekabetin önlenmesi konularına odaklanmıştır (Sütun 2/Pillar 2) (METI, 2021: 5). OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Kapsayıcı Çerçevesi, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak amacıyla Sütun 1 ve Sütun 2 olmak üzere iki sütunlu bir çözüm önermiştir (Barake vd., 2022: 690).

Taslaklar, çok uluslu şirketlere vergi uygulamak için iki yeni yöntem önermektedir. Bu iki yöntem, OECD/G20 çerçevesinde tartışılan küresel vergi reformu paketinin temel bileşenleridir: 1. Sütun (Vergi haklarının yeniden dağıtımı) ve 2. Sütun (Küresel asgari vergi oranı) (Crivelli vd., 2021: 2):

- Vergi noktasına göre satışlara dayalı yeni bir vergi hakkı: Şirketlerin sadece üretim yaptıkları ülkelerde değil, ürün veya hizmet sattıkları ülkelerde de vergilendirilmesini sağlayacak yeni bir mekanizma oluşturulması amaçlanmaktadır. Politika önerisinin ilk ayağı, kalan kârın bir kısmını pazar veya “hedef” ülkelerine yeniden tahsis ederek uluslararası vergi sistemini yeni dijitalleştirilmiş iş modellerine uyarlamayı amaçlamaktadır. Fiziksel bir varlık gerektirmeden yeni vergi hakları tesis edecektir (yeni “bağlantı noktası”). Mevcut uluslararası vergi sisteminin üzerine inşa edilmesi planlanan bu yaklaşım, özellikle dijital faaliyetlerin mevcut kurallarla vergilendirilmesinde yaşanan zorlukları aşmayı ve daha adil, etkin bir vergilendirme düzeni kurmayı hedeflemektedir (Dabla-Norris vd., 2021: 18).
- Asgari küresel vergi uygulaması: Tüm ülkelerde geçerli olacak asgari bir kurumlar vergisi oranı belirlenerek, çok uluslu şirketlerin vergi oranı düşük ülkelere kâr aktarmak suretiyle vergi kaçırmalarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

A) Birinci Sütun

Birinci Sütun, 20 milyar avrodan fazla küresel ciroya sahip (yedi yıl sonra potansiyel olarak 10 milyar avroya düşebilir) ve %10’un üzerinde karlılığa sahip (vergiden önce kâr, gelire bölünerek ölçülür) çok uluslu gruplar için geçerli olacaktır. Kapsam dahilinde 100’den fazla küresel ülke grubu olması muhtemeldir. İlk Sütun, vergi haklarının ikametgahtan, çok uluslu işletmelerin fiziksel varlıklarından bağımsız olarak önemli kârlar elde ettiği pazar yargı bölgelerine yeniden tahsis edilmesine odaklanmaktadır. Bu durum, sınır ötesi faaliyetlerden önemli gelir elde eden dijital şirketler için özellikle önemlidir (Teles, 2023: 6). Kapsam dahilindeki gruplar için, %10’luk kâr marjının üzerindeki kârların %25’i (Bundan böyle “Tutar A” olarak adlandırılacaktır) formül yaklaşımına dayalı olarak piyasa yargı bölgelerine yeniden tahsis edilecektir (KPMG, 2022: 2). Birinci Sütun ayrıca şirketlerin pazarlama ve dağıtım gibi yabancı operasyonlardaki vergileri hesaplamaları için basit bir yöntem sağlayan “Tutar B”yi içerir. Aralık 2024’te OECD, Aralık 2024’te yayımladığı rehberde, bu çerçevenin Ocak 2025 itibarıyla uygulanmaya başlanacağını duyurmuştur

(Bunn ve Bray, 2024). Temel satış ve pazarlama faaliyeti yürüten distribütör şirketlerin, satış acenteleri ve komisyoncu şirketlerin ticari mal alım-satım işlemleri ile ticari mal alım-satımına aracılık eden satış acenteleri ve komisyoncu şirketlerin ya da komisyonculuk işlemleri B tutarının kapsamına alınırken, hizmet işlemleri, emtia ve dijital ürünlerin ticareti kapsam dışında bırakılmıştır (Güç Alioğlu, 2024).

A Tutarı, çok uluslu işletmeler açısından uluslararası vergilendirme çerçevesini güncellemeyi hedeflemektedir. B Tutarı ise mevcut transfer fiyatlandırması kurallarının sadeleştirilmesini ve bu kuralların, tüm vergi mükellefleri için özellikle temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasına odaklanılmasını öngörmektedir (Doksat vd., 2023: 2). Amaç, tüketicilerin veya kullanıcıların bulunduğu ülkelere fayda sağlayacak şekilde vergi gelirinin daha adil bir şekilde dağıtılmasıdır.

A tutarı yalnızca küresel gelirleri 20 milyar ABD Doları'nı aşan şirketleri etkilerken, B tutarı ciro sınırlaması olmaksızın faaliyet alanı kapsamındaki neredeyse tüm şirketlerin ne kadar kâr elde edeceğini düzenlemektedir. B tutarının amacı özellikle düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarını dikkate alarak satış ve pazarlama aktiviteleri yürüten şirketlerin elde ettiği kârlılığın transfer fiyatlandırması yoluyla daha basit bir şekilde belirlenmesini amaçlayan kolaylaştırılmış bir yaklaşım olarak sunulmaktadır (Güç Alioğlu, 2024).

OECD'nin iki sütunlu küresel vergi reformu çerçevesinde geliştirilen Birinci Sütun, her biri kendi kuralları, vergi oranları ve raporlama yükümlülükleriyle uygulanan çok sayıda Dijital hizmet vergisini ortadan kaldırarak, bunların yerine yüksek gelirli ve kârlı çok uluslu şirketlerin küresel kârlarının belirli bir kısmını, bu şirketlerin ekonomik faaliyet gösterdiği ve değer yarattığı pazar ülkelerine yeniden tahsis edecek tek bir küresel vergi çerçevesi getirmeyi amaçlamaktadır (Stotzky ve Fano, 2023). Sütun, ülkelerin bir şirketin fiziksel varlığı veya piyasa yargı yetkisinden bağımsız olarak kendi sınırları içinde gerçekleşen ticari faaliyetleri vergilendirme yeteneğini genişletmektedir.

Birinci Sütun ayrıca etkili anlaşmazlık önleme ve çözüm mekanizmaları aracılığıyla vergi kesinliğini iyileştirmeyi amaçlamaktadır (Bloomberg, 2024). Ancak planın A tutarını ve ödeme yapan kuruluşlardan yapılacak mahsupları belirlemeye yönelik karmaşık yöntemler, çok sayıda olası anlaşmazlık doğurma riski taşımaktadır (Graetz, 2021:210). Vergi kesinliği açısından vergi hukukunun tutarlılığı, vergi sisteminin istikrarı, vergi reformlarının ele alınış sürecinin niteliği, aynı sistem içindeki farklı vergiler arasındaki etkileşimler, uluslararası vergi konuları ve buna bağlı olarak küresel iş birliğinin gerekliliği gibi hususların dikkate alınmasını gerektirmektedir (Sydanmaanlakka,2021: 27).

B) İkinci Sütun

İkinci Sütun kuralları, dünyanın dört bir yanındaki binlerce çok uluslu grubu %15'lik küresel asgari vergiye tabii tutmaktadır. Kritik olarak, grubun faaliyet gösterdiği her yargı bölgesinin efektif vergi oranı ayrı ayrı incelenerek %15'in altında olup olmadığı tespit edilmelidir. Eğer oran bu

seviyenin altındaysa, ek bir vergi hesaplanarak ödenmesi gerekmektedir. Ek olarak, ilişkili taraflara yapılan ve %9'un altından vergilendirilen belirli ödemeler yeni stopaj vergilerine tabi olabilir. İkinci Sütun, gelirleri en az 750 milyon avro olan çok uluslu gruplar için geçerli olacaktır (KPMG, 2022: 2).

İkinci Sütun, küresel asgari vergi rejimini temsil etmektedir. Bu çerçevede, üç ana kural ile vergi anlaşmalarını kapsayan dördüncü bir kural öngörülmektedir. Söz konusu kurallar, yıllık geliri 750 milyon avro'yu aşan şirketler için uygulanmaktadır. Model kuralları 2021'de yayınlanmıştır (Bunn ve Bray, 2024):

- Birincisi, ülkelerin halihazırda %15'lik asgari efektif vergi oranının altında vergilendirilen kârlar üzerinde öncelikli vergilendirme hakkı talep etmek için kullanabileceği yurt içi asgari vergidir.
- İkincisi, bir şirketin yabancı gelirinin ana şirketin vergilendirilebilir gelirine ne zaman dahil edilmesini gerektiğini belirleyen bir *gelir dahil etme kuralı*dır. Anlaşma, asgari efektif vergi oranını %15 olarak belirlemekte, aksi halde şirketin merkezinin bulunduğu ülkede ek vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Gelir dahil etme kuralı, maddi varlıkların (ekipman ve tesisler gibi) değerinin %8'i ile bordro maliyetlerinin %10'u kadar bir indirim yapıldıktan sonra yabancı kârlara uygulanacaktır. Bu indirimlerin her biri 10 yıllık bir geçiş döneminde %5'e düşürülecektir.
- Üçüncü kural, farklı bir yargı bölgesinde yer alan başka bir bağlı işletmenin %15'lik efektif oranın altında vergilendirildiği durumda, bir ülkenin o şirketten daha fazla vergi almasına olanak tanıyan yetersiz vergilendirilmiş kârlar kuralıdır. Birden fazla ülkenin benzer bir ek vergi uygulaması halinde, vergilendirilecek kâr, maddi varlıkların ve çalışanların bulunduğu yerlere göre bölüştürülecektir.
- Dördüncü kural, vergilendirmeye tabi olma kuralıdır. Bu kural için vergi oranı %9 olarak belirlenecektir. Amaç, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin, çok uluslu şirketlerden gelen ödemeleri sadece düşük vergili ülkelere yönlendirmesini önlemektir.

Dijitalleşme ve küreselleşme, çok uluslu şirketlerin küresel faaliyetlerini, kârlarını ve gelirlerinin bir kısmı için küçük işletmelerin veya işçilerin ödediğinden çok daha düşük efektif vergi oranları elde edebilecek şekilde yapılandırmalarına imkân tanımıştır. Bu durum, ülkeler üzerinde kurumlar vergisi oranlarını düşürmeleri ve sermaye çekebilmek için yatırım oranını cazip hale getirmeleri yönündeki baskı oluşturarak dibe doğru yarış sürecini tetiklemiştir. İkinci Sütun Küresel Asgari Vergi Düzenlemesi, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri yerden bağımsız olarak her bir yargı alanında en az %15 oranında efektif kurumlar vergisine tabi tutulmasını öngörmektedir. Böylece, kurumlar vergisi rekabetine çok taraflı bir sınır getirilmiş, daha adil bir oyun alanı oluşturulması hedeflenmiştir. Ayrıca, bu düzenleme sayesinde ülkelerin yıllık yaklaşık 150 milyar ABD doları tutarında ek vergi geliri elde etmesi beklenmektedir (OECD, t.y.).

İkinci olarak, Sütun 2, çok uluslu işletmeler için asgari efektif bir vergi oranı getirmeyi amaçlamaktadır. Bu da devletlerin uluslararası gruplarını yurtdışında elde ettikleri kârlar için vergilendirmelerine ve ikili anlaşmalar sayesinde çok az veya hiç vergi koymamalarına olanak tanımaktadır. Amaç, kârların yalnızca vergi amaçlı taşınmasını caydırmak ve böylece devletler arasındaki vergi rekabetini sınırlamaktır (Collet, 2021).

İkinci Sütun 'un uygulanması üç kurala dayanmaktadır: Gelir dahil etme kuralı (IIR- Income Inclusion Rule), eksik vergilendirilmiş ödemeler kuralı (UTPR- Undertaxed Payments Rule) ve vergiye tabi kurallar. Bu kurallar arasında özellikle IIR ve UTPR, çok uluslu şirketlerin düşük vergili yargı bölgeleri üzerinden vergi avantajı elde etmelerini önlemeyi amaçlamaktadır. IIR, bir şirket Küresel Asgari Vergi oranı olan %15'in altında bir vergi oranına sahip bir yargı bölgesinde faaliyet gösterdiğinde uygulanmaktadır. Bu durumda, şirketin nihai ana kuruluşunun bulunduğu ülke, bağlı kuruluşun %15'e tamamlanacak şekilde "ek vergi" ödemesini talep etme hakkına sahip olmaktadır. Buna karşılık, nihai ana kuruluş kendisi Küresel Asgari Vergi'yi uygulamayan bir yargı bölgesinde bulunduğu takdirde vergilendirilmiş ödemeler kuralı uygulanmaktadır. Böyle bir durumda, ek vergi ana şirketin bir bileşen kuruluşunun bulunduğu başka bir ülke tarafından toplanabilmektedir (Joshi ve Badrinath, 2024). OECD, ABD'yi GloBE Kurallarını benimsemeye teşvik etmek amacıyla Gelirin Dahil Edilmesi Esası'nın (IIR) uygulanmadığı durumlarda ve %20'nin üzerinde kurumlar vergisi uygulayan ülkelerde mukim nihai ana işletmeler için Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Esası'nın (UTPR) 2026'ya kadar ertelenmesini öngören "Geçici UTPR Güvenli Limanı" düzenlemesini hayata geçirmiştir (Ernst & Young, t.y.).

Küresel asgari vergi kurallarından belirli kuruluşlar istisna tutulmuştur. Bunlar; devlet kurumları, uluslararası kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve emeklilik fonlarıdır (Akbulak, 2022). Bu tür kuruluşların genellikle kamu yararı gözetmesi, ticari faaliyet amacı gütmemesi ve çoğu ulusal hukuk sisteminde vergi muafiyetine tabi olması küresel asgari vergi uygulaması kapsamı dışında bırakılmalarına sebep olmuştur.

Küresel asgari vergi, dijital hizmet vergisinin "uluslararası uyumlaştırılmış" bir versiyonudur. Amerika Birleşik Devletleri, her ülkenin "haksız tek taraflı dijital vergisine" bir alternatif olarak OECD'ye küresel asgari vergiyi %21'lik bir küresel vergi oranıyla teşvik etmesini önermiştir. Bununla birlikte, İrlanda gibi düşük vergili ülkelerin çıkarlarını göz önünde bulundurarak OECD, İrlanda'nın yerel vergi oranıyla aynı olan %12,5'lik bir vergi oranı önermiştir. Sonunda ABD ve OECD ortaklaşa Dijitalleştirilmiş Vergi Zorluklarına İki Sütunlu Bir Çözüm Hakkındaki Bildiri'nin II. Sütununda geçici olarak belirlenen mevcut %15'lik küresel asgari vergi oranını uygulamaya koymuştur (Guo vd., 2022: 3- 4).

1. Sütunun 2. Sütun olmadan uygulanması, genel kurumlar vergisi oranlarında ve vergi tatillerinde düşüş eğilimini hızlandırmıştır. Ne yazık ki BEPS eylem planı vergi rekabetini hızlandırmıştır. Ayrıca, OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'nun önemli faaliyetlere ilişkin gereklilikleri, bazı ülkelerin tercihli rejimleri, düşük vergili genel rejimlerle veya daha büyük

şirketler için daha düşük kurum vergisi oranlarıyla değiştirmesine neden olmuştur. Eğer vergi haklarının yeniden dağıtımı sonucunda bir ülkeye vergi tahsis ediliyor ama bu kârlar o ülkede çok düşük bir oranda vergilendiriliyorsa, bu reform başarısız olur. Tersine, 1. Sütun olmadan 2. Sütun da işe yaramayacaktır. Her ilgili yargı alanında asgari bir vergilendirme düzeyi, aynı zamanda vergiye tabi bir varlığın ve yeterli vergi haklarının tanınmasını gerektirir (Weyzig vd., 2019: 2).

Küresel vergi reformunun iki temel sütunu olan Sütun 1 ve Sütun 2, farklı amaçlar ve kapsamlar doğrultusunda çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Aşağıdaki karşılaştırmalı tabloda, bu iki yaklaşımın temel unsurları bir arada sunulmakta ve aralarındaki farklar net bir şekilde ortaya konmaktadır.

Tablo 7: Küresel Vergi Reformu: İki Sütun Yaklaşımının Temel Unsurları

Unsur	Birinci Sütun	İkinci Sütun
Amaç	Çok uluslu şirketlerin artık kârının adil şekilde pazar ülkelerine tahsisi.	Küresel asgari kurumlar vergisi ile vergi tabanı aşındırmasının önlenmesi.
Kapsam	Kapsam dahilindeki şirketler, küresel cirosu 20 milyar avronun üzerinde ve kârlılığı %10'un üzerinde olan (yani vergi öncesi kâr/gelir) çok uluslu işletmelerdir.	GloBE kuralları, BEPS Eylem 13 (ülke bazında raporlama) kapsamında belirlenen 750 milyon avroluk eşiği karşılayan çok uluslu şirketler için geçerli olacaktır. Ülkeler, bu eşiği karşılamasalar bile, kendi ülkelerinde merkezi bulunan çok uluslu şirketlere IIR'yi uygulamakta serbesttir.
Miktar	Gelirin %10'unu aşan kâr "artık kâr" sayılır ve bunun %25'i pazar ülkelerine, gelir bazlı anahtar kullanılarak tahsis edilir.	IIR ve UTPR kapsamında asgari vergi oranı %15 olarak uygulanır.
Çifte vergilendirmenin önlenmesi	Muafiyet ve mahsup yöntemiyle sağlanır. Vergi yükümlülüğünü üstlenen kuruluş, artık kâr elde eden kuruluşlardan vergi kesintisi yapar.	GloBE kuralları, finansal gelir ve standart düzeltmelere dayalı bir efektif vergi oranı testi (ETR) ile ek vergi uygular. Eğer kazançlar 4 yıl içinde asgari oranda vergilendirilip dağıtılırsa ek vergi alınmaz.
Ek unsurlar	Tutar B: Pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için bağımsız mesafe ilkesi uygulanır. Özellikle düşük kapasiteli ülkeler için basitleştirilmiş yöntem öngörülür.	Faiz, telif hakları ve tanımlanmış diğer bazı ilişkili taraf ödemeleri, eğer %9'luk STRR asgari oranının altında nominal kurumlar vergisi oranına tabi tutuluyorsa, kaynak ülke bu ödemeler üzerinden ek vergi talep edebilir.
Tek taraflı önlemler	Dijital Hizmet Vergileri kaldırılacak ve yenileri getirilmeyecektir.	Böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

Kaynak: OECD, 2021: 1- 5

Türkiye’de 28 Temmuz 2024 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından İkinci Sütun Tüzüğü’nün uygulanmasına ilişkin kanun onaylanmıştır. Akabinde 7524 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlar ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 28 Temmuz 2024 tarihinde Cumhurbaşkanlığı’nın onayına sunulmuştur (PwC, 2025c). 2 Ağustos 2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 7524 sayılı Kanunun Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 5. Kısım (“Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Geçici Maddeler”), Sütun 2 ile uyumlu yeni bir vergi çerçevesi oluşturmaktadır. Kanun’un 36. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/C maddesi içinde “%10 asgari kurumlar vergisi” düzenlemesi yer almaktadır. İlgili Madde, “Kurumlar vergisi, indirim, istisnalar uygulanmadan önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.” şeklinde ifade edilmektedir (Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2024: madde 36).

Tablo 8: 2. Sütunun Seçili Ülkelerde Uygulanma Durumu

Ülke	Uygulama Durumu	Gelir Dahil Etme Kuralı (IIR)	Vergilendirilmemiş Kârlar Kuralı (UTPR)	Yurtiçi İlave Vergi (QDMTT)
Avustralya	Resmî mevzuat süreci başlatılmadı	2024	2025	2024
Belçika	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Brezilya	Mevzuat kabul edildi	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış	2025
Kanada	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Çin	Resmî mevzuat süreci başlatılmadı	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış
Finlandiya	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Fransa	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Almanya	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
İtalya	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Japonya	Mevzuat kabul edildi		1 Nisan 2024	Onaylanacak
Lüksemburg	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Malta	Mevzuat kabul edildi	2030’a ertelenmiş	2030’a ertelenmiş	Tanımlanmamış

Suudi Arabistan	Resmî mevzuat süreci başlatılmadı	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış
Güney Afrika	Mevzuat kabul edildi	2024	Tanımlanmamış	2024
Güney Kore	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	Onaylanacak
Türkiye	Mevzuat kabul edildi	2024	2025	2024
Venezuela	Resmî mevzuat süreci başlatılmadı	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış	Tanımlanmamış

Kaynak: WTS Global, 2025

Tablo 7’de görüldüğü üzere, OECD’nin Küresel Asgari Kurumlar Vergisi kapsamında geliştirilen üç temel mekanizması, ülkeler tarafından farklı takvimlerde uygulanmaktadır. 2024 yılı itibarıyla, gelişmiş ekonomilerin büyük çoğunluğu bu kuralları içeren yasal düzenlemeleri yürürlüğe koymuş durumdadır. Özellikle Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, Kanada, Güney Kore ve Türkiye gibi ülkeler hem IRR hem de QDMTT’yi 2024 yılında uygulamaya başlamış, UTPR’nin ise çoğunlukla 2025 yılı itibarıyla devreye alınacağı görülmektedir. Bu durum, OECD’nin önerdiği kademeli geçiş yapısına uyumlu bir uygulama stratejisine işaret etmektedir. Buna karşılık Çin, Suudi Arabistan ve Venezuela gibi ülkeler henüz resmi bir uygulama takvimi açıklamamıştır.

ABD, BEPS 2.0 projesini desteklemesine ve OECD tartışmalarına aktif olarak katılmasına rağmen, GloBE Kurallarını henüz kendi mevzuatına dahil etmemiştir. AB Senatosu’nda uluslararası vergi anlaşmalarının onaylanabilmesi için en az 67 senatörün oy çoğunluğu gereklidir. Bu yüksek oy barajı, geniş kapsamlı iki partili bir uzlaşmayı zorunlu kılmakta ve dolayısıyla küresel asgari vergi anlaşmasının yasama sürecinde ilerlemesini ciddi ölçüde güçleştirmektedir. 2017’de yürürlüğe giren “Tax Cuts and Jobs Act” ile getirilen Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergilendirilmiş Gelir (GILTI) rejimi kapsamında ABD, halihazırda kendi asgari kurumlar vergisini uygulamaktadır. GILTI kapsamında nominal kurumlar vergisi oranı %21 olsa da çeşitli indirim ve istisnalar sayesinde şirketlerin fiili vergi oranları %15’in altına düşebilmektedir. Bu da GloBE Kurallarının öngördüğü %15’lik küresel asgari kurumlar vergisi oranıyla çelişmektedir (Ernst & Young, t.y. ve Mengden, 2024).

Belçika, asgari kurumlar vergisi kuralları kapsamına giren grupların, federal kamu maliyesi otoritesine kaydolup, Sütun 2 vergi kimlik numaralarını tesis ettirmesini zorunlu kılmıştır. Bu numara sayesinde mükellefler, Belçika’da yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (QDMTT) veya gelirin dahil edilmesi esası (IRR) kapsamında ön ödeme yapabilecektir. Belçika, asgari kurumlar vergisi kurallarını mevcut vergi ön ödeme takvimine entegre etmiştir. Şirketler, bu takvime uygun şekilde ön ödeme yapmazlarsa, Belçika’da tahsil edilecek tamamlayıcı vergi tutarı üzerinden %9 oranında indirilemeyen ek bir ücret ödemek zorunda kalacaktır (Ernst & Young, t.y.).

Avustralya, 21 Mart 2024'te kurumlar vergisi oranlarında dibe doğru yarışı önlemek ve vergi matrahını korumak amacıyla, OECD'nin İkinci Sütun Model Kurallarını büyük ölçüde benimsemeyi hedefleyen bir Maruz Kalma Yasa Tasarısı yayımlamıştır. Vergi oranı üç düzenlemede %15'lik küresel asgari kurumlar vergisi oranına dayalı olarak yürürlüğe girecek ve yalnızca çok uluslu işletmeler için geçerli olacaktır (GrantThornton, 2024).

Fransa Vergi İdaresi 5 Aralık 2024 tarihinde, 1126 sayılı Kararname'yi yayınlayarak OECD'nin İkinci Sütun girişimi kapsamında küresel asgari verginin uygulanmasına açıklık getirmiştir. Kanun, aşağıdakilere yönelik tedbirler içermektedir (Bloomberg Tax, 2024):

- 1) Yıllık konsolide geliri 750 milyon euro veya daha fazla olan çok uluslu işletme gruplarının ve büyük yerel grubun kurucu kuruluşları için raporlama yükümlülüklerini açığa kavuşturmak,
- 2) Devletler veya bölgeler arasındaki bilgi alışverişi için gerekli içeriği belirlemek,
- 3) Kurucu kuruluşların idare tarafından tanımlanan modele uygun olarak bir bilgi beyanı sunmalarını zorunlu kılmak,
- 4) Tamamlayıcı unsurların belirlenmesi ve kontrolü için gerekli unsurların düzenlenmesidir.

Fransa'daki büyük tarım kooperatifleri şirket statüsünde olmadıkları için kurumlar vergisinden muaftır. Bazı kooperatiflerin gelirleri bir milyar avroyu aşmasına rağmen bu muafiyet devam etmektedir. Fransa uzun süredir küresel asgari kurumlar vergisinin savunucusu olsa da ekonominin önemli unsurlarından biri olan bu dev kooperatiflerin yeni düzenleme kapsamında vergiyle karşılaşabileceği düşünülmektedir. Ayrıca, küresel asgari verginin 2026'dan itibaren devlet bütçesine yaklaşık 1,5 milyar avro ek gelir sağlanmasının beklendiği belirtilmektedir (Reuters, 2023).

27 Ocak 2025 tarihinde Fransız Vergi İdaresi, ülke bazlı raporlamaya tabi çok uluslu işletme gruplarının yanı sıra büyük uluslararası gruplar için de geçerli olacak yeni bir uygulama başlatmıştır. Buna göre, küresel asgari vergi kapsamına giren çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerine 2065-INT-SD numaralı yeni formun eklenmesi zorunlu hale getirilmiştir (Ernst & Young, 2025). Bu raporlama yükümlülüklerinin gecikmesi veya bunlara uyulmaması durumunda, Fransız Vergi Kanunu 100.000 avro'ya kadar para cezası öngörmektedir. Aynı zamanda eksik veya hatalı veriler içeren beyanlar sunulursa, para cezasının 50.000 avro'ya ulaşabileceği ifade edilmektedir (Auxadi, 2025).

Almanya, OECD'nin küresel asgari vergi anlaşmasının İkinci Sütununun uygulanmasını vergi politikasında öncelik olarak görmektedir (Martinez ve Kraemer, 2024). Almanya'da faaliyet gösteren ve kâr elde eden büyük çok uluslu şirketlerin, yerel küçük ve orta ölçekli işletmeler gibi vergilerini burada ödemeleri gerekmektedir. Bu nedenle Almanya için küresel bir asgari vergi kurumlar vergisi oranının uygulanması, adil vergilendirme açısından büyük önem arz etmektedir. Ayrıca küresel asgari verginin hem adil vergi rekabetini destekleyeceği hem de Almanya'nın iş dünyası için cazip bir merkez olma konumunu güçlendireceği düşünülmektedir (Federal Ministry of Finance, 2024).

İtalya, asgari kurumlar vergisi uygulamasının yürürlüğe girdiğini kabul etmekte ancak küresel anlaşmanın tamamının başarıya ulaşmayacağını ifade etmektedir (Fonte, 2024). İtalya, 20 Mayıs 2024'te, İkinci Sütun küresel asgari vergiye tabi büyük çok uluslu ve yerel gruplar için geçiş dönemi güvenli limanlar ilan etmiştir. Bu güvenli limanlar, 2024-2026 mali yıllarında uygulanacak ve belirli testleri geçen ülkelerde, ek vergi yükünü sıfırlayarak idari uyumu kolaylaştıracaktır (KPMG, 2024). 19 Ağustos 2025 tarihinde, İtalyan Gelir Ajansı, AB KDV grubuna katılan bir ana şirketin, Birleşik Krallık'taki şubesinin İtalya'daki şubeye sağladığı hizmetlerin KDV'den muaf olmadığını açıklamıştır (Fisco Oggi, 2025).

Kanada Hükümeti, bazı çok uluslu işletme gruplarının kârlarını düşük vergili yargı bölgelerine kaydırma teşvikini azaltmak ve Kanada vergi matrahı erozyonunu sınırlamak amacıyla küresel asgari vergiyi uygulamaya koymuştur. Küresel asgari vergi, İkinci Sütun kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarının Kanada'daki kuruluşlarına uygulanacak yerel bir asgari tamamlama vergisi ile birlikte hayata geçirilmiştir. Bu vergi, ÇUİ gruplarının faaliyet gösterdikleri her yargı alanında %15'lik minimum efektif vergi oranı uygulanmasını garanti etmektedir (Government of Canada, 2025).

Brezilya, OECD ve G20'nin asgari kurumlar vergisi kuralına uyum sağlamak için 2024 yılı sonunda yeni bir yasa çıkarmıştır. Buna göre yıllık geliri 750 milyon euro'nun üzerinde olan şirketler için en az %15 vergi ödenecektir. Ülkede bu gelir seviyesinde 8.704 şirket bulunmaktadır. Bunların 290'ı çok uluslara ait olmakta ve %15'in altında vergi ödemektedir. Maliye Bakanlığı, bu düzenleme sayesinde 2026 yılında yaklaşık 567 milyon euro, 2027 yılında 1,2 milyar euro ve 2028 yılında ise 1,28 milyar euro ek gelir elde etmeyi beklemektedir (Amano, 2024). Brezilya'nın yeni yerel tamamlayıcı asgari vergisi düzenlemesine göre, Ocak 2025'ten itibaren çok uluslu işletme gruplarına ait yerel kuruluşlar, eğer efektif vergi oranları %15'in altında kalırsa Brezilya'da elde ettikleri kârlar üzerinden ek vergi ödemek zorunda kalacaktır. Ancak bu kural yalnızca Brezilya'daki faaliyetleri kapsamaktadır. Böylece, Brezilya sadece kendi sınırları içinde elde edilen kârların küresel asgari vergi standardına uygun şekilde vergilendirilmesini sağlamayı hedeflemektedir (Aragona, 2025). Bununla birlikte vergi uzmanları, yeni düzenlemenin ülkedeki çok uluslu şirketler için oldukça karmaşık, ciddi kaynak gerektiren ve stratejik açıdan zorlayıcı sonuçlar doğurabileceğini vurgulamaktadır (Hodgkin, 2025).

Japonya, 1 Nisan 2024 tarihi itibarıyla 2. Sütun kapsamında gelire dahil olma kuralını uygulamaya koymuştur. Bu kural, merkezi Japonya'da bulunan çok uluslu şirketleri kapsamaktadır. Özellikle nihai ana kuruluşu Japonya'da yerleşik olan ve mali yıldan önceki dört yılın en az ikisinde dünya çapında 750 milyon euro gelire ulaşan çok uluslu gruplar bu düzenleme kapsamına girmektedir. Söz konusu şirketlerin Japonya'daki iştirakleri, her mali yıl için vergilendirilebilir asgari tutar üzerinden küresel asgari vergiye tabi olacak, ayrıca hesaplanan bu tutar üzerinden küresel asgari yerel kurumlar vergisi ödemekle yükümlü olacaktır. Bu şekilde Japonya, uluslararası vergi standartlarına uyum sağlayarak, düşük vergilendirilmiş kazançların asgari %15 vergi yüküne tabi olmasını güvence altına almaktadır (PwC, 2025d; Kishi, 2025).

AB'nin yirmi yedi üye devletinden on sekizi 2024'te hem IIR'yi hem de QDMTT'yi uygularken geriye kalan dokuz üye devlet bu kuralları uygulamamıştır. Beş AB üyesi devlet, İkinci Sütun'un uygulanmasını erteleme hakkını kullanmıştır. Estonya, Letonya, Litvanya ve Malta, tüm kuralları 2030 yılına kadar ertelemiştir. Slovakya ise 2024 yılında yalnızca sınırlı kapsamda yerel bir ek vergi uygulamayı tercih etmiştir. Kıbrıs, Polonya, Portekiz, İspanya, AB Direktifi kapsamındaki yükümlülüklerle rağmen İkinci Sütun kurallarını uygulamamıştır (Mengden, 2024). Küresel asgari vergi kuralları, İskandinav finans sektörü açısından ciddi bir idari yük ve ek maliyet yaratmaktadır. Bölgedeki finans kuruluşları, zaten %15'lik asgari vergi oranının oldukça üzerinde bir vergi yükü altında faaliyet göstermektedir. Bu nedenle kalıcı güvenli liman kurallarına duyulan ihtiyaç büyüktür. Böyle bir düzenleme, yüksek vergi yükü altındaki şirketlerin gereksiz ve maliyetli hesaplamalar yapmasını önleyerek idari süreç sadeleştirecek aynı zamanda kaynak israfını azaltacaktır (Partanen, 2024).

Avrupa ülkeleri genelinde Küresel Asgari Kurumlar Vergisi düzenlemelerine uyum süreci büyük ölçüde ilerleme göstermiştir. Birçok Avrupa ülkesi, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması yoluyla matrah aşındırmasını engellemek ve uluslararası vergi adaletini sağlamak amacıyla QDMTT, IIR, UTPR gibi mekanizmaları ulusal mevzuatlarına dahil etmiştir. Almanya, Fransa, İtalya, Hollanda, İspanya, İsveç, Belçika, Avusturya ve Türkiye gibi ülkeler bu düzenlemeleri tam kapsamlı biçimde benimseyerek Avrupa kıtasında uyum sürecinin öncüsü konumuna gelmiştir. Buna karşın Estonya, Letonya, Litvanya ve Malta gibi bazı ülkeler, mevzuat uyumunu 50. madde kapsamında belirlenen altı aylık erteleme hakkını kullanarak geciktirmektedir. Ayrıca Polonya ve İzlanda gibi ülkeler, uygulamayı belirli bir takvim çerçevesinde yürürlüğe koymayı planlamaktadır. Öte yandan Gürcistan, Moldova ve Ukrayna gibi ülkelerde henüz açık bir uygulama niyeti beyan edilmemiştir. Bu durum, Avrupa'da genel olarak vergi tabanının korunmasına yönelik uluslararası iş birliğinin güçlendiğini ancak bazı ülkelerde uygulama takvimleri ve idari kapasite açısından farklılıklar sürdüğünü göstermektedir (Mengden, 2025).

3.1.2. Avrupa Birliği Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri

Avrupa Birliği, OECD rehberlerinden ilham alarak, üye devletlerin ulusal mevzuatlarına dolandırıcılık ve vergi kaçakçılığına karşı bir dizi düzenleyici hüküm eklemelerini teşvik etmiştir. Uzun zamandır vergi optimizasyonunu ya da vergi kaçakçılığını kolaylaştırmakla suçlanan bazı devletler (özellikle Lüksemburg ve Hollanda) bu nedenle mevzuatlarında değişiklikler yapmışlardır. Bu ülkeler, şeffaflık, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele ve kötüye kullanım amaçlı kurumsal yapıların engellenmesi gibi alanlarda en iyi uygulamaları benimsemeye çalışmışlardır. Bu eğilimler, vergi dolandırıcılığı konusunun çok hassas bir hale gelmesiyle birlikte küresel ölçekte uygulanması muhtemel yasal standartların ortaya çıkışını yansıtmaktadır. "Vergi cenneti" etiketi, artık yalnızca eleştiri değil ciddi itibar ve ekonomik sonuçlar doğurabilecek bir yük haline gelmiş ve birçok küçük ülke bu algıyla mücadele etmeye çalışmaktadır (Collet, 2021). Avrupa Komisyonu, dijital dönüşüm stratejileri, Lizbon (2000) ve Avrupa 2020 (2010) Stratejileri aracılığıyla, bilgi ve iletişim

teknolojilerinin sunduğu olanaklardan yenilikçilik, ekonomik büyüme ve istihdam alanlarında en yüksek düzeyde yararlanılması amacıyla kapsamlı yol haritaları belirlemiştir. Avrupa 2020 stratejisi çerçevesinde AB'nin bilgi toplumuna dönüşümünün gerekliliği açıkça ifade edilmiştir (Akses, 2015: 2).

3.1.2.1. Dijital Tek Pazar

6 Mayıs 2015'te 2016 yılı sonuna kadar gerçekleştirilecek 16 eylemi içeren üç sütuna dayalı yeni Dijital Tek Pazar stratejisi kabul edilmiştir. Dijital Tek Pazar, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlarken, bireylerin ve işletmelerin adil rekabet koşulları altında çevrimiçi faaliyetlere kesintisiz erişebilmesine olanak tanıyan bir pazardır. Bu yapı, milliyet veya ikametgâh yerine bakılmaksızın yüksek düzeyde tüketici ve kişisel veri koruması da garanti etmektedir (European Commission, 2017a). Stratejinin amacı, düzenleyici engelleri kademeli olarak kaldırmak ve 28 ulusal pazardan tek bir pazara geçmektir (Szczepanski, 2015: 3). Bu kapsamda, işletmelerin yeni teknolojilerden tam anlamıyla yararlanabilmeleri hedeflenmekte, özellikle küçük işletmelerin Avrupa genelinde tek bir işlemle faaliyet gösterebilmesi amaçlanmaktadır. Bu stratejinin hayata geçirilmesiyle, Avrupa Birliği ekonomisine yıllık yaklaşık 415 milyar avro düzeyinde katkı sağlaması ve yüz binlerce yeni istihdam yaratılması öngörülmektedir (European Commission, 2018). Dijital Tek Pazar Stratejisi şu üç sütun üzerine inşa edilmiştir: Avrupa genelinde tüketiciler ve işletmeler için dijital mal ve hizmetlere daha iyi erişim sağlanması, dijital ağların ve yenilikçi hizmetlerin gelişmesi için eşit koşulların sağlanması ve dijital ekonominin büyüme potansiyelini en üst düzeye çıkarılmasıdır (European Commission, 2017a). Liderler stratejiyi onaylayarak mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını önündeki engellerin kaldırılması, etkili yatırım araçları sağlanması, standart BİT' in daha da geliştirilmesi, haksız coğrafi engellemelerin ele alınması, telif hakkıyla korunan materyale taşınabilirliğin ve sınır ötesi erişimin garanti altına alınması, mülkiyet haklarının korunması, verilerin serbest akışının sağlanması, e-Devlet'in geliştirilmesi ve çevrimiçi platformların rolünün analiz edilmesi gibi önceliklendirilmesi gereken temel eylemleri vurgulamışlardır (Szczepanski, 2015: 5).

Avrupa Birliği, Dijital Tek Pazar stratejisiyle vatandaşların dijital hizmetlere erişimini kolaylaştıracak önemli adımlar atmıştır. 2017'de dolaşım ücretleri kaldırılmış ve böylece bireylerin AB içinde seyahat ederken mobil cihazlarını, kendi ülkelerindeki ücretler üzerinden kullanabilmeleri sağlanmıştır. Kişisel verilerin korunmasına yönelik yeni kurallar kabul edilmiştir. Bu bağlamda WİFİ4EU girişimi, AB genelinde yerel topluluklara ücretsiz halka açık Wi-Fi noktaları kurulmasını desteklemektedir. Ayrıca, siber saldırılara karşı koruma araçları geliştirilmiş ve 2018'den itibaren yürürlüğe giren taşınabilirlik kuralları sayesinde vatandaşların film, müzik, e-kitap ve oyun aboneliklerini AB içinde seyahat ederken de kullanabilmeleri sağlanmıştır (European Commission, 2018).

3.1.2.2. Mini Tek Durak Mağazası

1 Ocak 2015'te uygulamaya konulan Mini Tek Durak Mağaza sistemi (MOSS), 1 Temmuz 2021'den itibaren daha geniş bir tedarik yelpazesini kapsayacak şekilde Tek Durak Mağaza (OSS-One Stop Shop) sistemi haline getirilmiştir (European Commission, t.y.a). MOSS, telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik olarak sağlanan hizmetler bağlamında, kaynak belirleme kurallarındaki değişikliklere uyum kolaylaştırılması amacıyla oluşturulmuştur (Vazquez vd., 2017). OSS, AB içindeki B2C mal ve hizmet satıcılarının tek bir KDV kaydı ve iradesi yoluyla sınır ötesi satışlarından KDV tahsil etmesine, raporlamasına ve havale etmesine olanak tanıyan bir basitleştirme planıdır (Robinson, 2025). Bu sistem, vergiden muaf kişilere sunulan belirli dijital hizmetler için KDV yükümlülüklerinin, AB genelinde merkezi ve sadeleştirilmiş bir şekilde beyan edilmesini sağlamıştır. İlgili hizmetler, MOSS kapsamında şu şekilde sınıflandırılmıştır; web sitesi barındırma, yazılım temini, veri tabanlarına erişim, uygulama veya müzik indirme, çevrimiçi oyun ve uzaktan eğitim (European Union, 2023). Uzun süredir yürürlükte olan mesafeli satış kuralları çerçevesinde işletmelerin birden fazla AB üye ülkesinde ayrı ayrı KDV kaydı yaptırmaları gerekirken OSS sistemiyle getirilen sadeleştirme sayesinde artık işletmeler yalnızca tek bir üye devlette KDV kaydı yaptırarak, tüm AB içi işlemlerini bu devlet üzerinden periyodik olarak sunulan tek bir OSS beyannamesiyle raporlayabilmektedir. KDV ödemeleri merkezi olarak bu üye devletin vergi idaresi tarafından tahsil edilmekte ve ilgili gelirin, verginin doğduğu diğer üye devletlere dağıtımı sağlanmaktadır (Sovos, t.y.).

2018 yılında Avrupa Birliği Komisyonu, dijital hizmetlerin vergilendirilmesini ele almak için iki girişim önermiştir. Birinci girişim, AB üyelerinin ülkedeki dijital hizmetlerden elde edilen kârları, işletmenin fiziksel bir varlığa sahip olmasına gerek kalmadan vergilendirmelerine olanak tanıyan uzun vadeli bir çözümü kapsamaktadır. İkinci girişim ise, uzun vadeli önlem geliştirirken, dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelire %3 oranında dijital hizmet vergisi (veya dijital harç) uygulanması için kısa vadeli bir çözümü içermektedir (Mullins, 2022: 19). Konsey Direktifine ilişkin ilk teklif, çevrimiçi reklam alanı satışı, dijital aracılık faaliyetleri ve kullanıcı verilerinin satışı gibi halihazırda vergilendirilmeyen dijital faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini öngörmektedir. Söz konusu vergi, yalnızca dünya çapında yıllık geliri 750 milyon avronun, AB içindeki geliri ise 50 milyon avronun üzerinde olan işletmelere uygulanacaktır. İkinci öneri ise, dijital ekonomide nerede ve neyin vergilendirileceği sorusuna güncellenmiş bir yanıt sunmaktır. Bu kapsamda, belirli bir AB üye devletinde fiziksel bir varlık bulunmasa dahi oluşturulabilen önemli dijital varlık kavramı tanımlanmaktadır (European Parliament, 2018: 1). Bir işletme ve ilişkili kuruluşları, belirli kriterleri sağlamaları halinde, dijital hizmet sunumuna dayalı faaliyetleri nedeniyle ilgili ülkede önemli bir dijital varlık oluşturmuş sayılmaktadır. Söz konusu kriterler şu şekildedir: Vergi döneminde, söz konusu yargı bölgesinde bulunan kullanıcılara sunulan dijital hizmetlerden elde edilen toplam gelirin 7 milyon avroyu aşması, dijital hizmet kullanıcılarının sayısının 100.000'i aşması ve dijital hizmet sözleşmelerinin sayısı 3000'den fazla olmasıdır (European Commission, 2018a: 1).

3.1.3. Birleşmiş Milletler Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar ve Çözüm Önerileri

Birleşmiş Milletler (BM), dijital ekonomiye yönelik politikalarını ve projelerini, kendi bünyesinde faaliyet gösteren Ticaret ve Kalkınma Ajansı (UNCTAD) aracılığıyla yürütmektedir. Ajans, e-ticaret ve dijital ekonomiyi ölçmeye yönelik çalışmalar yürüterek, ülkelerin bu alanlarda resmi istatistikler üretme kapasitelerini geliştirmeyi ve elde edilen bulguların politika oluşturma süreçlerine rehberlik etmesini sağlamayı amaçlamaktadır (UNCTAD, t.y.).

BM nezdinde, dijital ekonomideki şirketlerin, geliri onu üreten faaliyetlerden “yapay” olarak ayırmak için vergi planlama yapılarını kullanma fırsatına sahip olmaları ayrıca maddi olmayan varlıklara ve verilere olan yoğun bağımlılık, gelişmiş mobilite ve küresel olarak entegre iş modelleri nedeniyle, dijital ekonominin bazı durumlarda BEPS risklerini artırmasına neden olabilmektedir. Bu riskler KDV gibi dolaylı vergilere kadar uzanmaktadır (Li, 2014: 27). OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar sürdürülürken BM Vergi Konularında İş birliği Uzmanlar Komitesi, 20 Nisan 2021 tarihinde bazı otomatik dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilmesine imkân tanıyan BM Model Vergi Anlaşması’na eklenen 12B maddesinin nihai halini kabul etmiştir. Madde kapsamında, “otomatik dijital hizmetler”, internet veya başka bir elektronik ağ üzerinden sunulan ve her durumda hizmet sağlayıcıdan asgari düzeyde insan katkısı gerektiren hizmetler olarak tanımlanmıştır. Bu düzenleme ile dijitalleşmenin ulaştığı mevcut düzey dikkate alınarak, fiziki işyeri varlığı aranmaksızın kaynak ülkede doğan gelirlerin vergilendirilebilmesi mümkün hale gelmiştir (Kahraman, 2021).

3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ulusal Çalışmalar

Dijital ekonomi, Katma Değer Vergisi, stopaj vergisi ve dijital hizmet vergisi olmak üzere üç temel vergi aracılığıyla düzenlenmelidir. İlk olarak Türkiye 2018’den bu yana elektronik olarak sağlanan hizmetlere KDV uygulamaya başlamıştır. İkinci olarak çevrimiçi reklam hizmetleri 01.01.2019’dan itibaren stopaj vergisine tabi tutulmaya başlanmıştır. Son olarak, dijital hizmet vergisi 2019 yılının Aralık ayında onaylanmış ve 2020 yılının Mart ayından itibaren yürürlüğe girmiştir (Ubay ve Ünsal, 2021:2).

3.2.1. Dijital Hizmet Vergisi

OECD, kapsayıcı çerçevesi üzerinde küresel bir fikir birliğine varmak için çalışırken, birçok ülke vergi tabanlarını ve kendi yetki alanları dahilinde yürütülen belirli dijital faaliyetlerden elde edilen vergi gelirlerini korumak için tek taraflı önlemler almıştır. Bu önlemlerden biri de dijital hizmet vergileridir. Büyük ABD çok uluslu şirketlerine yönelik olan dijital hizmet vergileri, çeşitli dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelir üzerinden alınan bir vergidir. Reklam alanı satışından, çevrimiçi pazar yerlerinin işletilmesi gibi dijital aracı hizmetlerinin sağlanmasından ve kullanıcılardan toplanan verilerin satışından elde edilen brüt gelir üzerinden alınan vergiler ile işlem vergilerinin karışımıdır (Bloomberg, 2024). Dijital hizmet vergisi, çok uluslu bir şirketin brüt gelirleri üzerinden, yargı yetkisi dahilindeki kullanıcılara sağlanan belirli dijital faaliyetlerle ilgili bir vergidir.

Dijital hizmet vergisinin genel yapısı benzerdir: (i) dijital hizmetlerin kapsamına uygulanırlar, (ii) ulusal varlığın hesaplanmasına dayanırlar, (iii) gelir eşiklerine sahip olabilirler ve (iv) brüt gelirlerle ilişkin vergi uygulamaları (Borders vd., 2023: 4).

Dijital Hizmetler Vergisi Taslağı: Genel Çerçeve (European Commission, t.y.b: 13):

- Gelirler, brüt gelirlerin %3'ü oranında uygulanan bir vergi aracılığıyla elde edilir. Bu vergi, dijital alanda değer yaratmanın bir temsili olarak değerlendirilir.
- KOBİ'leri ve yeni kurulan şirketleri korumak amacıyla iki eşik belirlenmiştir: 750 milyon avro toplam yıllık dünya çapında gelir ve 50 milyon avro toplam Avrupa Birliği içindeki faaliyetlerden elde edilen yıllık gelir.
- Vergi, dijital hizmet kullanıcılarının bulunduğu ülkeye göre tahsil edilir. Toplanan gelir, kullanıcı yoğunluğuna göre orantılı şekilde ilgili ülkelere dağıtılır.
- Vergi bildirimi, KDV sistemindeki Tek Noktadan Alışveriş (One Stop Shop) modeline benzer bir sistem aracılığıyla yapılır.

Dijital Hizmet Vergileri 'nin amacı, fiziksel varlığı olmayan ancak yerel kullanıcılardan önemli değer elde eden dijital işletmelerden gelir elde etmektir (Nembe ve Idemudia, 2024: 1173). Dijital Hizmet Vergileri, ülkelerin dijital ekonomiden vergi alma çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmış olup, her ülkenin bu vergiyi farklı şekillerde uygulaması hem belirsizlik yaratmakta hem de çifte vergilendirme riski doğurmaktadır. Örneğin, Avusturya, dijital hizmet vergisini yalnızca dijital reklamcılığa uygularken, Polonya dijital hizmet vergisini yalnızca akış hizmetleri gibi belirli dijital içerik sağlayıcılara uygulamaktadır (Bloomberg, 2024). Aşağıdaki Tablo 8, ülkelerin dijital hizmet vergisine yaklaşımlarının hem oran hem de uygulama zamanı açısından farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Dijital hizmet vergileri küresel ölçekte giderek yaygınlaşmakta, ancak uygulama birliği sağlanamadığı için çok uluslu şirketler farklı ülkelerde farklı vergi yükleriyle karşılaşmaktadır. Bu da OECD'nin Küresel Asgari Vergi girişiminin önemini pekiştirmekte, dağıntık ulusal uygulamaların yerine uluslararası düzeyde uyumlaştırılmış ve bağlayıcı bir düzenleme çerçevesine duyulan ihtiyacı açıkça göstermektedir.

Tablo 9: Dünya'da Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları

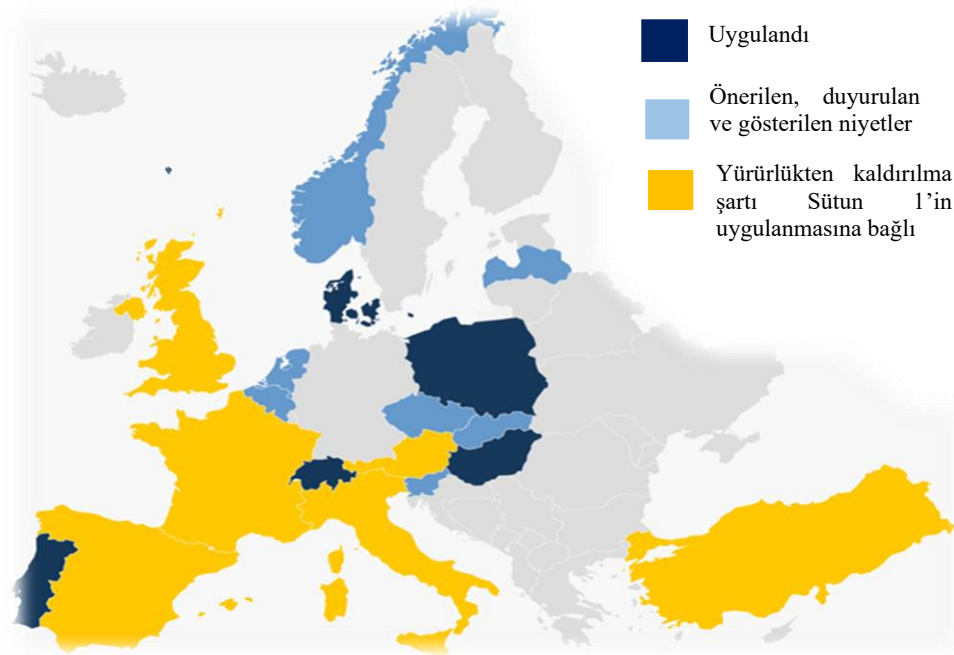
Ülke	Vergi oranı	Durum
Avusturya	%5	Ocak 2020'den beri uygulamada
Brezilya	%1-%3-%5	Çoklu önerge aşamasında
Belçika	%3	Önerge sunuldu
Kanada	%3	Tasarı aşamasında
Çek Cumhuriyeti	%5	Önerge sunuldu
Fransa	%3	Ocak 2020'den beri uygulamada
Macaristan	%7,5 olan oran 31 Aralık 2022'ye kadar %0'a düşürüldü	1 Temmuz 2019'dan beri uygulamada

Hindistan	%2	Nisan 2020'den beri uygulamada
Endonezya	-	Duyuruldu
İtalya	%3	Ocak 2020'den beri uygulamada
Kenya	%1,5	Ocak 2021'den beri uygulamada
Letonya	%3	Tasarı aşamasında
Norveç	-	Tasarı aşamasında
Polonya	%1,5	Temmuz 2020'de uygulandı
Slovenya	-	Duyuruldu
İspanya	%3	Ocak 2021'den beri uygulamada
Türkiye	%7,5	Mart 2020'den beri uygulamada
İngiltere	%2	Geriye dönük olarak 1 Nisan 2020'den beri uygulamada

Kaynak: Bloomberg, 2021

2025 Mayıs ayı itibarıyla, Avrupa'daki OECD üyesi ülkelerde dijital hizmet vergilerinin yasal statüsü üç ana kategoride değerlendirilmiştir. Şekil 8'de lacivertle gösterilen bölgeler, dijital hizmet vergisinin halihazırda uygulandığı ülkeleri temsil etmektedir. Bu çerçevede, Danimarka, Portekiz, İsviçre, Macaristan ve Polonya yer almaktadır. Mavi renk, verginin önerildiği, duyurulduğu ya da uygulanmasına yönelik niyetin beyan edildiği ülkeleri göstermektedir. Bu kapsamda, Norveç, Hollanda, Letonya, Çek Cumhuriyeti ve Slovenya yer almaktadır. Turuncu renk ise, verginin yürürlükten kaldırılmasının OECD'nin Sütun 1 mekanizmasının uygulanmasına bağlı olduğu ülkeleri temsil etmektedir. Bu kategoride ise Birleşik Krallık, Fransa, İspanya, İtalya ve Türkiye yer almaktadır.

Şekil 8: Avrupa'da Dijital Hizmet Vergileri



Kaynak: Enache, 2025

Tablo 10: Avrupa’da 2025 Mayıs Ayı İtibarıyla Duyurulan, Önerilen ve Uygulanan Dijital Hizmet Vergileri

Danimarka	Çek Cumhuriyeti	Belçika	Avusturya	Ülke
2% (3% ek ücret)	5%	3%	5%	Vergi
İsteğe bağlı, görsel işitsel medya hizmeti sağlayıcıları	Çevrimiçi reklamcılık -Kullanıcı verilerinin iletimi -Kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikini kolaylaştıran dijital arayüz	Kullanıcı verilerinin satılması, Dijital bir platformda reklam alanı satma, Mal veya hizmet tedariklerinin değişimini kolaylaştıran dijital araçlık hizmetleri	Çevrimiçi reklamcılık	Kapsam
-	750 milyon avro (801 milyon ABD doları)	-	750 milyon avro (801 milyon ABD Doları)	Küresel Gelir Eşliği
Danimarka yayın ve hizmetlerinin toplam kullanıcı sayısının %1’inden fazlasını oluşturan izleyici kitlesi veya 15 milyon DKK (Danimarka Kronu) (2,2 milyon ABD Doları)	100 milyon CZK (4,2 milyon ABD doları)	-	25 milyon avro (27 milyon ABD Doları)	Yurt İçi Gelir Eşliği
Uygulandı (1 Ocak 2024’ten itibaren geçerlidir. Danimarka gelirlerinin %5’inden azını Danimarka içerisine yatan şirketler için ek %3 ücret uygulanır. Danimarka, 20 Mayıs 2024 itibarıyla dijital hizmet vergisinin revize edilmiş halini uygulamaya koydu. Yasa tasarısının 2025 başlarında tamamen yürürlüğe girmesi ve şirketlerin yeni düzenlemelere uyum sağlaması beklenmektedir.	Önerilen /Durdurulan (Vergi oranının %7’den %5’e düşürülmesi için bir değişiklik önerisi vardı. Ancak, yasa tasarısı hakkındaki tartışmalar durduruldu ve OECD düzeyinde bir dijital hizmet vergisi çözümü için destek var)	Duyuruldu/Niyet gösteriyor (Bir dijital hizmet vergisi ilk olarak Ocak 2019’da tanıtıldı ancak Mart 2029’da reddedildi. 31 Ocak 2025’te beş Belçikalı siyasi parti, dijital hizmet vergisi konusundaki pozisyonlarını özetleyen bir koalisyon programı üzerinde anlaştı.) 2027’ye kadar küresel veya Avrupa çapında bir fikir birliğine varılamazsa bir koalisyon programı getirilmesi bekleniyor.	Uygulandı (1 Ocak 2020’den itibaren geçerli olmak üzere); 21 Ekim 2021’de, DST’nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olarak olacağına dair açıklamaya katıldı.	Durum

Letonya	İtalya	Macaristan	Fransa	Finlandiya
3%	3%	7.50%	3%	-
-	Dijital arayüzde reklamcılık. Kullanıcıların mal ve hizmet alıp satmasına olanak tanyan çok taraflı dijital arayüz. Dijital arayüz kullanılarak üretilen kullanıcı verilerinin iletimi.	Reklam geliri	Dijital arayüz sağlanması. Kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetleri. Kayıtlı müziklere ve çevrimiçi müzik videolarına ücretli ve ücretsiz erişim.	-
-	-	-	750 milyon avro (801 milyon ABD Doları)	-
-	-	100 milyon HUF (271.810 ABD Doları)	25 milyon avro (27 milyon ABD Doları) 20 milyon avro (21.4 milyon ABD Doları)	-
Açıklandı/Niyet gösteriyor (Letonya hükümeti, ülkenin %3 dijital hizmet vergisi uyguladığı varsayımına dayanarak vergi gelirlerindeki artışı belirlemek üzere bir çalışma başlattı. Ancak şimdilik bir işlem yapılmadı).	Uygulandı (1 Ocak 2021'den itibaren geçerlidir. Kasım 2022'de; 15 Ekim 2024'te, İtalyan hükümeti, şirketlerin dijital hizmet vergisinden sorumlu olabilmesi için dünya çapında en az 750 milyon avro ve İtalya'daki dijital hizmetlerden en az 5,5 milyon avro gelir elde etmesini gerektiren gelir eşiklerini Ocak 2025'ten itibaren kaldıran 2025 Bütçe Kanunu Taslağını onayladı). 21 Ekim 2021'de, dijital hizmet vergisinin kaldırılmasının Birinci Sütunun uygulanmasına bağlı olarak yönündeki ortak açıklama yapıldı. 20 Mart 2024'te, İtalyan Ekonomi Bakanı, Birinci Sütun uygulanmazsa İtalya'nın dijital hizmet vergisini koruyabileceğini ve değiştirebileceğini duyurdu.	Uygulandı (Geçici bir önlem olarak, reklam vergisi oranı 01.07.2019 tarihinden 31.12.2024 tarihine kadar geçerli olmak üzere %0'a düşürülmüştür).	Uygulandı (1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geriye dönük olarak geçerlidir. 2020 Yaz Saati Vergisi tahsilatı 2020 sonuna ertelenmiştir); 21 Ekim 2021 tarihli ortak açıklamada, Yaz Saati Vergisi'nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olarak belirlenmiştir. Uygulandı (1 Ocak 2024 itibarıyla 20 milyon avroyu aşan tutarlar için geçerlidir).	Danimarka, Finlandiya, İsveç Maliye Bakanları, dijital vergi konusunda ortak bir açıklama yayımlayarak, dijital ve geleneksel ekonominin değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesi gerektiğini ve ulaşılabilecek her çözümün mutabakat temelli bir OECD çözümü olması gerektiğini belirtti.

İspanya	Slovenya	Slovakya	Portekiz	Polonya	Norveç	Hollanda
3%	-	-	4%, 1%	1.50%	-	-
Çevrimiçi reklam hizmetleri; çevrimiçi reklam satışı, kullanıcı verilerinin satışı.	-	-	Video paylaşım platformlarında görsel-ışitsel ticari iletişim (%4), isteğe bağlı video hizmetlerine abonelikler	Görsel-ışitsel medya hizmeti ve görsel-ışitsel ticari iletişim	-	-
750 milyon avro (801 milyon ABD Doları)	-	-	-	-	-	-
3 milyon avro (3,2 milyon ABD Doları)	-	-	-	-	-	-
Uygulandı (16 Ocak 2021'den itibaren geçerli); 21 Ekim 2021'de yapılan ortak açıklamada, dijital hizmet vergisinin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağı belirtildi.	Duyuruldu/Niyet gösteriyor (Maliye Bakanlığı, dijital hizmet vergisini getiren yasa tasarısını 1 Nisan 2020 tarihine kadar TBMM'ye sunmayı teklif ettiğini duyurdu; ancak şu ana kadar bir gelişme	Duyuruldu/Niyet gösteriyor (Maliye Bakanlığı, reklam, çevrimiçi platformlar ve kullanıcı verilerinin satışı gibi hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelirler üzerinden yerleşik olmayanlara ait dijital hizmet vergisi getirilmesine ilişkin bir teklif hakkında istişare başlattı ancak daha fazla adım atılmadı.)	Uygulandı (Şubat 2021'den itibaren geçerli).	Uygulandı (Temmuz 2020'den itibaren geçerli; Polonya topraklarında önemli bir dijital varlığı olan dijital sektör işletmelerine %7 oranında vergi getirilmesine ilişkin ayrı bir teklif bulunmaktadır. Ayrıca, reklam gelirlerine %5 oranında vergi uygulanması da görülmektedir.)	Duyuruldu/Niyet gösteriyor (OECD bir mutabakat çözümüne ulaşamazsa Norveç tek taraflı bir önlem getirmeyi planlıyor; kapsayıcı çerçeve Sütunu olan A tutarına alternatif olarak AB dijital hizmet vergisinin değerlendirilmesi gerektiğini belirtti.	Hollanda Devlet Sekreteri, 24 Ekim 2023'te Hollanda Parlamentosu'na yazdığı mektupta, küresel bir anlaşmaya varılamaması halinde OECD'nin Birinci Sütunu olan A tutarına alternatif olarak AB dijital hizmet vergisinin değerlendirilmesi gerektiğini belirtti.

Birleşik Krallık	Türkiye	İsviçre	İsveç
2%	7.50%	4%	-
Sosyal medya platformları; internet arama motoru, çevrimiçi pazar yeri	Sosyal medya sitelerinde reklamlar, içerik satışları ve ücretli hizmetler dahil olmak üzere çevrimiçi hizmetler	İsviçre’de yayın veya televizyon hizmetlerinden elde edilen brüt gelir.	-
500 milyon GBP (İngiliz Sterlini) (623 milyon ABD Doları)	750 milyon avro (801 milyon ABD Doları)	-	-
25 milyon GBP (31,2 milyon ABD Doları)	20 milyon TL (615. 896 ABD Doları)	2,5 milyon CHF (İsviçre Frangı) (2,75 milyon USD)	-
Uygulandı (1 Nisan 2020 tarihinden itibaren geriye dönük olarak geçerli); 21 Ekim 2021 tarihli olarak bildiride, Yaz Saati Vergisi’nin yürürlükten kaldırılmasının Birinci Sütun uygulamasına bağlı olacağı belirtildi. Birleşik Krallık Hazine Bakanlığı, ülkedeki Yaz Saati Vergisi’nin 2025 yılından sonraya ertelenmesi bir acil durum planı geliştirmeyi kabul etti.	Uygulandı (1 Mart 2020’den itibaren geçerli; Cumhurbaşkanlığı dijital hizmet vergisi oranını %1’e kadar düşürebilir veya %1,5’e kadar artırabilir); 21 Ekim 2021 tarihinde yapılan ortak açıklamada, dijital hizmet vergisinin kaldırılmasının Birinci Sütun’un uygulanmasına bağlı olacağı yönündeki aynı şartlar üzerinde mutabık kalındı.	Uygulandı (1 Ocak 2024 tarihinden itibaren geçerlidir)	Danimarka, Finlandiya ve İsveç Maliye Bakanları, dijital vergi konusunda ortak bir açıklama yayımlayarak, dijital ve geleneksel ekonominin değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesi gerektiği ve ulaşılabilecek her çözümün mutabakat temelli bir OECD çözümü olması gerektiğini belirtti.

Kaynak: Enache, 2025

Avusturya, Danimarka, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, Portekiz, İspanya, İsviçre, Türkiye ve Birleşik Krallık dijital hizmet vergisi uygulamaktadır. Belçika, Çek Cumhuriyeti, Letonya, Norveç, Slovakya ve Slovenya ise böyle bir vergiyi resmen duyurmuş veya uygulama niyetlerini belirtmişlerdir. Önerilen ve uygulanan dijital hizmet vergileri, yapıları bakımından önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Örneğin, Avusturya ve Macaristan yalnızca çevrimiçi reklam gelirlerini vergilendirirken, Danimarka’nın dijital hizmet vergisi yalnızca yayın hizmetlerini kapsarken, Fransa’nın vergi tabanı çok daha geniştir; dijital arayüz sağlama, hedefli reklamcılık ve reklam amaçlı toplanan kullanıcı verilerinin iletiminden elde edilen gelirleri de kapsamaktadır. Vergi oranları, Polonya’da %1,5’ten başlayıp Macaristan ve Türkiye’de %7,5’e kadar çıkmaktadır. Macaristan’da vergi oranı Aralık 2024’e kadar %0’a indirilmiş, sonrasında yeniden %7,5’e çıkarılmıştır (Enache, 2025).

Dijital hizmet vergileri, uluslararası düzeyde üzerinde uzlaşmış kapsamlı bir düzenleme henüz hayata geçirilmemişken, devletlerin kendi vergi tabanlarını koruma çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu vergiler, dijitalleşen ekonomide ortaya çıkan adaletsizlikleri gidermeye yönelik tek taraflı önlemler niteliğinde olup, farklı ülkelerde kapsam ve oran açısından değişiklik göstermektedir. Bu çerçevede, dijital hizmet vergisi uygulayan ülkelere ve bu uygulamaların temel özelliklerine aşağıda yer verilmektedir.

3.2.1.1. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık, 29 Ekim 2018’de Parlamento’ya sunulan bütçe kapsamında, Nisan 2020’den itibaren yürürlüğe girmek üzere bir dijital hizmet vergisi önermiştir. %2 oranında uygulanan bu vergi, Birleşik Krallık kullanıcılarının katılımıyla bağlantılı olarak arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazar yerlerinin sağlanmasından elde edilen gelirlere yöneliktir. Birleşik Krallık kullanıcılarının katılımıyla bağlantılı gelirin ilk 25 milyon sterlinlik kısmı vergiden muaftır. Söz konusu vergi, bu tür ticari faaliyetlerden yıllık küresel geliri 500 milyon sterlini aşan şirket gruplarına uygulanmaktadır. Ayrıca, zarar eden şirketleri vergiden istisna tutan ve düşük kâr marjına sahip işletmeler için vergi yükünü azaltan bir “güvenli liman” mekanizması da öngörülmüştür (PwC, 2018b: 7). Vergi yükümlülüğünü yalnızca dijital ekonomide önemli bir varlık gösteren şirketlerin üstlenmesini sağlamak için gelir eşikleri bilerek yüksek belirlenmiştir. 2022 yılı itibarıyla bu kriterleri karşılayan ve fiilen vergi ödeyen şirket sayısı sadece 18 olmuştur. Google, Facebook, Amazon ve eBay gibi şirketler vergi ödemelerini kamuoyuna açıklamış, kalan şirketlerin büyük bölümünün de ABD merkezli olduğu tahmin edilmektedir (Preston, 2025). Hükümet, ekonominin dijitalleşmesinin vergilendirilmesi konusunda uygun bir uluslararası anlaşmaya varıldığında dijital hizmet vergisini kaldırmayı seçenekler arasında değerlendirmektedir (KPMG, 2025: 73).

3.2.1.2. Fransa

Fransa, 2003 yılında sinema ve görsel- işitsel içerik üretimini ulusal düzeyde desteklemek amacıyla, “videogram” (örneğin, DVD ve videokaset gibi fiziksel medya ürünleri) satış ve kiralama alanını kapsayan dolaylı bir vergi uygulamasını yürürlüğe koymuştur. Bu vergi hem Fransa’da yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmeler için geçerli olabilecek şekilde tasarlanmıştır. 2004 yılında dijitalleşmenin hız kazanması ve e-ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte, söz konusu verginin kapsamı genişletilerek, çevrimiçi video hizmetlerini ve kullanıcıların ödeme karşılığında eriştiği görsel-işitsel içerikleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. 2016 yılında ise, çevrimiçi platformlar üzerinden ücretsiz olarak sunulan fakat reklam gösterimleri aracılığıyla gelir elde edilen içerikler de vergi kapsamına alınmıştır. Böylece reklam tabanlı dijital iş modelleri de düzenleme altına alınmıştır. Bu dönemde verginin adı, kapsamındaki genişlemeyi yansıtabilecek biçimde “Görsel-İşitsel İçeriğin Çevrimiçi ve Fiziksel Dağıtım Vergisi” olarak değiştirilmiş; kamuoyunda ise bu vergi uygulaması “Youtube Vergisi” olarak anılmaya başlanmıştır. Vergi, standart olarak %2 oranında uygulanmakta ancak “pornografik” içerik veya “şiddete teşvik” niteliği taşıyan içerikler söz konusu olduğunda oran %10’a yükselmektedir. Vergiye tabi işlemler arasında, çevrimiçi video platformları

üzerinden erişilen isteğe bağlı video hizmetleri ile videogramların fiziksel satışı ve kiralınması yer almaktadır. Bu çerçevede Fransa, görsel-işitsel içeriklerin dağıtım ortamından bağımsız olarak tüm mecraları kapsayan bütüncül bir vergilendirme sistemi inşa etmeyi amaçlamaktadır (Artar, 2019: 201).

Fransa’da yürürlüğe giren GAFA vergisi (Google, Apple, Facebook ve Amazon’un kısaltması) olarak bilinen benzer Dijital Hizmet Vergisi düzenlemesi, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geriye dönük olarak uygulanmak üzere kanunlaşmış ve Resmî Gazete’de yayınlanmıştır (Nembe ve Idemudia, 2024: 1175). Bu düzenleme kapsamında, dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen belirli gelir kalemleri üzerinden %3 oranında vergi tahsil edilmesi öngörülmektedir. Vergiye tabi hizmetler iki ana kategoriye ayrılmaktadır: i) dijital arayüz (aracılık hizmetleri) sağlanmasından ve ii) hedefli reklamcılık faaliyetleri ile bu faaliyetler kapsamında kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletilmesi. Buna karşılık, çevrimiçi ürün satışları ile dijital içeriklerin satın alınması veya satılması gibi faaliyetler açıkça vergi kapsamı dışında bırakılmıştır (Le Blanc, 2021). Buna göre, bir işletmenin vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için bir önceki mali yıl itibarıyla dünya genelinde 750 milyon avrodan fazla ve Fransa’da vergilendirilebilir dijital hizmetlerden 25 milyon avrodan fazla gelir elde etmiş olması gerekmektedir.

Fransa, 29 Aralık 2023’te 2024 Maliye Kanunu’nu yayınlamıştır. Bu kanun, 1 Ocak 2024’ten itibaren yürürlüğe girecek yeni bir “müzik yayın hizmetleri vergisi” içermektedir. %1,2 oranındaki bu vergi, Fransa’da kayıtlı müzik ve müzik videolarına çevrimiçi erişim sağlayan hem ücretli hem de ücretsiz hizmetler için geçerli olup, 20 milyon avroyu aşan tutarlar için geçerlidir. Fransız vergi dairesi, 19 Haziran 2024 tarihinde, Fransa’da özel kullanım için fonogram ve video müzik kiralama vergisine ilişkin bir taslak rehber hakkında kamuoyu istişaresini başlatmıştır (KPMG, 2025: 40- 41).

3.2.1.3. Macaristan

Macaristan, 2014 yılında reklam hizmetlerine bir vergi getirmiştir. Ancak bu vergi, Avrupa Komisyonu’nun devlet yardımına itirazı nedeniyle daha sonra askıya alınmıştır. Macaristan, 1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren işletmelerin reklam gelirleri üzerinden vergi ödemesini yeniden zorunlu hale getirmiştir. Reklam vergisi, internet, televizyon, radyo, billboard, gazete, araç ve diğerleri üzerinden sunulan reklam hizmetleri de dahil olmak üzere belirli reklam hizmetleri için geçerlidir. Bu vergi, Macarca yayınlanan ya da reklamın ağırlıklı olarak Macarca olduğu web siteleri ve web sayfalarında yayımlanan reklamlar için geçerlidir. Yıllık 100 milyon HUF’yi aşan reklam gelirleri için %7,5 oranında vergi uygulanmakta, bu tutarın altında kalan gelirler ise vergiden muaf tutulmaktadır. Ancak, geçici bir önlem olarak, reklam vergisi oranı 1 Temmuz 2019’dan 31 Aralık 2024’e kadar %0’a indirilmiştir (KPMG, 2025: 43; PwC, 2018b: 4).

3.2.1.4. İtalya

İtalya, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2017 yılında bir dijital hizmet vergisi yürürlüğe koymuştur. Bu vergi, İtalya’da ikamet eden şirketlere, kamu kurumlarına,

ortaklıklara, şahıs şirketlerine ve serbest meslek sahiplerine elektronik ortamda sağlanan hizmetler ile birkaç istisna dışında, yerleşik olmayan kişilerin İtalyan daimî iş yerlerine uygulanmaktadır. (PwC, 2018a: 1). İtalya’da uygulanan dijital hizmet vergisi, belirli dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelirler üzerinden %3 oranında uygulanmaktadır. Vergiye tabi hizmetler üç ana kategoriye ayrılmaktadır. Aşağıdaki faaliyetler dijital hizmet olarak kabul edilmektedir (Deloitte, 2021):

- Reklamın, kullanıcıya yönelik dijital bir arayüze yerleştirilmesi
- Kullanıcılar arasında doğrudan mal ve hizmet tedarikini kolaylaştırmak için etkileşim de dahil olmak üzere, kullanıcıların iletişim halinde olmasına ve etkileşimde bulunmasına olanak tanıyan çok taraflı bir dijital arayüzün kullanıma sunulması
- Kullanıcılardan toplanan ve dijital bir arayüz kullanılarak oluşturulan verilerin iletimi.

Vergi, kullanıcının ilgili dijital hizmeti İtalya sınırları içinde kullanması halinde doğmaktadır. Vergi, bir takvim yılı içinde vergi kapsamına giren 3.000’den fazla işlem gerçekleştiren hem İtalya’da ikamet eden hem de İtalya’da ikamet etmeyen hizmet sağlayıcılarından alınmaktadır (PwC, 2018a: 1). Bu vergi, yalnızca bir önceki takvim yılında belirli eşikleri aşan şirketler için geçerlidir. Şöyle ki; dünya çapında en az 750 milyon avro gelir (küresel eşik) ve İtalya’da sunulan kapsama giren dijital hizmetlerden en az 5,5 milyon avro gelir (ulusal eşik) elde eden şirketler bu kapsamda değerlendirilmektedir (Tempestini ve Persiani, 2021: 1).

İtalya’nın dijital hizmet vergisi uygulaması, dijital şirketlerin fiziksel varlık bulundurmadıkları ülkelerde, yalnızca kullanıcı etkileşimi üzerinden değer yarattıkları varsayımına dayanmaktadır. Bu doğrultuda, İtalya’da faaliyet gösteren dijital işletmeler, gelirleri üzerinden %3 oranında vergilendirilmektedir. Bu oran, %24 olan yasal kurumlar vergisine alternatif olarak işlev görmektedir. Bu yaklaşım, dijital şirketlerin İtalya’daki faaliyetlerinden %12,5 düzeyinde bir kâr marjı elde ettiği varsayımına dayanmakta ve bu marjın tamamının İtalya’da vergilendirilmesi gerektiğini öngörmektedir. Örneğin, bir şirketin 100 euro gelir elde etmesi durumunda, dijital hizmet vergisi yükümlülüğü 3 euro olacaktır. Eğer şirketin kâr marjı %12,5 ise, bu durumda kurumlar vergisi ve dijital hizmet vergisi yükümlülüğü eşitlenmiş olacaktır (12,5 euro’nun %24’ü=3 euro). İtalya’nın dijital hizmet vergisi yaklaşımı pratiklik sağlasa da özellikle büyüme aşamasındaki şirketler açısından eşitsiz sonuçlara yol açabilecek basitleştirilmiş ve katı bir vergi modeli olarak değerlendirilmektedir (Bunn, 2019).

3.2.1.5. Danimarka

Danimarka, geleneksel olarak dijital hizmet vergisi uygulamamakla birlikte, 8 Ekim 2021 tarihinde OECD nezdinde tek taraflı dijital hizmet vergileri ve benzeri önlemlerin kaldırılmasına ilişkin varılan çok taraflı mutabakatın ardından, ulusal düzeyde dijital yayın hizmetlerini kapsayan yeni bir vergi uygulamasına yönelmiştir. Bu çerçevede, Danimarka Kültür Bakanlığı tarafından hazırlanan “kültürel katkı vergisi” tasarısı, BEPS 2.0 Anlaşması ile uyumluluğu açısından Danimarka Vergi Bakanlığı tarafından değerlendirilmiştir. Söz konusu verginin çok taraflı sözleşme

tamamlandığında ve kapsamı netleştirildiğinde uyarlanabileceği belirtilmiştir (Ernst & Young, 2022). 2024 yılı itibarıyla Danimarka’da, dijital yayın hizmetlerinin brüt gelirleri üzerinden %6 oranında (başlangıçta önerilen %5’in üzerinde) “kültürel katkı” vergisi öngören yeni bir medya anlaşması yürürlüğe girmiştir. Danimarka’da elde edilen gelirlere dayanarak, tüm isteğe bağlı yayın şirketleri için %2 oranında temel bir vergi uygulanmaktadır. Ayrıca, Danimarka gelirlerinin %5’inden daha azını yerel içeriğe yatıran şirketler için ek olarak %3 oranında ilave vergi öngörülmektedir (KPMG, 2025: 36). Kültür vergisi, yalnızca yıllık cirosu 15 milyon Danimarka kronunu aşan (yaklaşık 1,95 milyon ABD doları) isteğe bağlı medya hizmeti sağlayıcıları için geçerlidir (Lytken ve Dam, 2023).

3.2.1.6. Portekiz

Portekiz Hükümeti, 19 Kasım 2020 tarihinde yayınlanan kanun ile ilk olarak, video paylaşım platformlarında yayımlanan görsel-işitsel ticari iletişim için ödenen bedel üzerinden %4 oranında bir “gösterim vergisi” getirmiştir. Bu vergi, reklam verenlerin Portekiz’de elde ettiği gelir üzerinden hesaplanacak ve ödeme sorumluluğu, ilgili platform tarafından düzenlenen faturada gösterilecektir. Söz konusu gösterim vergisi, katma değer vergisi matrahına da dahil edilecektir. İkinci olarak, abonelik temelli video isteğe bağlı hizmet sağlayıcılarının, Portekiz’de abonelikler veya bireysel işlemler yoluyla elde ettiği gelir üzerinden yıllık %1 oranında bir vergi öngörülmüştür. Ancak, yıllık geliri, 200.000 avro’nun altında olan ya da aktif abonelerin %5’inden azına hitap eden hizmet sağlayıcıları için muafiyet ve istisna eşikleri belirlenmiştir (KPMG, 2025: 64- 65). 17 Şubat 2021 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenleme, kamuoyunda “Netflix Vergisi” olarak anılmakta olup, Netflix ve HBO gibi isteğe bağlı görsel-işitsel hizmet sağlayıcıları Portekiz’deki “ilgili gelirlerinin” 1’i oranında vergilendirilmektedir. Netflix vergisinin temel amacı, bu vergiden elde edilen gelirlerin Portekiz Sinema ve Görsel-İşitsel Enstitüsü’nün bütçesine aktarılması ve sinema ile görsel-işitsel yapımların desteklenmesidir. Halihazırda, Portekiz Netflix vergisi kendi başına tam teşekküllü bir dijital hizmet vergisi kabul edilmemektedir (Dinis vd., 2021).

Dijital ekonomi gelişmeye devam ettikçe, yenilikçi çözümler ve uyarlanabilir politikalar gerektiren yeni zorluklar ortaya çıkmaktadır. Portekiz de birçok ülke gibi aşağıdakilerin öne çıktığı bir dizi sorunla karşı karşıya kalmaktadır (Martins vd., 2025):

- Yapay zekâ düzenlemesi: Yapay zekanın endüstriler arasında entegrasyonu, etik kullanım, hesap verebilirlik ve şeffaflık konusunda endişeleri artırmaktadır.
- Siber güvenlik tehditleri: Dijital alt yapı birbirine daha bağlı hale geldikçe siber saldırıların karmaşıklığı ve ölçeği artmaktadır.
- Sınır ötesi veri akışları: Küresel ticaret için verinin artan önemi, veriye dayalı bir ekonomide rekabet gücünü korurken farklı uluslararası veri koruma yasalarına uyumun sağlanmasında zorluklar ortaya çıkarmaktadır.
- Dijital kapsayıcılık: Gelişmelere rağmen, dijital araçlara, hizmetlere ve becerilere erişim eşit değildir.

3.2.1.7. İspanya

İspanya, 16 Ocak 2021 tarihinden itibaren çevrimiçi reklamcılık, çevrimiçi aracılık hizmetleri ve dijital bir arayüz aracılığıyla üretilen kullanıcı verilerinin satışı da dahil olmak üzere dijital hizmetlere %3 vergi oranı getirmiştir. Dijital hizmet vergisi, dünya çapındaki yıllık geliri 750 milyon avroyu ve İspanya'daki dijital faaliyetlerden elde ettiği gelir 3 milyon avroyu aşan şirketlere uygulanacaktır (KPMG, 2025: 67). İspanya'da atfedilecek kazanç tutarının belirlenmesinde esas alınacak kriterler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Akçura, 2019):

- İspanya'daki kullanıcıların cihazlarında reklamların görüntülenmesi.
- Dijital platform üzerinden işlem gerçekleştiren İspanya'daki kullanıcı sayısı.
- İspanya'da bir cihaz kullanarak dijital platformlarda hesap açan ya da aracılık hizmetlerinden yararlanan kullanıcıların sayısı.
- Verinin iletildiği kullanıcı sayısı.

Vergiden muaf tutulanlar ise şunlardır (PwC, 2018b: 7):

1. Tedarikçinin, bir aracı olarak hareket etmediği ve mal veya hizmet sağlayıcısının kendi web sitesi aracılığıyla çevrimiçi olarak sözleşme yaptığı mal veya hizmet satışları.
2. Çevrimiçi pazar yerinin kullanıcıları arasında gerçekleşen mal veya hizmet teslimatları.
3. Ana amacı dijital içerik, iletişim hizmetleri veya ödeme hizmetleri sağlamak olan aracılık hizmetlerinin sunulması.
4. Belirli finansal aracılık hizmetleri.
5. İşletme finansmanı hizmetleri.
6. Belirli finansal veri iletim hizmetleri.

3.2.1.8. İsviçre

İsviçre, dijital hizmet vergisi uygulamak yerine, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde katma değer vergisi esaslı yaklaşımı benimsemiştir. Yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcılarının, 12 aylık bir dönem içinde dünya genelinde elde ettikleri satış gelirinin 100.000 İsviçre Frank'ını aşması durumunda, İsviçre'de KDV mükellefi olarak kayıt yaptırımları ve bu kapsamda vergi tahsil etmeleri gerekmektedir. 2025 yılı Ocak ayından itibaren yürürlüğe girecek yeni düzenlemeler kapsamında, dijital platformlar ilave KDV yükümlülükleri üstlenecektir. Bu kapsamda, bireysel satıcılar yerine pazar yerlerinin vergi tahsilatından doğrudan sorumlu tutulması hedeflenmektedir (ITIF, 2025c). Ayrıca İsviçre'de yıllık brüt geliri, 2,5 milyon İsviçre Frangını aşan her türlü yayın ve televizyon hizmetinin İsviçre film yapımcılığına yatırım yapmasını zorunlu kılan revize edilmiş Film Yasası yürürlüğe koyulmuştur. Yatırım yükümlülüğü, İsviçre'de elde edilen yıllık brüt gelirin %4'ü oranında belirlenmiş olup, 1 Ocak 2024 itibarıyla yürürlüğe girmiştir (KPMG, 2025: 69).

İsviçre Vergi İdaresi, dijital ticaretin hızla artan hacmi karşısında vergi rejimini güncelleme amacıyla 1 Ocak 2025 itibarıyla elektronik platformları KDV açısından “tedarikçi olarak kabul

edilen” sıfatıyla sorumlu tutan yeni bir düzenlemeyi yürürlüğe koyacaktır. Bu düzenleme kapsamında, elektronik platformlar her ne kadar satılan malların yasal sahibi olmasalar da belirli koşullar altında İsviçre’de gerçekleştirilen mal teslimlerinden kaynaklanan KDV’yi tahsil etmek ve beyan etmekle yükümlü hale geleceklerdir (SwissTaxExpert, t.y.). Başka bir ifadeyle, İsviçre’ye düşük değerli malların teslimatını kolaylaştıran dijital platform operatörleri, belirli bir eşik değerinin aşılması halinde KDV mükellefi olarak kayıt yaptırmakla yükümlü hale gelecektir. Özellikle, önceki 12 aylık dönem içerisinde bu tür teslimatlardan elde edilen cironun 100.000 İsviçre Frank’ını (CHF) aşması durumunda, dijital platformların İsviçre’de KDV kaydı yaptırmayı zorunlu hale gelmektedir (Digital Policy Alert, t.y.).

3.2.1.9. Avusturya

Avusturya’da reklam vergisi ilk olarak 2000 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu vergi, gazete ekleri, televizyon reklamları ve doğrudan posta yoluyla yapılan reklamlar gibi geleneksel mecralarda sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen brüt gelirler üzerinden %5 oranında uygulanmaktadır (WTS Global, 2020). Dijital reklamcılığın hızla yaygınlaşması üzerine, Avusturya’da dijital hizmet vergisi, Ocak 2020 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu yeni vergi, Avusturya’daki hizmet sağlayıcılar tarafından sunulan çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde edilen brüt gelirler üzerinden %5 oranında uygulanmaktadır. Vergiye tabi olabilmek için şirketin; i) küresel brüt gelirinin en az 750 milyon avro ve ii) Avusturya’da çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde ettiği cirosunun en az 25 milyon avro olması gerekmektedir. Dijital reklam hizmetinin Avusturya’da sunulmuş sayılabilmesi için ise iki koşul aranmaktadır; reklamın Avusturya IP adresine sahip bir cihazda görüntülenmesi ve reklamın Avusturyalı kullanıcılara yönelik olması (KPMG, 2025: 29)

Avusturya dijital hizmet vergisi, daha geniş kapsamlı dijital vergilendirme modellerinden farklı olarak yalnızca dijital reklamcılığı hedef almakta ve bu yolla geleneksel reklam vergileriyle eşitlik sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak dijital reklam gelirlerinin Avusturyalı kullanıcılara doğru şekilde atfedilmesi teknik açıdan karmaşık olup ciddi uyum yükümlülükleri doğurmaktadır (ITIF, 2025d).

Avusturya’nın dijital hizmet vergisi gibi tek taraflı uygulamaların, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin küresel bir çözüm geliştirme çabalarını sekteye uğratabileceği değerlendirilmektedir. Bu tür düzenlemelerin, özellikle OECD nezdinde yürütülen çok taraflı müzakerelerde ortak bir zemine ulaşılmasını zorlaştırabileceği ve küresel ölçekte uyumlu bir vergi çerçevesinin oluşturulmasını engelleyebileceği düşünülmektedir (Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President, 2021: 7).

3.2.1.10. Polonya

Polonya, özellikle yabancı teknoloji şirketlerini hedef alan çok katmanlı bir dijital vergi rejimi benimsenmiştir. Mevcut yapı kapsamında, görsel-işitsel medya hizmetleri için %1,5 oranında dijital hizmet vergisi, isteğe bağlı video hizmet sağlayıcılarının Polonya Film Enstitüsü’ne ödediği %1,5 oranında katkı payı ve Polonya’da önemli ölçüde dijital faaliyeti bulunan şirketler için önerilen %7

oranında yeni bir dijital hizmet vergisi yer almaktadır. Bu vergilere tabi olabilmek için şirketlerin küresel ölçekte en az 750 milyon avro (3,4 milyar PLN) ve Polonya'daki dijital hizmet faaliyetlerinden en az 5 milyon avro (22 milyon PLN) gelir elde etmiş olmaları gerekmektedir (ITIF, 2025a). Bu kapsamda çevrimiçi reklamcılık; hizmet alıcısına, özellikle alıcının cihazında sesli veya görsel-işitsel içeriklerin oynatılması ya da görüntülenmesi yoluyla reklam sunulmasını sağlayan dijital hizmetleri ifade etmektedir. Bunun yanı sıra, çevrimiçi reklamcılık; hizmet alıcısının reklam profiline ilişkin verilerin oluşturulması, bu verilerin satışı ve açık artırma usulüyle gerçekleştirilen reklam dağıtımı gibi reklam hedefleme amacıyla yürütülen diğer dijital faaliyetleri de kapsamaktadır (Counsel, 2021). Bu vergiden elde edilen gelirler, yerel dilde içerik oluşturmayı teşvik etmek için Polonya medya ve film sektörüne aktarılmaktadır (Asquith, 2025).

3.2.1.11. Hindistan

Hindistan, dijital faaliyetleri vergilendirmeyi amaçlayan çeşitli politikaları entegre ederek küresel olarak en karmaşık ve kapsamlı dijital vergi çerçevelerinden birini geliştirmiştir. Bu çerçevenin merkezinde, 1 Haziran 2016 tarihinden itibaren, yerleşik olmayan şirketler tarafından sunulan çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinde %6'lık bir dengeleme vergisi (equalization levy) ve e-ticaret işlemlerinde %1'lik bir stopaj vergisi yer almaktadır (ITIF, 2025b). Vergi, hizmetin bir Hintli işletme veya Hindistan'daki daimî iş yeri bulunan yerleşik olmayanlar tarafından sunulması halinde geçerlidir (PwC, 2018b: 5). Bu vergi, ancak hizmet bedelinin 1 lakh INR'yi (100.000 Hint Rupisi) aşması durumunda uygulanmaktadır (Manikandan, 2025). Ancak, dar mükellef hizmet sağlayıcı kurumun söz konusu hizmeti Hindistan'da bulunan bir iş yeri aracılığıyla sunması halinde, dengeleme vergisi uygulanmamaktadır. Çünkü bu durumda elde edilen kazanç, zaten Hindistan'daki iş yeri üzerinden doğrudan kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Diğer yandan, eğer dijital hizmetten elde edilen kazanç Hindistan'da dengeleme vergisine tabi tutulmuşsa, bu kazanç üzerinden Hindistan'da başka bir doğrudan vergi ödenmesi gerekmecektir. Ancak bu durumda, kazancın dar mükellefin mukim yani yerleşik olduğu ülkede de vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Dengeleme vergisi, vergi anlaşmaları nezdinde kavranan bir vergi olmaması nedeniyle mukim ülkede ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilmemektedir. Bu durum, çifte vergilendirme sorununa yol açmaktadır (Akçura, 2019).

Hindistan'da uygulanan dijital hizmet vergisi, dijital platform hizmetleri, dijital içerik satışları, bir şirketin kendi ürünlerinin çevrimiçi satışları, veriyle ilişkili hizmetler, hizmet olarak sunulan yazılımlar ve diğer çeşitli dijital hizmet kategorilerinden elde edilen gelirler üzerinden %2 oranında vergi uygulanmasını öngörmektedir (The Hindu, 2021). Vergi yükümlülüğü, yalnızca söz konusu gelir tutarının INR 2 crore'u (yaklaşık 20 milyon INR) aşması durumunda uygulanmaktadır. Bu gelir, aşağıdaki kişilere yönelik sağlanan hizmetleri kapsamaktadır (Manikandan, 2025):

- Hindistan'da ikamet eden kişiler,
- Hindistan'da bulunan kişiler,

- Hindistan’da yerleşik olmayan ancak Hindistan’a ait bir IP adresi kullanarak hizmete erişen kişiler.

Hindistan’da ekonomik mevcudiyet (SEP-Significant Economic Presence) kavramı 2018 Finans Yasası aracılığıyla getirilmiş olup 2021-2022 mali yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kavram çerçevesinde, Hindistan’da önemli ekonomik mevcudiyeti bulunan yerleşik olmayan kişi veya kuruluşlar, Hindistan vergi rejimine tabi kabul edilmektedir. Hindistan’da SEP eşiği şu iki kriter üzerinden alınmaktadır (Manikandan, 2025):

1. Mal veya hizmetlerle ilgili işlemlerden elde edilen toplam gelir tutarının 2 crore Hint rupisini aşması
2. Hindistan’daki kullanıcılarla sürekli iş etkileşiminde bulunan kullanıcı sayısı 3 lakh (300.000 kullanıcı) seviyesini geçmesi.

Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin politikaların bir uzantısı olarak, 2022 Finans Yasası ile Sanal Dijital Varlıklar (Virtual Digital Assets-VDA) üzerinden elde edilen gelirler doğrudan vergi rejimine dahil edilmiştir. Yeni vergi hükmü hem yerleşik hem de yerleşik olmayan kişiler için geçerlidir. Dijital varlık kapsamında; kripto para birimleri, değiştirilemez jetonlar ve diğer tanımlanmış dijital token türleri yer almaktadır (Manikandan, 2025).

Hindistan Maliye Bakanı Nirmala Sitharaman, 2025 Maliye Yasası’na sunduğu değişiklikler kapsamında dijital reklamlara uygulanan %6 oranındaki verginin kaldırılacağını duyurmuştur. Bu karar, Alphabet’in Google, Meta, Amazon ve benzeri ABD merkezli teknoloji şirketlerinin operasyonel maliyetlerini azaltmayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda ABD ile olan ticari ilişkilerde yaşanan gerilimi hafifletme yönünde bir adım olarak değerlendirilmektedir. Vergiyle ilgili karar 1 Nisan 2025’te yürürlüğe girecektir. Öte yandan, Hindistan 2024 yılında yerleşik olmayan e-ticaret firmalarına yönelik %2’lik dijital hizmet vergisini de kaldırarak benzer bir yumuşama politikasına gitmiştir (Ahmed ve Kumar, 2025).

3.2.1.12. Kenya

Kenya’da dijital hizmet vergisi, 2020 Finans Yasası kapsamında getirilmiş olup, %1,5 oranında uygulanmak üzere 1 Ocak 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Okoth, 2025). Kenya’daki dijital hizmet vergisi, dijital pazar yerleri aracılığıyla sunulan hizmetlerden elde edilen veya tahakkuk eden gelir üzerinden tahsil edilen bir vergidir. Dijital pazar yeri, alıcılar ile satıcılar arasında elektronik ortamda doğrudan etkileşime olanak tanıyan platformlar olarak tanımlanmaktadır. Bu vergi, ülkede bulunan bir kullanıcıya dijital hizmet sağlayan ya da bu hizmetin sağlanmasını kolaylaştıran kişiler tarafından ödenmektedir (CM Advocates LLP, 2021). Bu vergi, Google Play ve Apple Store’da bulunan ticari mobil uygulamalar da dahil olmak üzere You Tube Premium, Google Play, Netflix, Spotify ve You Tube Music gibi yurtdışı kaynaklı dijital platformlarda yer alan podcastler ve televizyon programları gibi çeşitli dijital hizmetleri kapsamaktadır (Kimuyu, t.y.).

Bu vergi, Kenya’da vergi tabanını genişletmeye ve dijital ekonomi aktörlerinin vergi sistemine dahil edilmesini sağlamaya yönelik önemli bir adımı temsil etmektedir. Ancak verginin uygulanması sürecinde kamuoyunda yaygın olarak dolaşan yanlış bilgiler, verginin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum, Kenya Gelir İdaresi’nin gelir tahsilatını zorlaştırmakta ve vergi mükellefleri arasında bilgi kirliliğine yol açmaktadır. Özellikle, dijital hizmet vergisi ile stopaj vergisi arasındaki ilişkiye dair yanlış anlaşılmalara, uyumsuzluklara neden olmaktadır. Kenya, dijital ekonomideki vergi zorluklarını ele almak amacıyla 2024 Finans Yasası kapsamında küresel asgari vergi uygulamasını gündeme getirmiştir. Ancak daha sonra çekilen bu yasa tasarısı, Kenya’da faaliyet gösteren çok uluslu şirketlere yönelik olarak efektif vergi oranı %15’in altında kalan durumlar için yerel düzeyde bir tamamlama vergisi getirilmesini öngörmekteydi (Kenya Revenue Authority, t.y.).

Kenya, 27 Aralık 2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere dijital hizmet vergisini resmi olarak yürürlükten kaldırmıştır (Global VAT Compliance, t.y.). Kenya, dijital hizmet vergisinden Önemli Ekonomik Varlık (SEP) vergi rejimine geçiş yapmıştır. SEP rejiminde, vergi oranı brüt cironun %3’ü olarak belirlenmiştir. SEP’in yürürlüğe girmesiyle Kenya, Nijerya’nın ardından Afrika’da bu vergi sistemini benimseyen ikinci ülke olmuştur. Uganda da %5, Tanzanya’da %2 oranında dijital hizmet vergisi uygulanmaktadır (Okoth vd., 2025).

3.2.1.13. Türkiye

Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi, 7194 sayılı Kanun ile 5 Aralık 2019’da kabul edilmiş, 7 Aralık 2019’da Resmî Gazete’de yayımlanarak 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Ernst & Young, 2020). 7194 sayılı Kanun tam anlamıyla “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” Türkiye’de dijital hizmetler üzerinden alınacak yeni bir vergi türü düzenlenmiştir. Kanunun 1 ila 7. maddeleri ile Dijital Hizmet Vergisi düzenlenmiş olup 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2019: madde 1-7). Vergi, öncelikle Google, Amazon, Netflix, Facebook gibi büyük çok uluslu dijital şirketlere ve Türkiye pazarından önemli gelir elde eden diğer platformlara yöneliktir. Dijital hizmet vergisi, aşağıdaki ölçütleri karşılayan şirketler veya gruplar için geçerlidir (A&M Consulting Co, 2024);

Küresel gelir eşiği: Şirketin, bir önceki mali yılda dijital hizmetlerden elde edilen küresel geliri 750 milyon euro’yu aşmış olmalıdır.

Yerel gelir eşiği: Şirketin aynı dönemde Türkiye’den 20 milyon TL’den fazla dijital hizmet geliri elde etmesi gerekmektedir.

Tablo 11: Bir İşletmenin 2020 Hesap Döneminde Elde Ettiği Kümülatif Hasılat

Kümülatif Hasılat Dönemleri	Türkiye’de Elde Edilen Hasılat Tutarı	Dünya Genelinde Elde Edilen Hasılat Tutarı
Ocak-Mart	12 milyon TL	280 milyon avro
Ocak-Haziran	21 milyon TL	756 milyon avro
Ocak-Eylül	38 milyon TL	900 milyon avro
Ocak-Aralık	49 milyon TL	980 milyon avro

Kaynak: Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2020

Tablo 10’a bakıldığında, 2020 yılı Ocak-Mart döneminde işletmenin Türkiye’de elde ettiği 12 milyon TL ve dünya genelinde elde ettiği 280 milyon avroluk hasılat, kanunda belirlenen 20 milyon TL ve 750 milyon avro eşik değerlerinin altında kaldığından dijital hizmet vergisi muafiyeti devam etmiştir. Ancak Ocak-Haziran döneminde Türkiye’de 21 milyon TL, dünya genelinde ise 756 milyon avro hasılat elde edilerek her iki eşik değer de aşılmıştır. Bu durum, kanun gereği muafiyetin Haziran ayı sonunda sona ermesine yol açmıştır. Sınırların aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminin başından itibaren mükellefiyet başladığından, işletme açısından dijital hizmet vergisi yükümlülüğü 2020 yılı Ekim ayı başı itibarıyla doğmuştur (Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2020).

Dijital hizmet vergisi, Türkiye’de gerçekleştirilen aşağıdaki dijital hizmetlerden elde edilen gelirlere uygulanmaktadır (Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2019: madde 1; Atabey ve Şamlı, 2020):

- (i) Dijital ortamda sunulan her türlü çevrimiçi reklamcılık hizmeti.
- (ii) Ses, görüntü veya diğer dijital içeriklerin dijital ortamda satışı; ayrıca bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesini, izlenmesini, oynatılmasını, elektronik cihazlara kaydedilmesini veya kullanılmasını sağlayan hizmetler.
- (iii) Kullanıcıların birbirleriyle dijital ortamda etkileşim kurabildiği platformların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri.
- (iv) Yukarıda sayılan hizmetlere ilişkin olarak dijital ortamda gerçekleştirilen aracılık hizmetleri.

Kanun’un 4. maddesi 6. fıkrası uyarınca Türkiye Dijital Hizmet Vergisi kapsamı, belirli hizmet türleri için istisnalar öngörmektedir. Bunlar (Ernst & Young, 2020; Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2019: madde 4);

- (a) Telgraf ve Telefon Kanunu kapsamında Hazine payı ödenen hizmetler
- (b) Özel iletişim vergisi alınan hizmetler
- (c) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 4. maddesi kapsamına giren hizmetler

- (d) Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun'un 12'nci maddesi kapsamındaki ödeme hizmetleri
- (e) Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen ürünlerin satışı ile yalnızca bu ürünler üzerinden sunulan hizmetlerdir.

Türkiye'de dijital hizmet vergisi, hem Türkiye'de yerleşik (tam mükellef) hem de Türkiye dışındaki (sınırlı mükellef) dijital hizmet sağlayıcıları için geçerlidir. Vergi yükümlülüğü, yalnızca hizmet sağlayıcılarını değil aynı zamanda bu hizmetlerin sunumunda aracı olarak görev yapan kuruluşları da kapsamaktadır. Türkiye'de vergilendirilebilir nitelikte dijital hizmet sunan yabancı şirketlerin, Türkiye'de dijital hizmet vergisi düzenlemelerine uymaları zorunludur (Asquith, 2025). Dijital hizmet vergisinden muaf olan bazı işletmeler ve hizmetler ise şunlardır: Türkiye'de KDV'ye tabi olmayan hizmetler, ticari olmayan veya ticari amaçlara yönelik olmayan özel işlemler hem küresel bazda hem de Türkiye içindeki yıllık hasılat açısından vergisel eşikleri karşılamayan küçük ölçekli işletmeler dijital hizmet vergisinden muaftır (A&M Consulting Co, 2024). Bir dijital hizmet; hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilmesi, hizmetin Türkiye'deki kullanıcılar tarafından alınması, hizmetin Türk kullanıcıları hedeflemesi ve hizmetten elde edilen gelirin Türkiye'de muhasebeleştirilmesi durumlarında Türkiye'de vergiye tabi olarak kabul edilmektedir. Türkiye dışından yapılan ödemeler Türk şirketlerinin hesaplarına kaydedilmiş olsa dahi, bu gelirler dijital hizmet vergisi kapsamına girmektedir. Ancak yalnızca Türkiye dışındaki kullanıcıları hedefleyen reklam hizmetleri vergiden muaf tutulmaktadır (Asquith, 2025).

Türkiye'nin dijital hizmet vergisi, yürürlüğe girmesinden bu yana, özellikle geniş ve belirsiz maddi kapsamı ile birlikte kapsam içi hizmetlerden elde edilen bir vergilendirme döneminde elde edilen brüt gelire ilişkin %7,5'lik yüksek oranı nedeniyle tartışmalara ve eleştirilere yol açmıştır. Tartışmalara yol açan diğer faktörler arasında, dijital hizmet vergisinin herhangi bir dengeleme mekanizması içermemesi ve grup içi işlemler için muafiyet tanımaması yer almaktadır (Ekinci vd., 2022).

Tablo 12: Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Tutarlar Bin TL cinsindendir)

Yıl	Toplam Vergi Geliri	DHV Tahsilatı	DHV'nin Payı (%)
2020	833.250.502	1.062.932	%0,13
2021	1.164.988.132	2.829.623	%0,24
2022	2.353.285.988	5.475.048	%0,23
2023	4.500.865.586	10.310.430	%0,23
2024	7.304.863.055	20.985.801	%0,29

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, t.y.

Tablo 11'e bakıldığında, 2020'den 2024'e kadar dijital hizmet vergisi tahsilat miktarı yaklaşık 20 kat artmasına rağmen toplam vergi gelirleri içindeki payının hala %1'in altında olduğu

görülmektedir. Bu da dijital hizmet vergisinin bütçede küçük fakat artan öneme sahip bir gelir kalemi olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de vergisel açıdan bir diğer önemli husus, yerleşik olmayan kuruluşlardan internet üzerinden reklam hizmeti alan Türk mükelleflerinin, bu ödemeler üzerinden %15 oranında stopaj vergisi uygulamakla yükümlü olmalarıdır. Bu uygulama özellikle, Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik reklam hizmeti sağlayıcılarını ilgilendirmektedir. Zira söz konusu stopajın, bu anlaşmalar kapsamında Türkiye’de daimî işyeri bulunmayan firmaların ticari kazançlarının vergilendirilmesini yasaklayan hükümlere aykırı olabileceği ileri sürülmektedir. Bu nedenle, uygulamanın uluslararası vergi anlaşmalarıyla uyumu zaman zaman tartışma konusu olmaktadır (Le Blanc, 2021).

3.2.2. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, geleneksel olarak tedarikçinin yerleşik olduğu ülkede tahsil edilmektedir. Ancak bu yaklaşım, dijital ortamda gerçekleşen sınır ötesi işlemler bağlamında önemli sorunlar doğurmaktadır. Bu nedenle AB, 2008 yılından itibaren KDV mevzuatını dijital hizmetlerin tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirileceği şekilde yeniden yapılandırmaya başlamıştır. Zaman içinde yapılan düzenlemelerle sistem; telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmetlerin yanı sıra dijital ürünler ve sanal hizmetleri de kapsayacak biçimde genişletilmiştir. OECD tarafından geliştirilen uluslararası KDV yönergeleri de işletmeden tüketiciye gerçekleştirilen işlemlerde verginin tüketicinin yer aldığı ülkede tahsil edilmesini destekleyerek, vergilendirmede tüketim yeri ilkesini esas almaktadır (Phua, 2024: 1- 2).

Dijital Çağda KDV (VİDA), AB’nin KDV sistemini modernize etmek, KDV dolandırıcılığıyla mücadele etmek ve platform ekonomisinin zorluklarını ele almak amacıyla sunulan bir yasama paketidir ve üç temel sütundan oluşmaktadır (IBFD, 2025);

Dijital raporlama gereklilikleri: Dolandırıcılığın daha etkili bir şekilde tespit edilmesi ve önlenmesi yoluyla KDV açığının azaltılmasına yardımcı olmak için zorunlu elektronik faturalandırma yapılması ve sınır ötesi ticaret için gerçek zamanlı dijital raporlamanın tanıtılması.

Platform ekonomisinin KDV muamelesi: Kısa süreli konaklama ve yolcu taşımacılığı hizmetlerini kolaylaştıran çevrimiçi platformlar için varsayılan tedarikçinin planının tanıtılması.

Tek KDV kaydı: Avrupa Birliği içinde birden fazla KDV kaydından kaçınmak için Tek Durak Noktası (OSS) ve İthalat Tek Durak Mağazasının (IOSS) genişletilmesi. IOSS uygulaması, Avrupa Birliği dışından AB içindeki vergiye tabi olmayan kişilere gerçekleştirilen işletmeden tüketiciye mal tedariklerinde, malların ithalatı sırasında genellikle KDV ve Gümrük Vergisi tahsil edilmektedir. Ancak 1 Temmuz 2021 itibarıyla, değeri 22 avronun altında olan mallara tanınan ithalat KDV’si muafiyeti kaldırılmıştır. Buna karşın, değeri 150 avronun altında olan mallar için mevcut gümrük

vergisi muafiyeti yürürlükte kalmaya devam etmektedir. Bu yeni kurallar, 2015 yılında yürürlüğe giren Mini One Stop Shop 'un uzantısıdır (Deloitte, 2021).

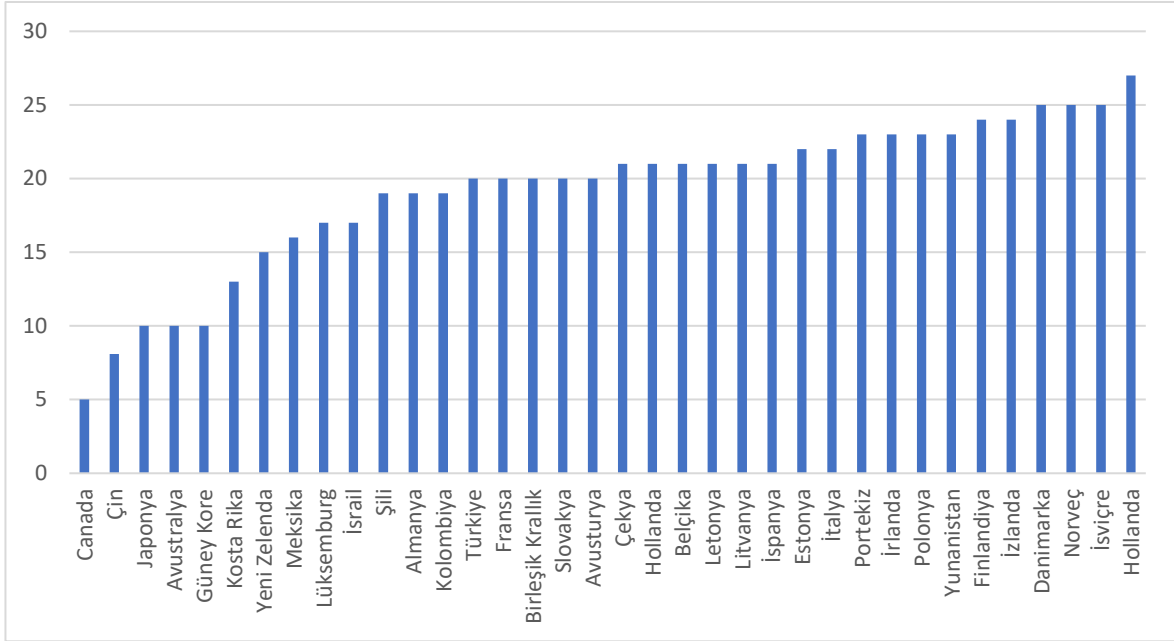
VİDA paketi, Avrupa Parlamentosu'nun yeni istişaresinin ardından 11 Mart 2025 tarihinde kabul edilmiştir ve Ocak 2035'e kadar aşamalı olarak uygulanacaktır. VİDA reformunun yürürlüğe girmesinin ardından, AB üye devletleri belirli şartlar altında zorunlu elektronik fatura uygulamasına geçiş yapabilecektir. Ayrıca, KDV uyumunu ve denetim etkinliğini artırmak amacıyla, IOSS sistemi kapsamında iyileştirmeler hayata geçirilecektir (European Commission, 2025).

IOSS sisteminin faydaları geniş kapsamlı ve çeşitlidir (European Commission, t.y.c): Tüketiciler, AB dışından ya da içinden çevrimiçi olarak satın aldıkları mallarda, malın tüketildiği ülkedeki KDV oranının uygulandığını bilmekte, böylece kendi ülkelerinde yaptıkları alışverişle aynı vergi yüküne maruz kalabilmektedirler. AB işletmeleri için IOSS, sınır ötesi çevrimiçi satışlarda karşılaşılan karmaşık KDV yükümlülüklerini azaltarak daha basitleştirilmiş ve adil bir rekabet ortamı sunabilmektedir. Aynı zamanda, teknolojinin tüm vatandaşlar için adil ve rekabetçi bir dijital ekonomi yaratmasını destekleyebilmektedir. AB vatandaşları ise, artan KDV tahsilatları ve azalan vergi sahtekarlığı sayesinde kamu gelirlerinde gözle görülür bir artış görülmektedir.

Avrupa Birliği'ndeki dijital hizmetler, genellikle “elektronik olarak sağlanan hizmetler” (ESS) olarak adlandırılmaktadır. Portekiz ise ESS'ye ilişkin uyumlaştırılmış AB Katma Değer Vergisi kurallarını uygulamaktadır. AB'nin işletmeden tüketiciye elektronik olarak sağlanan hizmetler kuralları uyarınca, satış değeri 10.000 euro'ya ulaşana kadar satıcı, KDV'yi kendi mukim olduğu ülkede tahsil edebilmektedir. Ancak bu eşik aşıldığında, satıcı ya Portekiz'de KDV kaydı yaptırmak ya da AB genelinde geçerli olan Tek Durak Dükkan sistemi kapsamında KDV'yi beyan etmeyi tercih etmek zorunda kalmaktadır. Portekiz'de uygulanan KDV oranları bölgesel farklılıklar göstermekte olup, bu oranlar Anakara Portekiz'de %23, Madeira'da %22 ve Azor Adaları'nda %16'dır (Fonoa, 2023).

Türkiye'de vergiye tabi bir kuruluşu bulunmayan, yerleşik olmayan hizmet sağlayıcılardan dijital hizmet alan Türk vergi mükellefleri, tersine vergi yükümlülüğü kapsamında KDV uygulamak zorundadır. Öte yandan, dijital hizmet alıcısı Türkiye'de KDV mükellefi olmayan bir Türk vatandaşıysa, bu durumda dijital hizmet sunan yerleşik olmayan şirketlerin Türkiye'de KDV kaydı yaptırmaları ve bu kapsamda vergi ödemeleri gerekmektedir (Le Blanc, 2021). “Ters ücretlendirme” kavramı ise, malları ve hizmetleri alan işletmenin tedarik üzerine KDV yüklemesi ve ardından hemen bu KDV için bir girdi vergisi talep etmesi durumunu ifade etmektedir (Mullins, 2022: 22).

Grafik 7: OECD Ülkelerinde Standart KDV Oranları, 2024



Kaynak: OECD, 2024

Grafik 7’de, OECD ülkelerinde 2024 yılı itibarıyla standart KDV oranları arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. 1 Ocak 2024 itibarıyla, OECD ülkeleri arasında 23 ülke standart KDV oranı olarak %20 veya daha yüksek bir oran uygulamaktadır. Bu ülkelerden 10’unun standart KDV oranı %23 veya üzerindedir. Yüksek KDV oranına sahip bu ülkelerin büyük çoğunluğu AB üyesidir. Ancak, İzlanda ve Norveç, sırasıyla %24 ve %25 standart KDV oranlarıyla yüksek KDV oranına sahip olmalarına rağmen AB üyesi değildirler. AB üyesi 22 OECD ülkesinin ortalama standart KDV oranı %21,9 olup, bu oran OECD ortalaması olan %19,3’ün oldukça üzerindedir. AB üye ülkeleri, ulusal KDV oranlarını belirlemek için ortak kurallara tabidir ve bu kurallarda standart KDV oranının asgari seviyesi %15 olarak belirlenmiştir (OECD, 2024: 37).

Tablo 13: Yabancı Dijital Hizmet Sağlayıcılarına Uygulanan KDV Rejimi

Ülke	KDV Oranı (%)	Vergi Tabanı	KDV Kaydı	Ters Ücret Kuralları B2B	KDV Eşiği	Kayıt	Başlangıç Tarihi
Ermenistan	20	Mikro işletmelere veya ciro üzerinden vergilendirilen mükelleflere yönelik dijital hizmetler (yani bireylere ya da kayıtlı KDV mükellefi işletmelere yönelik olmayan)	Evet	Hayır	115 milyon AMD (Ermenistan Dramı) (239.151 ABD Doları)		2020
Azerbaycan	18	Bankalar, bireyler tarafından ödenen çevrimiçi	Hayır	Evet, yerleşik olmayan kayıtlı değilse	-		2021

		alışverişlerde KDV kesintisi yapıyor				
Bangladeş	15	Dijital hizmetler	Evet	Evet	30 milyon Taka (Bangladeş Takası) (349.340 ABD Doları)	2019
Butan	7	Dijital hizmetler	Evet	Evet	5 milyon Nu (Ngultrum) (67.735 ABD Doları)	2021
Kamboçya	10	Çevrimiçi mal ve hizmetler dahil olmak üzere e-ticaret hizmetleri.	Evet	Evet	25 milyon KR (Kamboçya Reli) (61.371 ABD Doları)	Nisan 2021
Çin Halk Cumhuriyeti	9/13	E-ticaret yoluyla ithal edilen mallar	Hayır	Evet, ithal hizmetler için	-	2016
Fiji	9	Dijital hizmetler		Evet	300.000 F\$ (141.082 ABD Doları)	Önerildi
Gürcistan	18	B2C telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmetler	Evet	Uygulanamaz	Hiçbiri	2021
Hindistan	18	Dijital hizmetler	Evet	Evet	2 milyon Hint Rupisi (27.092 ABD Doları)	2016
Endonezya	10	Dijital mal ve hizmetler	Evet	Evet	Yıllık 600 milyon RP (Endonezya Rupisi)'yi (41.930 ABD Doları) veya aylık 50 milyonu aşan satışlar Endonezya'da yıllık 12.000 veya aylık 1.000 internet trafiği/erişimi	2020
Kazakistan	12	Dijital hizmetler	Evet	Evet	30.000 TL (201.060 ABD Doları)	2022
Kore Cumhuriyeti	10	Dijital hizmetler	Evet	Evet	Hiçbiri	2015
Malezya	6 Gecelik 10 RM	Hizmet vergisi-dijital hizmetler Turizm vergisi-dijital platformlar tarafından sağlanan turizm konaklama hizmetleri	Evet Evet	Uygulanamaz Uygulanamaz	500.000 RM (Malezya Ringgiti) (119.670 ABD Doları) Hiçbiri	2020 2021
Pakistan	2	Çevrimiçi pazar yerleri vergi kesintisi yapıyor	Uygulanamaz	Uygulanamaz	-	2021
Filipinler	12	Dijital hizmetler	Evet	Evet	3 milyon Filipin Pesosu (58.831 ABD Doları) (dijital hizmet)	Önerildi

					sağlayıcılarının yerleşik bir acentesi veya ofisi olmalıdır)	
Singapur	7	Dijital hizmetler	Evet	Evet	1 milyon Singapur Doları (740.579 ABD Doları)	2020
Tacikistan	18	Dijital hizmetler	Evet	Evet	1 milyon Tacikistan Somonisi (88.616 ABD Doları)	2021
Çin	5	B2C E-hizmetleri> 480.000 NTD (17.344 ABD Doları)	Evet	Evet	-	2019
Tayland	10	Dijital hizmetler	Evet	Evet	12 milyon B (540.832 ABD Doları)	2021
Özbekistan	15	Dijital hizmetler	Evet	Evet	1 milyar Özbekistan Somu (92.110 ABD Doları)	2020
Vietnam	2-5	Finansal kurumların e-ticaret yoluyla mal ve hizmet tedarikleri için stopaj uygulaması KDV bileşenini içerir.	Uygulanamaz	Evet	-	2021

Kaynak: Mullins, 2022: 27- 28

Dijital hizmetlerin küresel ölçekte artmasıyla birlikte birçok ülke, yabancı dijital hizmet sağlayıcılarını kendi KDV rejimlerine dahil ederek vergi tabanlarını korumaya çalışmaktadır. Tablo 12 incelendiğinde, KDV oranlarının ülkeden ülkeye %2 ile %20 arasında değiştiği, kapsamın ise Hindistan, Endonezya, Singapur gibi bazı ülkelere geniş dijital hizmetleri kapsadığı, Pakistan, Malezya, Çin gibi ülkelere ise yalnızca belirli faaliyetlerle sınırlı olduğu görülmektedir. Birçok ülke, yabancı sağlayıcıların KDV yükümlülüğünü yerine getirmesi için kayıt zorunluluğu ve gelir eşikleri belirlemiş, bu sayede küçük ölçekli işletmeler muaf tutulurken, çok uluslu şirketler vergilendirme kapsamına alınmıştır. Uygulamanın yürürlüğe giriş yılları incelendiğinde, çoğu düzenlemenin 2019 sonrası hayata geçtiği görülmektedir. Bu durum, OECD ve diğer uluslararası platformlarda küresel bir uzlaşma sağlanmadan ülkelerin kendi KDV rejimleriyle yabancı dijital hizmet sağlayıcılarını vergilendirme yoluna gittiğini göstermektedir.

Endonezya’da dijital hizmetler için KDV oranı, Ocak 2025’ten itibaren geçerli olan artışın ardından %12 olarak belirlenmiştir. Yabancı hizmet sağlayıcılar ve dijital pazar yerleri, eğer Endonezyalı kullanıcılarla gerçekleştirdikleri 600 milyon Endonezya Rupiah’ını aşarsa veya yıllık 12.000’den fazla kullanıcıya hizmet sunarlarsa, KDV tahsildarı olarak kaydolmakla yükümlüdür (Medina, 2025).

Tayland'da standart KDV oranı %10 olmakla birlikte, bu oran geçici olarak düşürülmüş ve 30 Eylül 2025'e kadar %7 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. Tayland'da KDV kaydı bulunmayan müşterilere yönelik elektronik hizmet sunan yerleşik olmayan hizmet sağlayıcılar ve dijital platform operatörleri, eğer yıllık gelirleri 1,8 milyon Tayland bahtını aşarsa; Tayland Gelir İdaresi'nin çevrimiçi sistemi üzerinden KDV mükellefi olarak kayıt yaptırmakla, aylık KDV beyannamesi vermekle ve girdi vergisi indirimi hakkı olmaksızın tahsil edilen KDV'yi ödemekle yükümlüdür (PwC, 2025a).

Vietnam'da %0, %5 ve %10 olmak üzere üç KDV oranı bulunmaktadır. %10'luk standart oran, çoğu mal ve hizmetin tedariki için geçerlidir. %5'lik indirimli oran, tipik olarak temel mal ve hizmetler, ilaç ve tıbbi ekipman, bilimsel ve teknik hizmetler, çeşitli tarımsal ürün ve hizmetler ve sosyal konutlar için geçerlidir. %0 oranı ise, diğerlerinin yanı sıra, deniz aşırı veya vergiden muaf bölgelere satılan ve Vietnam dışında veya vergiden muaf bölgelerde tüketilenler gibi ihraç edilen mal ve hizmetler için geçerlidir. Bunlar; ihracat için işlenen belirli mallar, yurtdışı ve vergiden muaf bölgelerde inşaat, kurulum ve denizyolu ve uluslararası taşımacılık hizmetleridir (Vu, 2025).

Filipinler İç Gelir Bürosu tarafından 17 Ocak 2025 tarihinde yayımlanan uygulama yönetmeliklerine göre, hizmetlerin Filipinler'de tüketildiği durumlarda, bu hizmetlerin yerleşik ya da yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulması fark etmeksizin, %12 oranında KDV uygulanacaktır (Gimelo, 2025). Filipinler'de %12'lik KDV, artık Amazon, Shein, Temu gibi uluslararası e-ticaret platformlarından yapılan satın alımların yanı sıra Netflix, Disney+ gibi dijital içerik akış hizmetleri için de geçerlidir (Yu, 2024). Filipin hükümeti, 2025-2029 yılları arasında dijital hizmetlerden alınacak KDV yoluyla yaklaşık 105 milyar Filipin pesosu (yaklaşık 1,9 milyar ABD doları) gelir elde etmeyi hedeflemektedir (Reuters, 2024).

Kenya'da KDV (Dijital Pazar Yeri Malzemeleri) düzenlemeleri, 2020 yılında yayımlanmıştır. Bu düzenlemeler, yalnızca işletmeden tüketiciye elektronik hizmetler sağlayan yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcılarını kapsamakta olup, 1 Nisan 2021 tarihinde fiilen yürürlüğe girmiştir. 1 Temmuz 2021 tarihinde yürürlüğe giren 2022 Finans Kanunu ile bu kapsam işletmeden işletmeye dijital hizmet tedarikçilerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Kenya, dijital hizmet vergilendirme rejimi kapsamında, Kenyalı tüketicilere dijital hizmet sunan yerleşik olmayan sağlayıcılar için KDV kayıt eşiği belirlemiştir. Buna göre, yıllık 5 milyon Kenya Şilini (yaklaşık 45.000 ABD doları) ciroyu aşan yabancı dijital hizmet sağlayıcıları, Kenya Gelir İdaresi'ne KDV mükellefi olarak kaydolmak zorundadır. Bu kapsamda, söz konusu hizmet sağlayıcılar, her bir tedarikten %16 oranında KDV tahsil etmek ve Kenya Gelir İdaresi'ne beyan etmekle yükümlüdür (Tax Aggregatör Portal, t.y.; PwC, 2024).

Güney Afrika'da, 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, elektronik hizmetler kapsamında faaliyet gösteren ve ardışık bir 12 aylık dönemde 1 milyon Güney Afrika Randı (ZAR) tutarında vergilendirilebilir tedarikte bulunan her gerçek veya tüzel kişinin, KDV mükellefi olarak

kayıt yaptırmayı ve gerçekleştirdiği elektronik hizmet tedarikinden %15 oranında KDV hesaplaması zorunlu hale getirilmiştir (PwC, 2024).

Çin’de, %13, %9 ve %6 olmak üzere üç farklı standart KDV oranı bulunmaktadır. Ayrıca bazı mal ve hizmetler için %0 oranı veya çeşitli muafiyetler uygulanmaktadır. Çin’de dijital ekonomi kapsamındaki hizmetler, genel olarak %6 oranında KDV’ye tabidir (Avalara, t.y.a). Güney Kore, 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren tüketicilerine dijital veya elektronik hizmet sunan yabancı sağlayıcılar ve Pazar yerleri için %10 oranında KDV uygulamaktadır. KDV kayıt eşiği yoktur. Basitleştirilmiş bir elektronik hizmetler kaydı bulunmaktadır (VatCalc, t.y.). Birleşik Krallık’ta standart KDV oranı %20 iken, belirli mal ve hizmetler için %5 oranında KDV ve diğer ürünler için %0 oranı uygulanmaktadır. Bazı ürünler KDV’den muaftır. Genel olarak, Birleşik Krallık’ta kitaplar, dergiler ve gazeteler gibi yayınlar ile abonelik üyelikleri ve TV lisans ücretleri KDV’den muaftır (Cook, 2025).

Japonya, Ekim 2015’ten bu yana dijital veya elektronik hizmetlere %10 oranında tüketim vergisi uygulamaktadır. Bunlar: Apps, e-kitaplar, oyun, müzik, video akışı veya indirme, çevrimiçi dergiler ve gazeteler, reklam, SaaS veya bulut tabanlı yazılım ve depolama hizmetleri ile telekomünikasyondur. Ayrıca, yerleşik olmayanlar için tüketim vergisi yükümlülüğü doğuracak eşiğin, ardışık iki mali yılda 10 milyon JPY’ye ulaşması gerekmektedir (VatCalc, t.y.).

Avustralya, 1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren yerleşik olmayan sağlayıcıların tüketicilerine sattığı elektronik veya dijital hizmetlere %10 oranında KDV uygulamaya başlamıştır. Bu kapsamda, Avustralya’da yerleşik olmayan ancak Avustralya’daki bireysel tüketicilere dijital hizmetler veya ürünler sunan yabancı sağlayıcılar, yıllık satışları 75.000 Avustralya Doları’nı aştığı takdirde Dijital Hizmet Vergisi’ne tabi olmakta ve vergi mükellefi olarak kayıt yaptırmak zorundadır. Avustralya’nın elektronik hizmet tanımına, müzik, film, uygulama ve oyun akışı veya indirmeleri, e-kitaplar, çevrimiçi profesyonel hizmetler, çevrimiçi web, bulut ve depolama hizmetleri dâhildir (Avalara, t.y.b).

Norveç Maliye Bakanlığı, Norveç Vergi Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve Norveç’te hesap tutması gereken işletmeler için zorunlu dijital defter tutma ve elektronik faturalandırmanın 1 Ocak 2028 itibarıyla getirilmesi olasılığını kamuoyunun görüşüne açmıştır. Norveç’te KDV için zorunlu elektronik raporlama gereklilikleri bulunmaktadır. KDV beyannamesi Norveç’te “MVA-melding” olarak adlandırılmaktadır. KDV mükellefleri beyannamelerini SAF-T dosyası ile XML formatında dışa aktararak muhasebe verilerinin elektronik ortamda sunulmasına izin vermektedir (Edicom, 2025). Norveç, kendi ülkesindeki tüketicilere elektronik veya dijital hizmet sunan yabancı satıcılar için, 2011 yılında yürürlüğe giren “Elektronik Hizmetlerde KDV”, VOES adıyla bilinen basitleştirilmiş bir KDV uyum rejimi uygulamaktadır (VatCalc, t.y.). Norveç’te standart KDV oranı %25 olmak üzere, %15 ve %12’lik iki indirimli oranla birlikte toplam üç farklı KDV oranı uygulanmaktadır. Norveç’te yıllık satışları 50.000 NOK’u aşan tüm şirketlerin KDV için kaydolması

gerekmektedir (Eurofiscalis, 2025). Yurt dışından satın alınan uzaktan teslim edilebilir hizmetler için Norveç'te uygulanan KDV oranı %25'tir (The Norwegian Tax Administration, t.y.).

Yeni Zelenda'da KDV, 1986 yılında %10'luk standart bir oranla uygulamaya koyulmuştur. 2009 yılı itibarıyla %12,5 seviyesinde uygulanan bu oran, Eylül 2010 tarihinde, %15'e yükseltilmiştir. Güncel oran, 31 Aralık 2024 itibarıyla %19,3 olan OECD ortalama standart KDV oranının altında kalmaktadır (OECD, 2024).

Hindistan'da 1 Temmuz 2017'de yürürlüğe giren GST (Mal ve Hizmet Vergisi), ulusal düzeyde hem mal hem de hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimi üzerinden alınan tek bir katma değer vergisidir ve tüketicinin son noktasında ödenmektedir. KDV oranları mal ve hizmet kategorisine bağlı olarak %5, %12, %18 ve %28 olmak üzere dört ana vergi dilimi üzerinden uygulanmaktadır (PwC, 2025b ve India Briefing, t.y.). 1 Temmuz 2017 itibarıyla, Hindistan'da ikamet etmeyen dijital veya elektronik hizmet sağlayıcıları, Hindistan'daki bireysel tüketicilere sundukları hizmetler üzerinden Entegre Mal ve Hizmet Vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Hindistan'daki mevcut GST oranı, çoğu dijital hizmet için %18 seviyesindedir. Hindistan, Çevrimiçi Bilgi Veritabanı Erişimi ve Alma (OIDAR) hizmetlerini, GST kapsamında vergilendirilebilir hizmetler arasında sınıflandırmaktadır (VatCalc, t.y.). OIDAR hizmetleri, internet veya elektronik bir ağ üzerinden bilgi teknolojisinin sunumuna aracılık eden ve doğası gereği bilgi teknolojisinin aracılığı olmadan sunulması mümkün olmayan hizmetleri ifade etmektedir (Rajput, 2025).

Haziran 2020 itibarıyla, Meksika, yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcıları için KDV kuralları yürürlüğe koymuştur. Bu kapsamda hem B2B hem de B2C işlemler için, Meksika'da faaliyet gösteren yabancı dijital hizmet sağlayıcılarının KDV mükellefi olmaları zorunlu hale gelmiştir. Meksika'da etkilenen dijital hizmet satışlarına genellikle %16 oranında KDV uygulanmaktadır (Fonoa, 2023).

Malezya, 1 Ocak 2021 tarihinde Dijital Hizmetler Vergisi'ni yürürlüğe koymuştur. Bu sistem kapsamında, yıllık dijital hizmet geliri 500.000 Malezya Ringgiti'ni aşan yabancı dijital hizmet sağlayıcılarına vergi yükümlülüğü getirilmiştir. Başlangıçta %6 olarak uygulanan oran, 1 Mart 2024 itibarıyla %8'e yükseltilmiştir (ITIF, 2025).

Kolombiya'da KDV, yerel adıyla IVA, mal ve hizmetlerin satışına uygulanan temel dolaylı vergi türüdür. Standart KDV oranı %19 olarak belirlenmiştir. Ancak, devlet tarafından temel ihtiyaçların karşılanması ve belirli stratejik sektörlerin desteklenmesi amacıyla bazı ürün ve hizmetlerde indirimli oranlar %5 ve %0 olarak uygulanmaktadır (Compliance Centre, 2025).

16 Ocak 2025 tarihinde Brezilya, ülke tarihindeki en kapsamlı vergi reformlarından birini yürürlüğe koyarak 214 sayılı Tamamlayıcı Yasayı kabul etmiştir. Bu reform, Brezilya'nın son derece karmaşık ve parçalı olan mevcut tüketim vergisi sistemini ikili KDV modeli ile değiştirmeyi amaçlamaktadır. Yeni sistem kapsamında uygulanacak birleşik KDV oranının %26,5 ile %28 arasında değişmesi beklenmektedir. Bu yeni sistemin 2026'dan itibaren uygulanması

planlanmaktadır. Brezilya'nın KDV oranı şu anda küresel olarak en yüksekler arasında yer almakta ve Hindistan'ın %18 GST'sini ve AB'nin %20 KDV ortalamasını geride bırakmaktadır (TaxDo, 2025).



SONUÇ ve ÖNERİLER

Dijitalleşme, ekonomik büyüme ve inovasyonu hızlandırırken uluslararası vergi sistemini ciddi biçimde zorlamaktadır. Geleneksel vergi yasaları, fiziksel varlık ve ülke sınırlarına dayalı iken dijital şirketler, maddi varlık olmadan faaliyet gösterebilmekte, veriyi sınır ötesi toplayabilmekte ve kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırabilmektedir. Bu durum, matrah aşındırma, kâr kaydırma, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, stopaj vergisinden kaçınma gibi sorunları derinleştirerek çifte vergilendirme ve vergi geliri kayıplarına neden olmaktadır. Doğrudan vergilerde, daimî iş yeri, verinin değeri ve gelir türlerinin karakterizasyonu gibi kavramlar belirsizleşmiş; dolaylı vergilerde ise özellikle KDV'nin menşe- varış ilkeleri arasındaki fark ve çevrimiçi satışların tespiti kritik hale gelmiştir.

Küresel ekonominin dijitalleşmesi, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanarak vergi yükümlülüklerini azaltmalarına zemin hazırlamıştır. Bu durum, OECD ve G20 iş birliğinde geliştirilen BEPS eylem planının hayata geçirilmesinde en önemli motivasyonlardan birini oluşturmuştur. BEPS Eylem Planı, dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunların çözümüne yönelik olarak geliştirilen 15 eylemden oluşan kapsamlı bir reform paketidir. Planın 1. Eylemi, dijital ekonominin yol açtığı vergisel zorluklara odaklanmaktadır. Bu bağlamda temel sorun, dijital mal ve hizmetlerin tedarikinde katma değer vergisi ve dijital hizmet vergisi uygulamalarındaki yetersizlikten kaynaklanmaktadır. Özellikle düşük değerli mallar için muafiyetlerin uygulanması ve çevrimiçi satışlardan vergi tahsil edilmemesi, önemli bir vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca vergilendirilebilir gelirin onu üreten faaliyetlerden yapay biçimde ayrıştırılması da sistemin işleyişinde ciddi bir sorun teşkil etmektedir.

BEPS'in bazı araçları, ülkeler arasında vergi rekabetini azaltmak yerine hızlandırıcı bir etki yaratmıştır. Bu durum, ülkeler arasında uyumlu bir vergi politikasına duyulan ihtiyacı açıkça ortaya koymuş ve OECD tarafından geliştirilen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi mekanizmasının temel gerekçelerinden birini oluşturmuştur. Çok uluslu şirketlerin uyguladığı karmaşık vergi planlama stratejileri, özellikle BEPS kapsamındaki açıklar yoluyla vergi tabanının aşındırılmasına yol açmaktadır. Hibrit uyumsuzluklar, anlaşma istismarı ve yapay iş yeri oluşturma gibi agresif vergi planlama yöntemlerine karşı BEPS eylem planı çerçevesinde etkili önlemler alınması önem arz etmektedir.

BEPS Kapsayıcı Çerçevesi, ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte ortaya çıkan sorunlara çözüm üretmek amacıyla iki sütunlu bir yaklaşım önermiştir. Bu kapsamda öngörülen Sütun 1, vergi haklarının yalnızca ikametgâh veya fiziksel varlık kriterlerine bağlı olmaksızın, çok uluslu işletmelerin önemli ölçüde kâr elde ettikleri pazar yargı bölgelerine tahsis edilmesine odaklanmaktadır. Buna göre, küresel cirosu 20 milyar avro'nun üzerinde olan ve vergiden önceki kâr

marjı %10'un üzerinde bulunan çok uluslu işletmeler bu gruba girmektedir. Ayrıca, söz konusu eşik değer, uygulamanın istikrar kazanması ve deneyimlerin değerlendirilmesi sonrasında yedi yıl içinde 10 milyar avro 'ya düşürülebilecek esnekliğe sahiptir. Böylelikle, başlangıçta en büyük ve en kârlı işletmeler hedeflenmekte, ilerleyen süreçte ise kapsama giren işletmelerin sayısının artırılması öngörülmektedir. Kapsam dâhilindeki çok uluslu gruplar açısından, %10'luk kâr marjının üzerinde elde edilen kârların %25'i, formül esaslı bir yaklaşımla faaliyet gösteren pazar yargı bölgelerine yeniden tahsis edilecektir. Bu yeniden tahsis kâr tutarı, uluslararası vergi literatüründe Tutar A olarak adlandırılmaktadır. Böylelikle, yüksek kârlılık düzeyine ulaşan çok uluslu şirketlerin yalnızca merkez ülkelerinde değil, ekonomik değer yaratımının gerçekleştiği pazar ülkelerinde de vergilendirilmesi sağlanarak, küresel ölçekte daha adil vergi dağılımı hedeflenmektedir. Tutar B ise, mevcut transfer fiyatlandırması kurallarının daha sade ve öngörülebilir bir yapıya kavuşturulmasını amaçlamaktadır.

Sütun 2 kapsamında farklı bölgelerde faaliyet gösteren binlerce çok uluslu grup, %15 oranında belirlenen küresel asgari kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Buna göre, yıllık gelirleri en az 750 milyon avro olan çok uluslu gruplar bu düzenleme kapsamına girmektedir. Vergi haklarının yeniden dağıtımı sonucunda bir ülkeye tahsis edilen kârlar eğer söz konusu ülkede hâlihazırda çok düşük bir vergi oranına tabi tutuluyorsa, reformun amaçlanan etkinliği sağlanamayacaktır. Bu nedenle kurumlar vergisi oranlarının yapay biçimde düşürülmesi engellenmeli ve küresel asgari vergi tabanı korunmalıdır. Ayrıca İkinci Sütun olmadan Birinci Sütun' un da tam anlamıyla işlevsel olması mümkün değildir. Bu sebeple OECD'nin 1. ve 2. Sütun mekanizmalarının eş zamanlı ve uyumlu biçimde uygulanması sağlanmalıdır.

OECD'nin 1. Sütun düzenlemesinde dijital hizmet vergilerinin kaldırılması ve yerine yeni bir vergi getirilmemesi öngörülmektedir. Bununla birlikte ülkelerin ulusal çıkarları doğrultusunda bu vergileri sürdürmeleri, küresel düzeyde bir vergi birliğinin sağlanmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle, tek taraflı dijital hizmet vergilerinin uluslararası uzlaşuya paralel olarak kademeli biçimde yürürlükten kaldırılması ve aynı gelir düzeyini hedefleyen yeni ulusal vergilerin yürürlüğe konulmaması gerekmektedir. Öncelikle ülkelerin, uluslararası vergi adaletini sağlamak ve çok uluslu dijital işletmelerin faaliyetlerinden doğan matrah aşındırma riskini azaltmak amacıyla standartlaştırılmış bir dijital hizmet vergisi çerçevesinde birlikte hareket etmesi gerekmektedir. Bu geçiş döneminin hem ulusal idareler hem de mükellefler açısından öngörülebilirlik ve idari uyum avantajı sunarak, farklı oran ve uygulamaların yarattığı çifte vergilendirme ile ticari gerilimleri sınırlandıracağı düşünülmektedir. Ardından BEPS Sütun 1 uygulaması ile uyumlu biçimde, bu geçici vergilendirme aracı kademeli olarak yürürlükten kaldırılmalı ve yerini dijital ekonominin küresel ölçekte kapsayıcı bir vergi paylaşımına imkân tanıyan kalıcı uluslararası düzenlemelere bırakılmalıdır.

Bugün itibarıyla küresel asgari kurumlar vergisine ilişkin mevzuatı kabul etmiş ülkeler arasında Belçika, Brezilya, Kanada, Finlandiya, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Malta, Güney Afrika, Güney Kore ve Türkiye yer almaktadır. Bu durum, söz konusu ülkelerin dijital hizmet

vergilerini kaldırmayı ve bunların yerine yeni bir ulusal vergi getirmemeyi taahhüt ettikleri anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, ülkelerin dijital hizmet vergisine yönelik yaklaşımları hem vergi oranları hem de uygulama takvimleri açısından farklılık göstermektedir. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'nin uygulanma zamanına bakıldığında, 2024 yılında IRR ve QDMTT mekanizmalarının eş zamanlı olarak uygulanmaya başlanması, küresel asgari kurumlar vergisinin ilk aşamada etkin bir şekilde hayata geçirilmesini sağlamıştır. UTPR'nin 2025 yılı itibarıyla yürürlüğe girmesi planlanmakta olup bu yaklaşım OECD tarafından öngörülen kademeli geçiş sürecine uygunluk göstermektedir.

Küresel asgari kurumlar vergisi, Sütun 2 uygulamaları çerçevesinde, ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Özellikle ABD ve İngiltere gibi çok uluslu şirketleri barındıran ülkeler, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamalarına tam olarak dahil olmaması sebebiyle dikkat çekmektedir. ABD, GILTI rejimi üzerinden kendi asgari kurumlar vergisini uygulamakla birlikte, nominal %21 oranına rağmen fiili oranların çeşitli istisna ve indirimler nedeniyle %15'in altına düşmesi, OECD'nin önerdiği küresel asgari vergi ile uyumsuzluk yaratmaktadır. Ayrıca ABD Senatosu'ndaki yüksek onay barajı bu sürecin yakın vadede ilerlemesini zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda, yatırımcıları ve işletmeleri çekmek için sadece vergi indirimleri değil, alt yapı desteği, eğitim desteği, teknoloji transferi ve bürokratik kolaylık gibi teşvikler kullanılmalıdır. Belçika, mevcut vergi ön ödeme sistemine entegrasyon sağlarken, Avusturya OECD'nin kurallarını benimseyerek vergi matrahını korumayı hedeflemiştir. Fransa ayrıntılı raporlama ve yüksek cezai yaptırımlarla en sıkı uygulayıcı ülkelerden biri olurken, Almanya adil vergilendirme ve rekabeti koruma bakış açısıyla hareket etmiştir. İtalya, küresel uzlaşmanın başarısına dair şüphelerini dile getirse de geçiş dönemi güvenli limanlar yaratarak uyum maliyetlerini azaltmaya yönelmiştir. Kanada, yerel asgari vergisini devreye sokarken, Brezilya yalnızca kendi sınırları içindeki kazançları kapsayan içe dönük bir model geliştirmiştir. Japonya ise nihai ana kuruluşları ülkesinde bulunan çok uluslu grupları hedef alarak gelir dahil etme kuralı üzerinden düzenlemeyi hayata geçirmiştir. Genel olarak bakıldığında, Avrupa ülkeleri, Belçika, Fransa, Almanya, İtalya, uygulamayı hızlı ve bütüncül şekilde hayata geçirirken; Kanada, Avusturya ve Japonya gibi gelişmiş ekonomiler daha vergisel istikrar ve adil rekabet kaygılarıyla adım atmıştır. Brezilya gibi gelişmekte olan ekonomiler ise daha çok ulusal gelir artırma odaklı ve sınırlı kapsamlı düzenlemeler getirmiştir. Türkiye özelinde ise 28 Temmuz 2024 tarihinde 2. Sütun'un onaylanması ve 2 Ağustos 2024'te yürürlüğe girmesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve ilgili geçici maddeler, %10'luk bir asgari kurumlar vergisi oranıyla uluslararası yükümlülöklere uyumlu bir çerçeve oluşturmuştur. Türkiye, dijital hizmet vergisinin kaldırılması sürecinde uyumlu bir geçiş stratejisi oluşturulmalı, kamu gelirlerinde kayıp yaşamamak için katma değer vergisi ve stopaj vergisini güçlendirmelidir. Tüm bu farklılıklara rağmen ortak amaç, vergi matrahı erozyonunu önlemek ve çok uluslu şirketlerin adil şekilde vergilendirilmesini sağlamaktır.

Dijital ekonomi, vergisel açıdan üç temel araç üzerinden düzenlenmelidir. Bunlar; katma değer vergisi, stopaj vergisi ve dijital hizmet vergisidir. Özellikle dijital hizmet vergisi, son yıllarda birçok

ülke tarafından hayata geçirilmiş olup, uygulama oranları, eşik değerleri ve kapsamı bakımından ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Dijital hizmet vergisi uygulayan ülkeler arasında Avusturya, Brezilya, Belçika, Kanada, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Hindistan, Endonezya, İtalya, Kenya, Letonya, Norveç, Polonya, Slovenya, İspanya, Birleşik Krallık ve Türkiye bulunmaktadır. Bu ülkelerde vergilendirme oranları %1 ile %7,5 arasında değişmektedir. Bu çeşitlilik, ülkelerin kendi ekonomik yapılarına ve mali politikalarına bağlı olarak farklı eşik ve oranlar belirlediğini ortaya koymaktadır. Birleşik Krallık dijital hizmet vergisini %2 oranında uygulamakta ve vergi kapsamını sosyal medya platformları, internet arama motorları ve çevrimiçi pazar yerleri ile sınırlamaktadır. Burada küresel gelir eşiği 623 milyon ABD Doları, yurt içi gelir eşiği ise 31,2 milyon ABD Doları olarak belirlenmiştir. Dikkat edilirse, bu küresel gelir eşiği OECD'nin öngördüğü 750 milyon avro sınırının altında kalmaktadır. Ayrıca zarar eden şirketler vergiden muaf tutulmuş, düşük kâr marjına sahip işletmeler içinse yükü hafifletici bir güvenli liman mekanizması öngörülmüştür. Böylelikle dijital ekonomide yeni girişimlerin desteklenmesi ve vergi reformlarının adil bir şekilde gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Dijital ekonomi bağlamında öne çıkan bir diğer ulusal düzenleme katma değer vergisidir. Uygulamaların yürürlüğe giriş tarihleri incelendiğinde, büyük çoğunluğunun 2019 sonrasında hayata geçirildiği görülmektedir. Bu durum, OECD ve diğer uluslararası platformlarda küresel bir uzlaşa sağlamadan, ülkelerin yabancı dijital hizmet sağlayıcılarını kendi KDV rejimleri kapsamında vergilendirme yoluna gittiklerini ortaya koymaktadır. Ülkeler standart KDV oranı olarak genellikle %20 veya daha yüksek bir oran uygulamakta olup, bu oran OECD ortalaması olan %19,3'ün üzerinde kalmaktadır. OECD ortalamasının üzerinde KDV uygulayan ülkeler, dijital hizmetler ve e-ticaret üzerinden elde edilen gelirlerinde daha yüksek vergi tahsilatı sağlamayı hedeflemektedirler. Bu, dijital ekonominin büyümesine paralel olarak ulusal vergi tabanını koruma stratejisidir. Dijital hizmetlerin kapsamında da ülkeler arası farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi için ortak bir dijital hizmet tanımı yapılmalı ve ülkeler arasında asgari bir vergilendirme standardı olmalıdır. KDV oranları, kayıt eşikleri ve uygulama kapsamındaki farklılıklar, çok uluslu dijital hizmet sağlayıcılarının farklı ülkelerde farklı vergi yükleriyle karşı karşıya kalmasına yol açmaktadır. Bu nedenle uluslararası örgütlerin öncülüğünde daha uyumlu ve standartlaştırılmış bir KDV çerçevesi geliştirilmelidir. Ayrıca uluslararası düzeyde dengeli ve makul eşikler belirlenmelidir. Dijital ekonomideki hızlı dönüşümler, vergi uygulamalarının da modernize edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda, yeni bir uygulama olan ve dijital ekonomide önemli bir araç haline gelen ve 11 Mart 2025 tarihinde kabul edilmiş olan VİDA paketinin, Ocak 2035'e kadar aşamalı olarak uygulanması planlanmaktadır. Bu reformun, dijital hizmetlerde KDV uygulamalarının etkinliğini artıracığı, vergi tabanını koruyacağı ve AB içinde daha uyumlu bir dijital ekonomi çerçevesi oluşturulmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili olarak tek taraflı dijital hizmet vergileri gibi önlemler sınırlı etki sağlarken, OECD/G20 önderliğinde geliştirilen küresel asgari kurumlar vergisi ve BEPS eylem planı, ülkelerin iş birliğiyle vergisel uyumu ve şeffaflığı artırmayı

hedeflemektedir. Tek taraflı dijital hizmet vergilerinin eksiklikleri giderilmeli, küresel asgari kurumlar vergisi çerçevesinde ortak standartlar benimsenmelidir. Dijital hizmet vergilerinin öncelikle standart bir oran ve kapsama kavuşturulması, ardından da kademeli biçimde yürürlükten kaldırılması öngörülmektedir. Bu geçiş, küresel asgari kurumlar vergisine uyumun bir parçası olmalıdır. Dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıplarının önlenmesi için ülkeler arası koordinasyon artırılmalı ve çok taraflı araçlar etkin şekilde uygulanmalıdır. Ülkeler arası bilgi paylaşımı ve veri akışı güçlendirilmelidir. Dijital ekonominin hızlı değişen yapısı göz önünde bulundurularak, vergi politikaları esnek ve dinamik olmalı, yeni teknolojilere ve iş modellerine hızlı adapte olabilecek düzenlemeler hayata geçirilmelidir. Ulusal vergi gelirlerinin güvence altına alınması, vergilemede adaletin sağlanması ve dijitalleşme ile ortaya çıkan yasal boşlukların kapatılması amacıyla vergi kanunları ve vergi sistemlerinin güncellenmesi gerekmektedir. Dijitalleşen ekonomi ve küreselleşen sermaye yapısı, uluslararası vergi politikalarında ulusal yaklaşımlardan çok taraflı iş birliğine geçişi zorunlu kılmaktadır. Dijital hizmet vergilerinin dağınık uygulamaları yerine, küresel asgari kurumlar vergisi gibi standartlaştırılmış, bağlayıcı ve adil mekanizmaların hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu mekanizma hem devletlerin vergi tabanını koruma hem de çok uluslu şirketler açısından sürdürülebilir vergi ortamı yaratma potansiyeline sahip bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Accenture (2015), “Accenture Dijitalleşme Endeksi Türkiye Sonuçları: Türkiye’nin En Dijital Şirketleri”, Accenture HBR Rapor Vodafone, (Erişim Tarihi:20.05.2024).
- Ahmed, Aftab ve Kumar, Manoj (2025), “India to Scrap Digital Ad Tax, Easing US Concerns”, Reuters, <https://www.reuters.com/world/india/india-proposes-remove-equalisation-levy-digital-services-government-source-says-2025-03-25> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- Akbulak, Yavuz (2022), “Çok Uluslu Ek Vergi (Asgari Küresel Vergi): Birleşik Krallık’ta Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Sütun 2’nin Benimsenmesi”, Legal Blog İnternet Sitesi, <https://legal.com.tr/blog/genel/cok-uluslu-ek-vergi-asgari-kuresel-vergi-birlesik-krallikta-ekonomik-isbirligi-ve-kalkinma-teskilati-sutun-2nin-benimsenmesi/?ysclid=mchkyf40xi235846569> (Erişim Tarihi:29.06.2025).
- Akçura, Arzu (2019), “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye’nin Pozisyonu”, Verginet, <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx> (Erişim Tarihi:23.07.2025).
- Akkaya, Erhan (2018), “Yüksek Frekanslı İşlemler ve Düzenleme Yaklaşımları”, https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/blog/tr/main%20menu/analizler/yuksek_frekansli_islemler (Erişim Tarihi:28.05.2024).
- Akyazı, Haydar ve Kalça, Âdem (2008), “Yeni Ekonomi ve İktisat Bilimi”, **Liberal Düşünce Dergisi**.
- Akses, Selen (2015), “AB’de Dijital Tek Pazarın Oluşturulmasına Doğru”, **İktisadi Kalkınma Vakfı**, 1-10, <https://www.ikv.org.tr/images/files/Dijital%20Tek%20Pazar%20Stratejisi%20%20Temmuz%202015.pdf> (Erişim Tarihi: 18.06.2025).
- Alm, James (2012), “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies”, **International Tax and Public Finance**, 19(1), 54–77.
- Alptürk, Ercan (2005), **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, Kazancı Matbaacılık Sanayii A.Ş., İstanbul.
- A&M Consulting Co (2024), “Digital Service Tax in Turkey”, <https://a-m.com.tr/digital-service-tax-in-turkey/> (Erişim Tarihi: 27.07.2025).

- Amano, Hugo (2024), “Brazil- Pillar Two Rules Adopted”, BDO Global, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/world-wide-tax/brazil-pillar-two-rules-adopted> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Andrenelli, Andrea ve Lopez-Gonzalez, Javier (2021), “3D printing and International Trade: What is the evidence to date?”, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0de14497-en.pdf?expires=1716745345&id=id&accname=guest&checksum=941D2701C7079B657B7267C53750F964> (Erişim Tarihi:26.05.2024).
- Aragono, Paulo Cezar (2025), “Brazil adopts top-up tax for multinational companies (BEPS Pillar II)”, <https://www.ibanet.org/Brazil-adopts-top-up-tax-for-multinational-companies> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Ariyibi, Kehinde Olagoke vd. (2024), “Addressing the Challenges of Taxation E-Commerce And Digital Services in the Globalized Economy”, **World Journal of Advanced Research and Reviews**, 24(02), 1445–1453.
- Arndt, Sven W. (1997), “Globalization and the Open Economy”, **North American Journal of Economics& Finance**, 8(1), 71-79.
- Arnett, Jeffrey Jensen (2002), The Psychology of Globalization, 57(10), 774.
- Artar, Yusuf (2019), “Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri”, Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Asquith, Richard (2025), “Poland to upgrade Digital Services Tax”, VATCalc, <https://www.vatcalc.com/poland/poland-to-upgrade-digital-services-tax> (Erişim Tarihi:24.07.2025)
- Asquith, Richard (2025), “7.5% DST on online advertising, content and platform services”, VATCalc, <https://www.vatcalc.com/turkey/turkey-7-5-digital-services-tax/> (Erişim Tarihi:27.07.2025).
- Aslam, Aqib ve Shah, Alpa (2021), Taxing the digital economy, Corporate Income Taxes under Pressure, Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed, Washington, USA: International Monetary Fund, 189-226.
- Atabey, Utku ve şamlı, Erdem (2020), “Digital Service Tax in Turkey”, Rödl & Partner, <https://www.roedl.com/insights/turkey-digital-service-tax> (Erişim Tarihi:27.07.2025).
- Auxadi (2025), “France: New Guidelines for Pillar Two Declarations”, <https://www.auxadi.com/blog/2025/06/12/france-guidelines-pillar-two-declarations> (Erişim Tarihi:02.09.2025).

- Avalara (t.y.a), “Chinese VAT Rates”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/asia/china/chinese-vat-rates.html> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Avalara (t.y.b), “GST Registration for Non-resident Providers of Digital Services”, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/oceania/australia/australian-gst-electronic-services.html> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Avi-Yonah, Reuven S. (2008), “The Oecd Harmful Tax Competition Report: A 10th Anniversary Retrospective”, Michigan Law University of Michigan Law School.
- Aydemir, Cahit ve Kaya, Mehmet (2007), “Küreselleşme Kavramı ve Ekonomik Yönü”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 6(20), 260-282.
- Aytekin, İbrahim (2013), “Küreselleşme ve Ekonomik Küreselleşme”, **Bitlik Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1(2), 123-134.
- Aytekin, Alper vd., (2016), “Yeni Bir İş Modeli: Muhasebe Alanında Bulut Bilişim”, **Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi**, ICAFR 16 Özel sayısı, 46-62.
- Baraké, Mona vd. (2022), “Revenue Effects of the Global Minimum Tax Under Pillar Two”, *Intertax*, 50(10).
- Barefoot, K. vd. (2018), “Defining and Measuring the Digital Economy”, US Department of Commerce Bureau of Economic Analysis, Washington, DC, 15, 210.
- Bezovski, Zlatko (2016), Elektronik ödeme sistemi olarak mobil ödemenin geleceği, *Avrupa İşletme ve Yönetim Dergisi*, 8(8), 127-132.
- Bianchi, Tiago (2024), “Most Popular Websites Worldwide in March 2024, Based on Share of Visits”, Statista, <https://www.statista.com/statistics/265668/global-top-websites-ranked-by-visit-share/> (Erişim Tarihi.19.06.2024).
- Binatlı, Cüneyt (2007), “Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi**, 1(1), 171-188.
- Biyan, Özgür ve Yılmaz, Güneş (2018), “A Taxation Problem Caused by Dijital Economy; Definition of Virtual Establishment”, *Current Perspectives in Public Finance*, Selçuk İpek ve Adnan Gerçek (Ed.), Peterlang, Berlin (Erişim Tarihi:25.07.2024).
- Blaschke vd. (2017), “Designing Business Models for the Digital Economy”, *Shaping the Digital Enterprise: Trends and Use Cases in Digital Innovation and Transformation*, 121-136.
- Bloomberg (2021), “Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor?”, <https://www.bloomberght.com/dst-2272056> (Erişim Tarihi:13.07.2025).

- Bloomberg Tax (2024), “The OECD and Digital Services Taxes”, <https://pro.bloombergtax.com/insights/international-tax/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/> (Erişim Tarihi:03.06.2025).
- Bloomberg Tax (2024), “France Gazettes Decree Clarifying Implementation of Pillar 2 Global Minimum Tax”, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/france-gazettes-decree-clarifying-implementation-of-pillar-2-global-minimum-tax> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Borders, Kane vd. (2023), “Digital Service Taxes”, https://shs.hal.science/halshs-04174657/file/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf (Erişim tarihi:23.05.2025)
- Boss, Greg vd. (2007), Cloud Computing, IBM White Paper, 321, 224-231.
- Bozdoğanoglu, Burçin (2024), “Kripto Varlıkların Dijital Miras Boyutu ve Veraset İntikal Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, 9(1), 151-174.
- Bryant, Miranda (2021), “Is Facebook leading us on a journey to the metaverse?”, The Guardian, <https://www.theguardian.com/technology/2021/sep/26/is-facebook-leading-us-on-a-journey-to-the-metaverse> (Erişim Tarihi:14.10.2024)
- Budak, Tamer (2017), “The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 8(2), 297-330.
- Budak, Tamer (2018), **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Bukht, Rumana ve Heeks, Richard (2017), “Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy”, Centre for Development Informatics Global Development Institute, SEED 68, https://www.researchgate.net/figure/Digital-Economy-Scope-Source-Bukht-and-Heeks-201713_fig1_341266397 (Erişim Tarihi:08.05.2024).
- Bulunmaz, Barış (2013), “Reklamcılığın Görünen Yeni Yüzü: İnternet Reklamcılığı ve Nereye Gidiyoruz?”, İnet-Tr’13 XVIII. **Türkiye’de İnternet Konferansı**, 1-10.
- Bunn, Daniel (2018), “A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax”, Tax Foundation, Fiscal Fact, 618.
- Bunn, Daniel (2019), “The Italian DST Remix”, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/blog/italy-digital-tax/> (Erişim Tarihi:24.07.2025)
- Bunn, Daniel ve Bray, Sean (2024), “The Latest on the Global Tax Agreement”, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/blog/global-tax-agreement/#timeline> (Erişim Tarihi:25.05.2025)
- Calijuri, Monica, Schpallir (2023), “Revolutionizing Taxation: Tax Administration 3.0 is already here”, **Review of International and European Economic Law**, 2(4), 1-14, <https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/78/82> (Erişim Tarihi: 19.07.2025).

- Campos, Marcio Augusto (2021), “Digital economy and international taxation: the digital revolution and its impact on the discourse of international tax law”, Université Panthéon-Sorbonne- Paris I; Universidade de Brasília, <https://theses.hal.science/tel-03697116/document> (Erişim Tarihi:24.05.2025)
- Ceci, Laura (2024), “App Stores- Statistics & Facts”, <https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/#topicOverview> (Erişim Tarihi:27.05.2024).
- Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1717932901&id=id&accname=guest&checksum=2C79355F1B2FBF0F700FF24181C972C4> (Erişim Tarihi:09.06.2024).
- Christians, Allison (2016), “BEPS and the New International Tax Order”, *BYU Law Review*, 6, 1602-1647.
- CM Advocates LLP (2021), Digital Service Tax Comes Into Effect From 1st January 2021, <https://cmadvocates.com/blog/digital-service-tax-comes-into-effect-from-1st-january-2021> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Collet, Martin (2021), “Taxation of The Digital Economy: Global Challenge, Local Responses?”, *Revue Européenne Du Droit, Governing Globalization*, 2, <https://geopolitique.eu/en/articles/taxation-of-the-digital-economy-global-challenge-local-responses/> (Erişim Tarihi: 08.06.2025)
- Compliance Centre (2025), “Get Monthly Compliance Updates in Your Inbox”, <https://www.rydoo.com/compliance/colombia/colombia-vat-rates> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- Cook, Barbara (2025), “Ultimate Guide to VAT on Digital Services for UK Business”, <https://tipalti.com/en-uk/blog/vat-on-digital-services> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Coppola, Daniela (2022), “Mobile retail commerce sales as percentage of retail e-commerce sales worldwide from 2016 to 2021”, Statista, <https://www.statista.com/statistics/806336/mobile-retail-commerce-share-worldwide/#statisticContainer> (Erişim Tarihi:03.07.2024).
- Coppola, Daniela (2024), “Mobile retail e-commerce sales in the United States from 2019 to 2027” Statista, <https://www.statista.com/statistics/249855/mobile-retail-commerce-revenue-in-the-united-states/> (Erişim Tarihi:03.07.2024).
- Coşkun, Neslihan (2004), “Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 243-258.

- Coşkun, Neslihan (2005), “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 14(1), 153-170.
- Counsel, Senior (2021), “Digital Services Tax in Poland”, Bird&Bird, <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/poland/digital-services-tax-in-poland> (Erişim Tarihi:24.07.2025)
- Crivelli, Ernesto vd. (2021), “Taxing Multinationals in Europe, European and Fiscal Affairs Departmental Paper”, No.21/12, International Monetary Fund, Washington D.C.
- Çavdar, Fatih (2017), “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 9(1), 13-27.
- Çelebi, Atahan (2016), “Ağ Etkisi ve Teknoloji Şirketlerinin Yaşam Döngüsü Üzerinde Etkisi”, 2. Üretim Kongresi, 1-6. <https://silo.tips/download/a-etks-ve-teknoloj-rketlernn-yaam-dngs-zerndek-etks> (Erişim Tarihi:01.06.2024).
- Çelik, Mehmet Sinan ve Öztürk, Mutlu Başaran (2022), “Algorithmic And High Frequency Trading Strategies In Capital Markets”, **Niğde Ömer Halisdemir Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 4(1), 77-85.
- Çelik, Mehmet Yunus (2012), Boyutları ve Farklı Algılarıyla Küreselleşme, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(32), 57-58.
- Dabla-Norris, Era vd. (2021), “Digitalization and Taxation in Asia, Asia-Pacific and Fiscal Affairs Departments, Departmental Paper”, International Monetary Fund, Washington D.C.
- Damga Vergisi Kanunu (1964), **T. C. Resmî Gazete**, 11751, (11.07.1964).
- DATAREPORTL (2021), Digital 2021 October Global Statshot Report—Datareportal –Global Digital Insights, <https://datareportal.com/reports/digital-2021-october-global-statshot> (Erişim Tarihi: 04.09.2024)
- Deloitte (2021), “Guidance Issued on Digital Services Tax, Payment and Filing Obligations Deferred”, https://www.taxathand.com/article/17457/Italy/2021/Guidance-issued-on-digital-services-tax-payment-and-filing-obligations-deferred?id=gx:2em:3na:4wta_2021_04_16:5eng:6tax&sfid=7011O0000038lGiQAI (Erişim Tarihi:22.07.2025).
- _____ (2021), “Taxing the Digital Economy – VAT Changes in 2021”, <https://www.deloitte.com/ie/en/services/tax/research/itm-taxing-the-digital-economy-vat-changes-in-2021.html> (Erişim Tarihi:29.07.2025).

- (2022), “E-ticareti Öne Çıkan Başarısı, Tüketici Davranışlarında Değişim ve Dijitalleşme”, <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/consulting/articles/E-ticaretin-one-cikan-basarisi-2022.html> (Erişim Tarihi:31.05.2024).
- Diclehan, Başak (2016), “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları”, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf> (Erişim Tarihi: 10.07.2025)
- Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019), **T. C. Resmî Gazete**, 30971, (07.12.2019).
- Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (2020), **T.C. Resmî Gazete**, 31074, (20.03.2020).
- Digital Policy Alert (t.y), Switzerland: Swiss Tax Authority adopted guidance for VAT platform taxation obligations under Swiss VAT Act, <https://digitalpolicyalert.org/event/29114-swiss-tax-authority-adopted-platform-taxation-regulation-under-vat-act> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- Dilekçi, Ceren (2018), Borsa İstanbul Gözünden Yüksek Frekanslı İşlemler, Bloomberght, <https://www.bloomberght.com/yorum/ceren-dilekci/2182840-borsa-istanbul-gozunden-yuksek-frekansli-islemler> (Erişim Tarihi:28.05.2024).
- Dinis, Diogo Gonçalves vd. (2021), Assessing the wider impact of Portugal’s ‘Netflix tax’, ITR, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycq1ybdops/assessing-the-wider-impact-of-portugals-netflix-tax> (Erişim Tarihi:26.07.2025)
- Dixon, Stacy Jo (2024), “Number of Social Media Users Worldwide From 2017 to 2028”, Statista, <https://www.statista.com/statistics/278414/number-of-worldwide-social-network-users/> (Erişim Tarihi:27.05.2024).
- Doksat, Canan vd., (2023), “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yıllık Vergi Hukuku Bülteni”, **Erdem & Erdem Hukuk Bürosu**, <https://www.erdem-erdem.av.tr/uploads/file/dijital-ekonominin-vergilendirilmesine-iliskin-yillik-vergi-hukuku-bulteni-2023-tr.pdf> (Erişim Tarihi:25.05.2025).
- Ebert, Christof ve Duarte, Carlos Henrique Cabral (2018), “Digital Transformation”, IEEE Softw, 35(4), 16-21.
- Edicom (2025), Ministry of Finance Consultation on the Launch of Digital Bookkeeping and E-Invoicing, <https://edicomgroup.com/blog/norway-requires-a-new-electronic-tax-reporting> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- Ekinci, Erdal vd. (2022), Türkiye: Digital Services Tax (DST) – New precedential court victories released!, <https://www.globalcompliancenews.com/2022/03/13/turkey-digital-services-tax-dst-new-precedential-court-victories-released280222/> (Erişim Tarihi:27.07.2025).

Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (2014), **T. C. Resmî Gazete**, 6563. (23.10.2014).

Enache, Cristina (2025), “Digital Services Taxes in Europe, 2025”, Tax Foundation Europe, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/> (Erişim Tarihi:22.07.2025).

Ergen, Zuhale ve Kılınçkaya, Leman (2014), “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, 21(21), 282-384.

Ernst & Young (2020), “Turkey’s 7.5% Digital Services Tax to be effective 1 March 2020”, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5068-turkeys-75-percent-digital-services-tax-to-be-effective-1-march-2020> (Erişim Tarihi:27.07.2025).

_____ (2022), Denmark publishes draft bill introducing a cultural levy of 6% on turnover generated by Danish and EU-based digital streaming platforms and services in Denmark, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2022-5811-denmark-publishes-draft-bill-introducing-a-cultural-levy-of-6-percent-on-turnover-generated-by-danish-and-eu-based-digital-streaming-platforms-and-services-in-denmark> (Erişim Tarihi:26.07.2025).

_____ (t.y.), “Applications of OECD Pillar 2 regulation in different countries”, https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/uluslararası-vergi-hizmetleri/oecd-sutun-2-duzenlemesinin-farkli-ulkelerdeki-uygulamaları?ysclid=mdu08v8vk3399101558 (Erişim Tarihi:02.08.2025).

_____ (2025), “France publishes the new declaration form for CbCR and Pillar Two notification”, https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/france-publishes-the-new-declaration-form-for-cbcr-and-pillar-two-notification (Erişim Tarihi:02.09.2025).

Eroğlu, Onur ve Aksu, Hüseyin (2019), “Dijital Ekonominin Getirdiği Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi”, **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 7(4), 59-78.

Ersoy, Gizem (2024), “Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesinde Denetim Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 22, 1523-1543.

E-Ticaret Bilgi Platformu (2025), <https://etbis.ticaret.gov.tr/> (Erişim Tarihi:03.11.2025)

Eurofiscalis (2025), “VAT in Norway: A Comprehensive Guide for Businesses”, <https://www.eurofiscalis.com/en/vat-in-norway-a-guide-eurofiscalis> (Erişim Tarihi:07.08.2025).

European Commission (t.y.a), “Fair Taxation of the Digital Economy”, https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/152963/Commission_powerpoint.pdf (Erişim Tarihi:08.06.2025)

- _____ (t.y.b), “The One Stop Shop”, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_en (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- _____ (t.y.c), “VAT One Stop Shop”, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- _____ (2017), Aggressive tax planning indicators: Final report, European Commission, Taxation Papers, Working Paper No.71, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp_.pdf (Erişim Tarihi: 07.12.2024).
- _____ (2017a), “Shaping the Digital Single Market”, <https://web.archive.org/web/20171008045954/https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/policies/shaping-digital-single-market> (Erişim Tarihi:22.08.2025).
- _____ (2018), “Digital Economy and Society”, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9a727db8-6220-11e8-ab9c-01aa75ed71a1/language-en> (Erişim Tarihi:22.08.2025).
- _____ (2018a), “European Commission Proposes New Rules on the Taxation of the Digital Economy”, <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/direct-tax-newsletter-n-7-2018.pdf> (Erişim Tarihi:22.08.2025).
- _____ (2025), “Adoption of the VAT in the Digital Age Package”, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/adoption-vat-digital-age-package-2025-03-11_en (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- European Parliament (2018), “Fair Taxation of the Digital Economy”, [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_ATA\(2018\)630327](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_ATA(2018)630327) (Erişim Tarihi:22.08.2025).
- European Union (2023), “VAT on Digital Services (MOSS scheme)”, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_en.htm (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- Eurostat (2018), “Internet Advertising of Businesses- Statistics on Use of Ads”, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Internet_advertising_of_businesses_-_statistics_on_usage_of_ads (Erişim Tarihi:31.05.2024).
- Fang, Wei (2023), “Tax Certainty in the Digital Economy in the Perspective of a Two-Pillar Program, Modern Economics & Management Forum”, 4(4), 85

- Fonao (2023), “VAT on Digital & Electronic Services in Portugal”, <https://www.fonao.com/resources/country-tax-guides/portugal/tax-on-digital-services> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Fonao (2023), “VAT on Digital & Electronic Services in Mexico”, https://www.fonao.com/resources/country-tax-guides/mexico/tax-on-digital-services?utm_source=chatgpt.com#digital-reporting-requirements-for-cross-border-digital-services (Erişim Tarihi: 07.08.2025).
- Federal Ministry of Finance (2024), “A Worldwide Reform to Promote Fair Taxation and Fair Competition”, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Taxation/Global-Minimum-Tax/global-minimum-tax.html> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Fisco Oggi (2025), “Parent Company Joins a Eu Vat Group, No Vat Exemption for Transactions Between UK and Italian Branches”, <https://www.fiscooggi.it/portale/tax-pills> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Fonte, Giuseppe (2024), Italy Says Global Minimum Tax on Multinationals Set to Fail, <https://www.reuters.com/markets/europe/italy-says-global-minimum-tax-multinationals-set-fail-2024-03-13> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Ftouhi, Khaoula, ve Ghardallou, Wafa (2020), “International Tax Planning Techniques: A Review of the Literature”, *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 329-343.
- Fuest, Clemens vd. (2013), “Profit shifting and" aggressive" tax planning by multinational firms: issues and options for reform”, *World Tax J.*, 307.
- Gambini, Antonio (2013), *Les mécanismes de l’injustice fiscale mondiale*, Charg  de recherche Financement du développement au CNCD-11.11.11.
- Gelir Vergisi Kanunu (1961), **T. C. Resm  Gazete**, 10700, (06.01.1961).
- Gider Vergileri Kanunu (1956), **T. C. Resm  Gazete**, 6802, (13.07.1956).
- Gimelo, Micah Alvin S. (2025), “BDO Indirect Tax News: Philippines - VAT Applies to Digital Service Providers”, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/indirect-tax/philippines-vat-applies-to-digital-service-providers> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Global VAT Compliance, t.y.), “Kenya: Digital Services Tax abolished as of December 27, 2024”, <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/kenya-abolishes-digital-tax/> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Government of Canada (2025), Global minimum tax, <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/global-minimum-tax.html> (Erişim Tarihi:02.09.2025).

- Gökalp, Ebru vd. (2018), “Dijital Dönüşümün İstihdama Etkisi: Mesleki Açıdan Fırsatlar ve Tehditler”, **5. International Management Information Systems Conference**, 24-26.
- Gölçek, Ali Gökhan (2023), “Dijital Ekonomide Vergi Planlaması: Vergilemede Zorluklar ve Fırsatlar”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16 (2), 543-573.
- Graetz, Michael J. (2021), “A Major Simplification of the OECD’s Pillar 1 Proposal”, **Columbia Law School**, 101(2), 199-211.
- GrantThornton (2024), Pillar 2: Updates from key jurisdictions, <https://www.grantthornton.com/insights/articles/tax/2024/key-updates-on-the-global-implementation-of-pillar-2> (Erişim tarihi:02.08.2025).
- Gravelle, Jane. G. (2015), “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”, Congressional Research Service Report, [http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/ key_workplace](http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/key_workplace), (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Gu, Eric vd., (2017), Metaverse, Metaverse White Paper, https://www.cryptoground.com/storage/files/1527489073_Metaverse-white-paper-v2.1-EN.pdf (Erişim tarihi:14.10.2024)
- Guo, Yi vd., (2022), “Taxation Strategies For The Governance of Digital Business Model: An Example Of China, Frontiers in Psychology”, <https://www.frontiersin.org/journals/psychology/articles/10.3389/fpsyg.2022.1013228/full> (Erişim Tarihi: 29.05.2025)
- Güç Alioğlu, Özlem (2024), “To B or not to B – OECD Pillar 1 Amount B Türk Şirketler İçin Ne Anlama Geliyor?”, PWC İnternet Sitesi, <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/ozlem-guc-alioglu/to-b-or-not-to-b-oecd-pillar-1-amount-b-turk-sirketler-icin-ne-anlama-geliyor.html> (Erişim Tarihi:29.06.2025)
- Gündüz, Zeki (2006), “Türkiye’ de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?”, **Mali Çözüm Dergisi**, (73), <https://www.muhasibetr.com/makaleler/020/?ysclid=me ydxnfgo0895347032> (Erişim Tarihi:30.08.2025)
- G20 Digital Economy Task Force (2016), “G2O Digital Economy Development and Cooperation Initiative”, 31(3), 417-433 <https://www.mofa.go.jp/files/000185874.pdf> (Erişim Tarihi:15.04.2024).
- Hadzhieva, Eli (2016), “Tax Challenges in the Digital Economy, European Parliament”, Policy Departman A: Economic and Scientific Policy, (Erişim Tarihi:30.08.2024)

- Hart, Jeffrey A. (2010), "Globalization and Digitalization", ResearchGate, https://www.researchgate.net/publication/277712506_Globalization_and_Digitalization (Erişim Tarihi: 14.04.2024).
- Harpaz, Assaf (2021), Taxation of the digital economy: Adapting a twentieth-century tax system to a twenty-first-century economy, *Yale J. Int'l L.*, 46, 57.
- Hodgkin, Elliott (2025), Pillar two tax adoption sparks corporate uncertainty in Brazil, <https://latinlawyer.com/lacca/article/pillar-two-tax-adoption-sparks-corporate-uncertainty-in-brazil> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Hodžić, Sabina (2018), Tax Administrative Challenges of The Digital Economy: The Croatian 164 Experience, *Journal of Tax Research*, 16(3), 762-779.
- Howden, James Andrew (2021), "Mobile commerce trends, statistics and implications for the future", *Mobile Transaction*, <https://www.mobiletransaction.org/mobile-commerce-trends-statistics-implications> (Erişim Tarihi: 28.07.2025).
- Hungerland, Fabian vd. (2015), The digital economy (No. 21e), *Strategy 2030-Wealth and Life in the Next Generation*.
- IBFD (2025), VAT in the Digital Age (ViDA), <https://research.ibfd.org/home/content/vat-digital-age-vida> (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- ICAEW (2019), "Digitization of Tax: International Perspectives", <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx> (Erişim Tarihi: 14.04.2024)
- Irkinovich, N.R. (2022), "The Digital Economy Today", *Academicia Globe:Inderscience Research*, 3(10), 198-203.
- India Briefing (t.y.), India Goods and Services Tax (GST), <https://www.india-briefing.com/doing-business-guide/india/taxation-and-accounting/country-wise-tax-structure/goods-and-services-tax-gst> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- _____ (2025a), "Poland's Digital Tax Policy", <https://itif.org/publications/2025/02/11/poland-digital-tax-policy>, (Erişim Tarihi:24.07.2025)
- _____ (2025b), "India's Digital Tax Policy", <https://itif.org/publications/2025/02/11/india-digital-tax-policy> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- _____ (2025c), "Switzerland's Digital Tax Policy", <https://itif.org/publications/2025/02/11/switzerland-digital-tax-policy> (Erişim Tarihi:25.07.2025).

- (2025d), “Austria’s Digital Tax Policy”, <https://itif.org/publications/2025/02/11/austria-digital-tax-policy> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- (2025), “Malaysia’s Digital Tax Policy”, <https://itif.org/publications/2025/06/09/malaysia-digital-tax-policy> (Erişim Tarihi: 07.08.2025).
- İstanbul Ticaret Odası (2022), İnternet Reklamcılığı E-Reklam, http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%B1%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi:16.05.2024).
- Jacobs, Bas (2017), “Digitalization and Taxation”, in: Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Genevieve Verdier (eds), *Digital Revolutions in Public Finance*, Washington-DC: International Monetary Fund, 2, 25-26 (Erişim Tarihi:08.08.2024)
- Jain vd. (2021), “An Overview of Electronic Commerce (e- Commerce)”, **Journal of Contemporary Issues in Business and Government**, 27(3), 665-670.
- Joshi, Saumya ve Badrinath, Parvathi (2024), “The OECD Global Minimum Tax: Is it Suitable for Developing Countries?”, Centre for Business and Financial Law, National Law University Blog, <https://www.cbflnludelhi.in/post/the-oecd-global-minimum-tax-is-it-suitable-for-developing-countries> (Erişim Tarihi:01.07.2024)
- Kadikov, Artem (2015), *International Taxation Of Cross-Border Digital Commerce*, (Doctoral Dissertation). England: University of Oxford.
- Kahraman, “Abdullah (2021), “Dijital çağın vergilendirme kuralları yeniden yazıldı, ama kimin lehine?”, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/dijital-cagin-vergilendirme-kurallari-yeniden-yazildi-ama-kimin-lehine/638265?ysclid=meo2q32f1a34207124> (Erişim Tarihi:23.08.2025).
- Kara, Mustafa Cemil ve Öz, Ersan (2016), “Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış”, **Vergi Dünyası**, 424, 30-37 (Erişim Tarihi:26.07.2024).
- Karaca, Coşkun ve şimşek, Mustafa Hakan (2022), Türkiye’de Vergi Kaçırma Eğilimini Belirleyen Faktörler, Bazı Vergi Kaçırma Yöntemleri ve Çözüm Önerileri, *Recent Academic Studies*.
- Kaushik, Sudhir (2013), *Tax Planning for the Salaried Employees*, Tax Spanner.com, https://lekhpal.files.wordpress.com/2013/05/taxspanner_tax_planning_ebook.pdf (Erişim Tarihi: 30.12.2024)
- Kaya, Mustafa Göktuğ ve Akçay, Ersin (2017), “Digital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplikasyonların (İşyeri Olusması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 57-65.

- Kemsley, Sean A. vd. (2022), Tax Evasion and Money Laundering: A Complete Framework, *Journal of Financial Crime*, 29(2), 589–602.
- Kenya Revenue Authority (t.y.), Taxation of the Digital Economy, <https://www.kra.go.ke/helping-tax-payers/facts-about-kra/category/10> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Kerimov, Nuran (2002), “Current Problems of International Taxation of Electronic Commerce”, LLM Theses and Essays, Paper 23, https://getd.libs.uga.edu/pdfs/kerimov_nuran_g_200205_llm.pdf (Erişim Tarihi:28.08.2024).
- Kiprotich, B. A. (2016), *Principles of taxation, governance*, 5(7), 341-352.
- Kimuyu, Hilary (t.y.), “What you should know about the new Digital Service Tax, Daily Nation”, <https://nation.africa/kenya/brand-book/about-the-new-digital-service-tax-3287328> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Kim, Young Ran (Christine), (2024), Taxing the Metaverse, 112 *Georgetown Law Journal* 787, Cardozo Legal Studies Research Paper No.724, <https://ssrn.com/abstract=4549974> (Erişim Tarihi:22.11.2024)
- Kim, Won (2009), “Cloud Computing: Today and Tomorrow”, **Journal of Object Technology** 8(1), 65-72.
- Kiniulis, Marius (2025), List of the Largest eCommerce Companies Worldwide (Latest Data), Markinblog, <https://www.markinblog.com/largest-ecommerce-companies/#> (Erişim Tarihi: 28.07.2025).
- Kishi, Kenichiro (2025), Japan - 2025 Tax Reform Proposal Includes Pillar Two UTPR and QDMTT, BDO Global, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/world-wide-tax/japan-2025-tax-reform-proposal-includes-pillar-two-utpr-and-qdmt> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Klein, Müge (2020), “İşletmelerin Dijital Dönüşüm Senaryoları-Kavramsal Bir Model Önerisi”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 19(74), 997-1019.
- Kozlen, Kevin (2006), The Value of Banner Adversiting on the Web, A Thesis Presented to the Faculty of the Graduate School University of Missouri-Colombia, 1-160.
- KPMG (2022), “BEPS 2.0: What you need to know”, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/03/beps-what-to-know-flyer-web-final.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.05.2025)
- _____ (2024), “Italy: Implementation of Pillar Two transitional safe harbors”, <https://kpmg.com/us/en/taxnewsflash/news/2024/06/tnf-italy-pillar-two-transitional-safe-harbors.html> (Erişim Tarihi:02.09.2025).

- _____ (2025), "Taxation of the Digitalized Economy", <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (Erişim Tarihi:13.07.2025).
- Kumala, Ratih (2013), "Manajemen Perpajakan "Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis", Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama (Erişim Tarihi:18.12.2024)
- Kuruca, Zeki (1968), Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Üzerine Bir Deneme, Maliye Enstitüsü Konferansları, 15 Seri, İstanbul: İ.Ü.İ.F. Yay. No:34, Sermet Matbaası.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T.C. Resmî Gazete**, 26205, (21.06.2006)
- Lamensch, Marie (2015), European value added tax in the digital era, IBFD.
- Lang, V. (2021), "Digitalization and Digital Transformation. Digital Fluency: Understanding the Basics of Artificial Intelligence, Blockchain Technology, Quantum Computing and Their Applications for Digital Transformation", 1-50.
- Laricchia, Federica (2024), <https://www.statista.com/topics/840/smartphones/#topicOverview> (Erişim Tarihi:20.06.2024).
- Laricchia, Federica (2024), <https://www.statista.com/statistics/687476/global-smartphone-revenues/> (Erişim Tarihi:20.06.2024).
- Le Blanc, Bart (2021), Turkey’s Digital Services Tax developments: USTR Report and Pillar One, Norton Rose Fulbright, <https://www.nortonrosefulbright.com/en/inside-turkiye/blog/2021/03/turkeys-digital-services-tax-developments-ustr-report-and-pillar-one> (Erişim Tarihi: 27.07.2025).
- Li, Jinyan (2014), "Protecting the Tax Base in the Digital Economy", https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf (Erişim Tarihi:04.06.2024).
- Li, Jinyan (2018), "Protecting the Tax Base in a Digital Economy", Osgoode Legal Studies Research Paper, Paper No.78, 13(17), 479-522.
- Lucas-Mas, Cristan Oliver ve Junquera-Varela, Raul Felix (2022), "Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency (English). Washington,D.C:World Bank Group. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/pdf/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency.pdf> (Erişim Tarihi:14.04.2024)
- Luong, Nhung (2018), Address New Challenges To Taxation in The Digital Economy: Separate Accounting or Formulary Apportionment (Master Thesis), Belgium: Louvain School of Management.

- Lu, Yang ve Lu Lu Zhou (2023), Can digital economy improve employment structure? -Mediating effects based on a spatial Durbin model, Plos One, 18(11).
- Lytken, Poul Erik ve Dam, Gluay (2022), Denmark Considers Implementing a Digital Streaming Services Tax, Bloomberg Tax, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/denmark-considers-implementing-a-digital-streaming-services-tax> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Magnin, Alex (2016), Network Effects And The New Physics Of Digital Media, <https://www.linkedin.com/pulse/network-effects-new-physics-digital-media-alex-magnin/> (Erişim Tarihi:01.06.2024).
- Manikandan, Vaishnavi (2025), “Indian Digital Tax Framework: Bridging Global Gaps With Reforms And Technology”, Legal Service India, <https://www.legalserviceindia.com/legal/article-21460-indian-digital-tax-framework-bridging-global-gaps-with-reforms-and-technology.html> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- Marketing Charts (2024), <https://www.marketingcharts.com/industries/retail-and-e-commerce-232959> (Erişim Tarihi:02.07.2024).
- Mammadov, Elshad Yagub (2021), “Impact of the Digital Economy on the Economic Development of the Country”, Journal of Management Information and Decision Sciences, 24(6), 1-8.
- Manyika, James vd., (2013), Disruptive Technologies: Advances That Will Transform Life, Business, And The Global Economy, The Mckinsey Global Institute <https://www.kuleuven.be/emeritiforum/em/Forumgesprekken/2013-2014/270214/mgi-disruptive-technologies-full-report-may2013.pdf> (Erişim Tarihi:26.05.2024).
- Manzano, Nancy vd., (2018), “Making the Case for a Global Tax Transformation”, World Finance, Küresel bir vergi dönüşümü için gerekçe oluşturma | Dünya Finansı (worldfinance.com) (Erişim Tarihi:09.08.2024)
- Marr, Bernard (2018), “Digital Transformation: Mega Trends in Accountancy”, <https://www.icaew.com/technical/technology/finance-in-a-digital-world/digital-transformation/digital-transformation-mega-trends> (Erişim Tarihi:21.05.2024).
- Martinez, Maria ve Kraemer, Christian (2024), “Implementation of global minimum tax deal is Germany's priority, finmin says”, <https://www.reuters.com/markets/implementation-global-minimum-tax-deal-is-germanys-priority-finmin-says-2024-05-24> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Martins, Jorge Silva vd. (2025), “TMT 2025-Portugal, Chambers and Partners”, <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/tmt-2025/portugal> (Erişim Tarihi:26.07.2025).

- Martinson, Otto B. vd. (1999), “How multinational firms can profit from sophisticated transfer pricing strategies”, **Journal of Corporate Accounting and Finance**, 10 (2), 91-103.
- Mastar Özcan, Pelin (2016), “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, 6(2), 73-82.
- McKinsey& Company Global Enstitüsü (2020), “İşimizin Geleceği”, https://www.mckinsey.com/tr/~media/McKinsey/Locations/Europe%20and%20Middle%20East/Turkey/Our%20Insights/Future%20of%20Work%20Turkey/Isimizin-Gelecegi-McKinsey-Turkiye-Raporu_Ocak-2020.pdf (Erişim Tarihi:11.06.2024).
- Medina, Ayman Falak (2025), “Indonesia’s Updated VAT System for Cross-Border Digital Services, Asean Briefing”, <https://www.aseanbriefing.com/news/indonesias-updated-vat-system-for-cross-border-digital-services> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Meiggs, Brian (2022), “How To Make Money In The Metaverse (20 Proven Ways), My Millennial Guide”, <https://www.mymillennialguide.com/how-to-make-money-in-the-metaverse/> (Erişim Tarihi:23.11.2024)
- Melnyk vd. (2019), “Business Models of Reproduction Cycles for Digital Economy”, **SocioEconomic Challenges Journal (Sumy State University)**.
- Mengden, Alex (2024), “Pillar Two Implementation in Europe, 2024”, Tax Foundation Europe, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/pillar-two-implementation-europe> (Erişim Tarihi:03.08.2025).
- Merriam-Webster (1992), <https://www.merriam-webster.com/dictionary/metaverse> (Erişim tarihi:14.10.2024)
- Mesenbourg, T.L. (2001), “Measuring the Digital Economy”, **US Bureau of the Census**, 1, 1-19.
- METI (2021), International Taxation in the Digital Economy (Interim Report of the “Study Group on International Taxation in the Digital Economy”, https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/international_taxation/pdf/20210819_e2.pdf (Erişim Tarihi:20.05.2025)
- Miller, Helen and Thomas Pope, (2016), “Corporate Tax Avoidance: Tackling Base Erosion and Profit Shifting”, **Institute for Fiscal Studies**, 169-200.
- Milmo, Dan (2021), Enter the Metaverse:the digital future Mark Zuckerberg is steering us towards, The Guardian, <https://www.theguardian.com/technology/2021/oct/28/facebook-mark-zuckerberg-meta-metaverse> (Erişim Tarihi:14.10.2024)

- Mirashe, Shivaji P. ve Kalyankar, Dr. N.V. (2010), Cloud Computing, ArXiv Preprint ArXiv, 2(3), 78-82.
- Mullins, Peter (2022), Taxing Developing Asia's Digital Economy, Background Paper for the report Asian Development Outlook 2022: Mobilizing Taxes for Development, Asian Development Bank, <https://www.adb.org/sites/default/files/institutional-document/782851/ado2022bp-taxing-developing-asia-digital-economy.pdf> (Erişim Tarihi:08.06.2025)
- Mlkt, Umut (2017), Elektronik Ticarete Mobil Uygulamaların Denetim ve Vergisel Boyutu, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Naes-Schmidt, Helge Sigurd vd. (2012), "Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce", European Parliament, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET\(2012\)492432_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET(2012)492432_EN.pdf) (Erişim Tarihi:14.10.2024)
- Nagel, Joachim (2016), "Electronic Trading in Fixed Income Markets", 7, 1-50 <https://www.bis.org/publ/mkctc07.pdf> (Erişim Tarihi:28.05.2024).
- Nellen, Annette (2015), Taxation and today's digital economy, J. Tax Prac. & Proc., 17, 17 (Erişim Tarihi:31.07.2024).
- Nembe, Joseph Kuba ve Idemudia, Courage (2024), "Designing Effective Policies to Address the Challenges of Global Digital Tax Reforms", World Journal of Advanced Research and Reviews, 22(03), 1171- 1183.
- NIST (2020), NIST Cloud Computing Program – NCCP, <https://www.nist.gov/programs-projects/nist-cloud-computing-program-nccp> (Erişim Tarihi:31.05.2024).
- Ntoukaki, Styliani (2017), Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration. Geneva: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fifteenth session, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-Digital-Economy.pdf (Erişim Tarihi:25.08.2024).
- Nuara, Alessandro vd. (2022), "Online Joint Bid/Daily Budget Optimization of Internet Advertising Campaigns", Artificial Intelligence, 305, 1-31.
- OECD (t.y.), "Going Digital Project", <https://www.oecd.org/digital/going-digital-project/> (Erişim Tarihi: 14.04.2024).
- _____ (t.y.), <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (Erişim Tarihi:02.09.2024)
- _____ (t.y.), Consumption Taxes, <https://www.oecd.org/en/topics/consumption-taxes.html> (Erişim Tarihi:22.09.2024).

- _____ (t.y.), Cross-border and international tax, <https://www.oecd.org/en/topics/cross-border-and-international-tax.html> (Erişim Tarihi:22.09.2024).
- _____ (t.y.), <https://www.oecd.org/en/topics/digital-transformation.html> (Erişim Tarihi:02.07.2024).
- _____ (1998), Ministerial Conference “A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce”, Ottawa, 7-9 October 1998 Conference Conclusions,1-19. [https://one.oecd.org/document/sg/ec\(98\)14/final/en/pdf](https://one.oecd.org/document/sg/ec(98)14/final/en/pdf) (Erişim Tarihi:08.05.2024).
- _____ (1998), Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997- Conference Report, https://www.oecd.org/en/publications/dismantling-the-barriers-to-global-electronic-commerce-turku-finland_236647320075.html (Erişim Tarihi:01.11.2024).
- _____ (1999), The Economic and Social Impact of Electronic Commerce, https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-economic-and-social-impact-of-electronic-commerce_9789264172081-en#page11 (Erişim Tarihi:08.05.2024).
- _____ (2010), Model Tax Convention On Income and Capital, OECD Publications, https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en.html (Erişim Tarihi:03.11.2024).
- _____ (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html (Erişim Tarihi:02.07.2025)
- _____ (2014), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project- Addressing the Tax
- _____ (2025), <https://www.oecd.org/en/about/history.html> (Erişim Tarihi: 23.06.2025).
- _____ (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1716913289&id=id&accname=guest&checksum=E99F55FE5D5FA9C6102B36200E9ED25E> (Erişim Tarihi:28.05.2024).
- _____ (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2015a), OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting, Beps Project Explanatory Statement, 2015 Final Reports. Paris: Oecd Publishing https://www.oecd.org/en/publications/beps-project-explanatory-statement_9789264263437-en.html (Erişim Tarihi:22.12.2024)
- _____ (2017), “International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing”. <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401en.htm> (Erişim Tarihi:08.05.2024).
- OECD (2019), Unpacking E-commerce, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/23561431-en/index.html?itemId=/content/publication/23561431-en> (Erişim Tarihi:08.05.2024).

- _____ (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en.html (Erişim Tarihi:22.09.2024).
- _____ (2020), “OECD Digital Economy Outlook 2020”, https://www.oecd-ilibrary.org/sites/bb167041-en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/bb167041-en&_csp_=509e10cb8ea8559b6f9cc53015e8814d&itemIGO=oecd&itemContentType=book (Erişim Tarihi: 14.04.2024).
- _____ (2021), “Measuring Cloud Services Use By Businesses”, OECD Digital Economy Papers, 1-56, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/71a0eb69-en.pdf?expires=1716406450&id=id&accname=guest&checksum=A7F707C6887CCE44AC50D31F5B11CBFA> (Erişim Tarihi:22.05.2024).
- _____ (2021), “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (Erişim Tarihi:10.08.2025).
- _____ (2022), “Tax Challenges Arising from Digitalization-Report on Pillar One Blueprint”, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Antim-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS (oecd-ilibrary.org) (Erişim Tarihi: 14.04.2024).
- _____ (2024), https://www.oecd.org/en/publications/corporate-tax-statistics-2024_9c27d6e8-en/full-report/component-5.html#chapter-d1e2050-5ce5742793 (Erişim Tarihi:02.09.2024).
- _____ (2024), “Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends”, https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html (Erişim Tarihi:12.07.2025)
- _____ (2024), “Consumption Tax Trends*- New Zealand”, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/consumption-tax-trends/consumption-tax-trends-new-zealand.pdf> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- OECD Going Digital Toolkit (t.y.), <https://goingdigital.oecd.org/dimensions> (Erişim Tarihi:13.04.2024).

- Office of the United States Trade Representative Executive Office of the President (2021), “Section 301 Investigation Report on Austria’s Digital Services Tax”, <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- Okoth, Steve vd. (2025), “Understanding Significant Economic Presence Tax: A Shift from Digital Service Tax in Kenya”, BDO, <https://www.bdo-ea.com/en-gb/insights/understanding-significant-economic-presence-tax-a-shift-from-digital-service-tax-in-kenya> (Erişim Tarihi:26.07.2025).
- Olbert, Marcel ve Spengel, Christoph (2017), “International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?”, **World Tax Journal**, 3-46.
- Olbert, Marcel ve Spengel, Christoph (2019), Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation, University of Mannheim & ZEW.
- Organ, İbrahim ve Çavdar, Fatih (2012), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, 3(1): 63-84.
- Oxford Economics (2011), The New Digital Economy: How it will transform business, A research paper produced in collaboration with AT&T, Cisco, Citi, PwC & SAP, <https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/the-new-digital-economy.pdf> (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- Owens, Jeffrey (2015), “Tax Transparency And Beps”, Journal Of Tax Administration, Sayı:1:2, 5-14.
- Öncel, Yenal (2005), “Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 47, 1-20.
- Özen, Üstün ve Sarı, Ahmet (2008), “İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum ve Davranışları”, **Bilişim Teknolojileri Dergisi**, 1(3), 15-26.
- Öz, N. Semih (2004), Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, 147.
- Özgenç, Ayhan Selçuk (2012), "Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Papis-Almansa, Marta (2019), VAT And Electronic Commerce: The New Rules As A Means For Simplification, Combatting Fraud And Creating A More Level Playing Field, In Era Forum, 20(2), 201-223.

- Parmentier, Guy ve Gandia, Romain (2017), “İş modelini yeniden tasarlamak: tek taraflıdan çok taraflıya”, **İş Stratejisi Dergisi**, 38(2), 52-61.
- Partanen, Anna (2024), Global minimum tax rules are but a costly and convoluted administrative burden for the Nordic financial sector, Finance Finland, <https://www.finanssiala.fi/en/news/global-minimum-tax-rules-are-but-a-costly-and-convoluted-administrative-burden-for-the-nordic-financial-sector> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan (2022), **Uluslararası Maliye ve Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Peng, Wei (2016), “Multinational Tax Base Erosion Problem of The Digital Economy”, **Modern Economy**, 7(3), 345-352.
- Petrosyan, Ani (2024), “Internet usage worldwide- statistics & facts”, Statista, <https://www.statista.com/topics/1145/internet-usage-worldwide/#topicOverview> (Erişim Tarihi: 19.06.2024).
- Petrosyan, Ani (2024), “Number of internet users worldwide from 2005 to 2024(in millions)”, Statista, <https://www.statista.com/statistics/273018/number-of-internet-users-worldwide/> (Erişim Tarihi:19.06.2024).
- Petrosyan, Ani (2024), “Countries with the largest digital populations in the world as of February 2025(in millions)”, Statista, <https://www.statista.com/statistics/262966/number-of-internet-users-in-selected-countries/> (Erişim Tarihi:19.06.2024).
- Phua, Kuan Hua (2024), “Adapting VAT Systems for the Digital Economy: A Critical Analysis of EU and OECD Initiatives”, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5215644 (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- Pinto, Dale (2017), “Options to Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy- A Critical Analysis”, **Canadian Tax Journal**, 65(2), 291-331.
- Pinto-Gutierrez, Christian vd., (2022), “The NFT Hype: What Draws Attention to Non- Fungible Tokens”, *Mathematics*, 10(3), 335, 1-13.
- Placek, Martin (2024), Additive Manufacturing and 3D Printing- Statistics & Facts, <https://www.statista.com/topics/1969/additive-manufacturing-and-3d-printing/#topicOverview> (Erişim Tarihi:27.05.2024).
- Popescu, Cristina Raluca Gh. (2020), “Sustainability Assessment: Does the OECD/G20 Inclusive Framework for BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) Put an End to Disputes Over The Recognition and Measurement of Intellectual Capital?”, *Sustainability*, 12(23), 10004.

- Preston, Dominic (2025), Big Tech's tax bill is on the table in tariff talks, The Verge, <https://www.theverge.com/policy/645830/digital-services-tax-uk-us-trade-negotiation-tariffs-silicon-valley> (Erişim Tarihi: 26.07.2025).
- PwC (2018a), "Italy's 2018 Finance Bill includes important provisions on the digital economy, cross-border taxation", <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-italy-2018-bill-includes-provisions-on-cross-border-taxation.pdf> (Erişim Tarihi:23.07.2025).
- _____ (2018b), "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review", <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf> (Erişim Tarihi:23.07.2025).
- _____ (2024), Kenya Overview, <https://www.pwc.co.za/en/publications/vat-in-africa-ess/kenya-overview.html> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- _____ (2025a), "Thailand Corporate- Other Taxes", <https://taxsummaries.pwc.com/thailand/corporate/other-taxes> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- _____ (2025b), "India: Corporate- Other taxes", <https://taxsummaries.pwc.com/india/corporate/other-taxes> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- _____ (2025c), "See Pillar Two developments by country", <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> (Erişim Tarihi:03.08.2025).
- _____ (2025d), "Japan: Corporate- Group Taxation", <https://taxsummaries.pwc.com/japan/corporate/group-taxation> (Erişim Tarihi:03.09.2025).
- Qian, Ling vd., (2009), "In Cloud Computing: First International Conference", CloudCom 2009, 626-631.
- Quaderno, Team (2023), "The Ultimate Guide Taxes to EU VAT for Digital Taxes", <https://quaderno.io/guides/eu-vat/> (Erişim Tarihi:14.10.2024)
- Rajaraman, V. (2014), Cloud computing, Resonance, 19, 242-258.
- Rajput, Harshita (2025), OIDAR Services under GST Law – Compliance Made Easy, <https://www.startup-movers.com/oidar-services-under-gst-law> (Erişim Tarihi: 07.08.2025).
- Reuters (2023), "Global minimum tax comes home to France to hit farm cooperatives", <https://www.reuters.com/markets/europe/global-minimum-tax-comes-home-france-hit-farm-cooperatives-2023-09-28/> (Erişim Tarihi:02.09.2025).
- Reuters (2024), "Philippines levies 12% VAT tax on digital services by tech giants", <https://www.reuters.com/technology/philippines-levies-12-vat-tax-digital-services-by-tech-giants-2024-10-03> (Erişim Tarihi:05.08.2025).

- Robinson, Ben (2023), "What are OSS, MOSS, and IOSS?", Avalara Blog, <https://www.avalara.com/blog/en/europe/2021/07/ioss-moss-oss-what-does-it-all-mean.html> (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- Rong, K. (2022), "Research Agenda for the Digital Economy", **Journal of Digital Economy**, 1(1), 20-31.
- Rymarczyk, Jan (2020), "Technologies, opportunities and challenges of the industrial revolution 4.0: theoretical considerations", **Entrepreneurial Business and Economics Review**, 8(1), 185-198.
- Saeed, Mujtaba (2023), "Transfer Pricing and Profit Shifting: Evaluating the Effectiveness of OECD Guidelines in Curbing Tax Avoidance", **Journal of Economic and Business**, 5(1).
- SaleHoo (2025), eCommerce Giants: Country Market Size Breakdown for 2025, <https://www.salehoo.com/learn/ecommerce-market-size-by-country> (Erişim Tarihi:03.11.2025).
- Savita ve Gautam, Lokesh (2013), "Income Tax Planning: A Study Of Tax Saving Instruments", **International Journal of Management and Social Sciences Research**, 2(5), 83-91.
- Semara, Onhi Yuliarti vd. (2021), "Communication And Interactive Marketing Management Through Internet Advertising", **Strategic Management Business Journal**, 25-29
- Seyrek, İbrahim Halil (2011), "Bulut Bilişim: İşletmeler için Fırsatlar ve Zorluklar", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 10(2).
- Sharma, Priyesh and Siddharth Dang, (2011), "Myth and Reality of the Imbricating Concepts of Tax Avoidance and Evasion", **Journal of Accounting and Taxation**, 3(3), 40-46.
- Singh, Priyanka vd., (2013), "Issues and challenges of electronic payment systems", **International journal for research in management and pharmacy**, 2(9), 25-30.
- Singh, Virender (2023), "The Metaverse: Exploring new possibilities for marketers within the digital realm, HCLTech", <https://www.hcltech.com/trends-and-insights/metaverse-exploring-new-possibilities-marketers-within-digital-realm> (Erişim Tarihi:23.11.2024).
- Šinkūnienė, Kristina (2005), "Taxation principles in tax culture: theoretical and practical aspects", *Organizacijų vadyba*, (35), 177-191.
- Solis, B. vd., (2014), "Digital Transformation. Accessed on", 25.
- Sovos (t.y.), "The 2021 EU E-Commerce VAT Package and One Stop Shop (OSS)", <https://sovos.com/vat/tax-rules/2021-eu-e-commerce-vat-package> (Erişim Tarihi:29.07.2025).

- Sparmann, Nina (2019), Tax Challenges of the Digital Economy: Does a Withholding Tax on Certain Digital Transactions Solve the Problem of Missing Taxation Rights, While Being In Line with EU-Law and the OECD Model Convention? (Master Thesis), Lund: Lund University.
- Statista (2023), “Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2027”, <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/> (Erişim Tarihi:07.05.2024)
- _____ (2024), “3D Technology- Statistics & Facts”, <https://www.statista.com/topics/6785/3d-technology/#topicOverview> (Erişim Tarihi:27.05.2024).
- _____ (2024), “Percentage of internet users who bought something online each week via mobile phone as of 3rd quarter 2023, by country”, <https://www.statista.com/statistics/280134/online-smartphone-purchases-in-selected-countries/> (Erişim Tarihi:03.07.2024).
- Stephenson, Neal (2016), **Parazit/ Snow Crash**, (Çev. Sibel Hacıoğlu), 1.Baskı, Altıkırkbeş Yayın, İstanbul.
- Stotzky, Riley ve Fano, Arianna (2023), Taxation in the Digital Economy: Digital Services Taxes, Pillar One, and the Path Forward, News Release, Bipartisan Policy Center, <https://bipartisanpolicy.org/blog/taxation-in-the-digital-economy-digital-services-taxes-pillar-one-and-the-path-forward/> (Erişim Tarihi:25.05.2025)
- Sumanjeet, (2009), “Emergence of Payment Systems in the Age of Electronic Commerce: The State of Art”, 2009'da Birinci Asya Himalayaları Uluslararası İnternet Konferansı, 1-18.
- Sydanmaanlakka, Linda (2021), “OECD Pillar One Proposal: Fragmentation of the Profit Allocation Rules – A Level Playing Field?”, University of Helsinki Faculty of Law.
- Szczepanski, Marcin (2015), “A Digital Single Market Strategy for Europe, European Parliament”, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/568325/EPRS_BRI\(2015\)568325_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/568325/EPRS_BRI(2015)568325_EN.pdf) (Erişim Tarihi: 18.06.2025)
- SwissTaxExpert (t.y.), “New VAT Platform Taxation Rules in Switzerland: What You Need to Know for 2025, Silvan Amberg”, <https://www.swisstaxexpert.com/new-vat-platform-taxation-rules-in-switzerland-what-you-need-to-know-for-2025> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- Şaf, Mehmet Yaşar (2015), “Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörünün Makroekonomik Etkileri: Uluslararası Karşılaştırma ve Türkiye Değerlendirilmesi”, Uzmanlık Tezi.
- Taraktaş, Abdurrahman (2019), “Avrupa Birliği Perspektifinden Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinin Adil ve Büyüme Dostu Yaklaşım Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 236, 90-107.

- Taş, Bülent ve Karyağdı, Nazmi (2017), **Bilişim Sektörü İçin Vergi ve Teşvikler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tayaksi, Cansu vd., (2016), Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Bir Bulut Bilişim Modeli, **Ege Akademik Bakış**, 16, 71-84.
- Taymaz, Erol (2018), “Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme”, TÜSİAD, 1-161, dijital <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/dijitallesme-yolunda-turkiye-raporu-v9.pdf>-teknolojiler-ve-ekonomik-buyume-raporu.pdf (Erişim Tarihi:24.06.2024).
- Tax Aggregator Portal (t.y.), “Kenya VAT on non-resident digital services- update”, https://www.taxaggregatorportal.org/home_digital_taxation/286 (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- TaxDo (2025), “How Brazil’s 2025 VAT Reform Impacts Foreign SaaS Businesses”, <https://taxdo.com/resources/blog/post/brazil-2025-vat-reform-saas-compliance> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- Tax Justice Network (2024), The State of Tax Justice 2024, <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-English-Tax-Justice-Network.pdf> (Erişim Tarihi:03.11.2025).
- Mengden, Alex (2025), Pillar Two Implementation in Europe, 2025, Tax Foundation Europe, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/pillar-two-implementation-europe/> (Erişim Tarihi:03.11.2025).
- Teles, Sabine Laudage (2023), The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges, IDOS Policy Brief, German Institute of Development and Sustainability, https://www.idos-research.de/uploads/media/PB__22.2023.pdf (Erişim Tarihi:23.05.2025)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, t.y., <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri,%20Tablo,%20Muhasebat%20Genel%20M%C3%BCd%C3%BCrl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%E2%80%99n%C3%BCn%20yay%C4%B1mlam%C4%B1%C5%9F%20oldu%C4%9Fu%20Merkezi%20Y%C3%B6netim%20B%C3%BCt%C3%A7e%20%C4%B0statistikleri%20dikkate%20al%C4%B1narak,%20yazarlar%20taraf%C4%B1ndan%20olu%C5%9Fturulmu%C5%9Ftur> (Erişim Tarihi: 13.07.2025)
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), <https://ticaret.gov.tr/duyurular/turkiyede-e-ticaretin-gorunumu-raporu-yayinlandi-06-05-2025> (Erişim Tarihi:03.11.2025).
- Tempestini, Andrea ve Persiani, Alessio (2021), “Guidelines on Italian Digital Services Tax”, McDermott Will&Emery, <https://www.mwe.com/insights/guidelines-on-italian-digital-services-tax/> (Erişim Tarihi:22.07.2025).

- The Hindu (2021), “U.S. says India’s Digital Services Tax discriminatory”, <https://www.thehindu.com/business/us-says-indias-digital-services-tax-discriminatory/article33563991.ece> (Erişim Tarihi:25.07.2025).
- The Norwegian Tax Administration (t.y.), “VAT rates for remotely deliverable services purchased from abroad”, <https://www.skatteetaten.no/en/rates/vat-rates-for-remotely-deliverable-services-purchased-from-abroad> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- Thorne, Danielle (2013), The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Anti-Avoidance Rule Counteract The Problems Caused By The Utilisation Of These Structures? (Master Thesis), Wellington: Victoria University of Wellington.
- Ticaret Bakanlığı (2023), Genel Bilgiler, <https://www.ticaret.gov.tr/ic-ticaret/elektronik-ticaret/genel-bilgiler> (Erişim Tarihi:08.05.2024).
- Tucker, Catherine “(2018), Network effects and market power: what have we learned in the last decade?”, *Antitrust*, 32(2), 72-79.
- Turan, Deniz (2020), “Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi”, **Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(1), 55-70.
- TUSİAD (2014), “Dijital Pazarın Odak Noktası E-Ticaret: Dünya’da Türkiye’nin Yeri”, *Mevcut Durum ve Geleceğe Yönelik Adımlar*, 1-137.
- TÜBİSAD (2018), “Türkiye’nin Dijital Ekonomiye Dönüşümü”, https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/TUBISAD_Turkiyenin_Dijital_Ekonomiye_Donusumu_Raporu_Subat2018.pdf (Erişim Tarihi:24.06.2024).
- _____ (2021), “Dijitalleşme Yolunda Türkiye 2021” <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/dijitallesme-yolunda-turkiye-raporu-v9.pdf> (Erişim Tarihi:24.06.2024).
- _____ (2022), “Türkiye’nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2022”, <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/dde-2022-raporu-final.pdf> (Erişim Tarihi:24.06.2024).
- _____ (2022), “Türkiye’nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2022”, <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/dde-2022-raporu-final.pdf> (Erişim Tarihi:02.07.2024).
- _____ (2023), “Bilgi ve İletişim Teknolojileri Sektörü”, <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad-bit-2022-tr-120523.pdf> (Erişim Tarihi:24.06.2024).

- TÜİK (2023), [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-\(BT\)-Kullanım-Arastirmasi-2023-49407](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Hanehalki-Bilisim-Teknolojileri-(BT)-Kullanım-Arastirmasi-2023-49407) (Erişim Tarihi:03.07.2024).
- Türkiye Cumhuriyeti Dış İşleri Bakanlığı, OECD Uluslararası Örgüt Künyesi, https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_-oecd_.tr.mfa (Erişim tarihi:23.06.2025).
- Ubay, Birol ve Ünsal, Hilmi (2021), “Taxation of Digital Economy in Turkey in Three Steps”, **Journal of Business Innovation and Governance**, 4(1), 1-11.
- UNCTAD (t.y.), “Measuring E-commerce and the Digital Economy”, <https://unctad.org/topic/ecommerce-and-digital-economy/measuring-ecommerce-digital-economy> (Erişim Tarihi: 26.06.2025)
- United Nations (2005), “Technology Transfer and Taxation: Key Issues”, New York and Geneva.
- URL 1, <https://bgcp.bionluk.com/images/portfolio/1400x788/2e2fb138-7a85-4427-b9d0-ce412feb9ed4.jpeg> (Erişim Tarihi:19.06.2024).
- UTİKAD (2021), <https://www.utikad.org.tr/Detay/Sektor-Haberleri/30472/ticaret-bakani-pekcan-2020-yili-e-ticaret-verilerini-acikladi> (Erişim Tarihi:10.05.2024).
- Varnalı, Tayfun (2024), “Elektronik Ticaretin Vergilendirme Zorlukları ve Çözüm Önerileri”, **Toplum, Ekonomi ve Yönetim Dergisi**, 5(1), 195-224.
- VatCalc (t.y.), “India GST on foreign digital services”, <https://www.vatcalc.com/india/india-gst-on-foreign-digital-services> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- _____ (t.y.), “Norway non-resident e-commerce and digital services VAT rules-VOES”, <https://www.vatcalc.com/norway/norway-non-resident-e-commerce-and-digital-services-vat-rules-voes> (Erişim Tarihi:07.08.2025).
- _____ (t.y.), “Finance Ministry to extend VAT collections to app stores 1st April 2025”, <https://www.vatcalc.com/japan/japan-consumption-tax-on-digital-services-update/> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Vazquez, Juan vd. (2017), “The European mini one-stop shop: A model for future indirect tax compliance?”, *The Tax Adviser*, <https://www.thetaxadviser.com/issues/2017/jun/european-mini-one-stop-shop-indirect-tax-compliance> (Erişim Tarihi:29.07.2025).
- Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2024), **T. C. Resmî Gazete**, 32620, (28.07.2024).
- Von Briel, Frederik ve Davidsson, Per (2019), Digital platforms and network effects: Using digital nudges for growth hacking.

- Vu, Hillary (2025), BDO Indirect Tax News: Vietnam- New VAT Law Affects Foreign Businesses in E-Commerce and Digital Sectors, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/indirect-tax/vietnam-new-vat-law-affects-foreign-businesses-in-e-commerce-and-digital-sectors> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Yalçın, Çağrı Kaan vd., (2022), “Yüksek Frekanslı İşlemler Sonrası Borsa İstanbul'da Piyasa Etkinliğinin Test Edilmesi”, **Hitit Sosyal Bilimler Dergisi**, 15(1), 100-119.
- Yılmaz, Yasin (2021), “Dijital Ekonomiye Geçiş Süreci, Ölçümü ve Dijitalleşme Verimlilik İlişkisi”, **İstanbul İktisat Dergisi**, 71(1), 283-316.
- Watanabe vd. (2018), “Measuring GDP in the Digital Economy: Increasing Dependence on Uncaptured GDP”, **Technological Forecasting and Social Change**, 137, 226-240.
- Weyzig, Francis vd. (2019), “Response to the OECD Public Consultation on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, <https://www.oxfamnovib.nl/Redactie/Pdf/Onderzoekrapporten/Oxfam%20submission%20to%20OECD%20on%20tax%20challenges%20digitalisation%202019.03.06.pdf> (Erişim tarihi:29.06.2025)
- World Economic Forum (2022), <https://www.weforum.org/agenda/2022/05/digital-economy-transforming-business/> (Erişim Tarihi:05.05.2024)
- WTO (1998), “E-Ticaret Çalışma Programı”, https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_work_programme_e.htm (Erişim Tarihi:08.05.2024)
- WTS Global (2020), “Austria Digital Services Tax”, <https://wts.com/global/publishing-article/20200104-Austria-digital-servicetax~publishing-article> (Erişim tarihi:25.07.2025).
- _____ (2025), “Pillar Two-Implementation Status Worldwide”, <https://wts.com/wts.com/hot-topics/pillar-two/implementation-status/wtsglobal-pillar-two-country-by-country-implementation.pdf> (Erişim Tarihi:02.08.2025).
- Wu, Tun Nin (1999), “Tax Havens, The George Washington University”, Washington DC, Minerva Program.
- Yardımcıoğlu, Melek ve Uçar, Mustafa (2015), “Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 5(2), 169-190.
- Yayman, Derya (2021), “Vergi İdarelerinin Gelecek Senaryoları”, **International Journal of Social And Humanities Sciences Research (Jshsr)**, 8(76), 2872–2795.

- Yıldız, Barış ve Günay, Hamdi Furkan (2018), Türk Vergi Hukuku Ekseninde Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış, III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi, Kongre Tam Metin Kitabı, 6, 4004-4012.
- Yılmaz, Güler Hülya ve Akçura Değer, Arzu (t.y.), “Dijital ekonomik Faaliyetlerde Daimî İşyeri Paradoksu ve Türkiye’nin Vergi Etkileri”, Deloitte, <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx?lng=1> (Erişim Tarihi:26.08.2024).
- Yu, Lance Spencer (2024), “Marcos signs into law VAT on foreign digital services”, <https://www.rappler.com/business/marcos-signs-law-vat-foreign-digital-services> (Erişim Tarihi:05.08.2025).
- Yüksel, Hakan (2012), Bulut Bilişim El Kitabı, <https://yukseleis.wordpress.com/wp-content/uploads/2012/01/bulutbilic59fimekitabc4b1.pdf> (Erişim Tarihi:25.05.2024).
- Xu, Xun (2012), From Cloud Computing to Cloud Manufacturing, Robotics and Computer-Integrated Manufacturing, 28(1), 75-86.
- Xu, Min vd., (2018), “The fourth industrial revolution: Opportunities and challenges”, **International journal of financial research**, 9(2), 90-95.

ÖZGEÇMİŞ

İlk ve Orta öğrenimini Şehit Er Mehmet Akyüz İlkokulu'nda tamamladı. 2015 yılında 88. Yıl Cumhuriyet Anadolu Lisesi'ni; 2019 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2021 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

AYDIN, bekar olup, İngilizce bilmektedir.

