



T.C. CUMHURBAŞKANLIĞI
STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI

ON İKİNCİ KALKINMA PLANI
(2024-2028)

DİJİTALLEŞME VE VERGİLEME

ÇALIŞMA GRUBU RAPORU

ANKARA 2023

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	iii
ŞEKİL LİSTESİ	iii
KISALTMALAR.....	iv
KATILIMCI LİSTESİ.....	vi
YÖNETİCİ ÖZETİ.....	vii
1. GİRİŞ.....	1
2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MEVCUT DURUM ANALİZİ VE GENEL HUSUSLAR.....	6
2.1. Vergilendirmeye Konu Olan Dijital Ekonominin Potansiyel Büyüklüğü	8
2.2. Dünyada Dijitalleşme ve Vergi Konusunda Yapılan Düzenlemeler	13
2.3. Uluslararası Kuruluşların Küresel Düzeyde Vergiler Konusunda Getirdiği Standartlar: BEPS ve Küresel İş Birliği Arayışları	15
2.3.1. Sütun 1 (Pillar, Yapı ya da Yapıtaşı)	18
2.3.2. Sütun 2 (Pillar, Yapı ya da Yapıtaşı)	20
2.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Konusunda Ülke Uygulamaları.....	23
2.4.1. Doğrudan Vergiler	25
2.4.2. Dolaylı Vergiler	29
2.5. Türkiye’de Dijital Ekonomi ve Vergilendirme	33
2.5.1. Üst Politika Belgelerinde Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusu	33
2.5.2. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesindeki Uygulamalar	35
2.6. Türkiye’de Dijitalleşme ve Vergilendirmede Temel Sorunlar, Kalkınma Planı ve Diğer Stratejik Belgelerdeki Hedeflere Ulaşılmasındaki Başlıca Engeller	38
2.6.1. Dijital Ekonominin Tanımlanması ve Tam Mükellef Gerçek Kişiler İçin Gelir Ursurları Arasındaki Belirsizlikler.....	39
2.6.2. Elektronik Haberleşme Üzerindeki Vergi Yüğü	43
2.6.3. Kullanıcı Verilerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi.....	45
2.6.4. Sanal İş Yeri Kavramındaki Belirsizlik.....	46
2.6.5. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi	47
2.6.6. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Artışı.....	48
2.6.7. Dijital Ekonomi ve Vergilemede Yeni Teşvik Alanları	49
2.6.8. Vergi İdarelerindeki Temel Problemler.....	53
3. PLAN DÖNEMİ PERSPEKTİFİ.....	56

3.1. OECD Sütun 1 Kapsamındaki Öneriler.....	56
3.2. OECD Sütun 2 Kapsamındaki Öneriler.....	59
3.3. Tam Mükellef Gerçek Mükellefler için Bazı Öneriler	61
3.4. Elektronik Haberleşme Üzerindeki Vergi Yüğü için Öneriler	62
3.5. Kullanıcı Verileri için Öneriler	63
3.6. Sanal İş Yeri Üzerine Öneriler	63
3.7. Kripto Varlıklara İlişkin Öneriler	65
3.8. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Karşılanması İlişkin Öneriler	66
3.9. Dijital Ekonomi ve Vergilemede Yeni Teşvik Alanlarına İlişkin Öneriler	67
3.9.1. Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilere (Start-up) İlişkin Öneriler	68
3.9.2. Enerjide Dijital Dönüşüm Üzerine Öneriler	69
3.10. Vergi İdareleri için Öneriler	70
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	73
KAYNAKÇA	75

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Teknoloji Unsurlarının Tahmini Piyasa Değeri (Milyar dolar)	8
Tablo 2: Dijital Ekonomiden Elde Edilen Gelirler (Milyar dolar).....	9
Tablo 3: Dijital Ekonomide Potansiyel Vergi Alanları	10
Tablo 4: BEPS Eylem Planları	16
Tablo 5: Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri	26
Tablo 6: Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaylı Vergi Tedbirleri.....	30
Tablo 7: Üst Politika Belgelerinde Dijital Vergilendirme	33
Tablo 8: Merkezi Yönetim Bütçesinde Dijital Hizmet Vergisi Tahsilatları (Bin TL)	37

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Dünyada Yıllar İtibariyle En Üst Dilime Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranlarının Seyri	2
Şekil 2: Dijital Ekonominin Yaygınlaşması ile Kamu İdarelerinin Gündemine Giren Yeni Kavramlar.....	4
Şekil 3: Dijitalleşmeyle Beraber Şirketler ve Vergi İdareleri Arasında Süregelen Yarış	7
Şekil 4: Kullanıcı Verilerin Ekonomik Çıktıya Dönüştürülmesi	45

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
B2B	: İşletmeden İşletmeye (Business to Business)
B2C	: İşletmeden Tüketiciciye (Business to Consumer)
BEPS	: Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting)
BKY	: Bireysel Katılım Yatırımcısı
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
C2C	: Tüketiciden-Tüketiciciye (Consumer to Consumer)
ÇUI	: Çok Uluslu İşletme
ÇVÖA	: Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GloBE	: Küresel Matrah Aşındırma ile Mücadele (Global Anti-Base Erosion)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IoT	: Nesnelerin İnterneti (Internet of Things)
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KÖİ	: Kamu-Özel İşbirliği
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
NFT	: Nitelikli Fikri Tapu (Non-Fungible Token)

OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OTT	: Küresel İnternet Görüntü Akışı (Over the Top)
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PE	: Kalıcı/Daimî İş Yeri (Permanent Establishment)
RPA	: Robotik Süreç Otomasyonu (Robotic Process Automation)
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Trade and Development)
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

KATILIMCI LİSTESİ

Başkan	
Prof. Dr. Mustafa Umur TOSUN	Hacettepe Üniversitesi
Koordinatör	
Mahir Mustafa DEMİR	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Raportör	
Araş. Gör. Şükrü Çağrı ÇELİK	Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Üyeler*	
Ahmet Saygın BABAN	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)
Doç. Dr. Alparslan A. BAŞARAN	Hacettepe Üniversitesi
Ayşe Başak DİCLEHAN EREKE	KPMG
Batuhan TEMEL	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Didem YILMAZ	Avrupa Birliği Başkanlığı
Doğan TEMİRCİ	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Emre ERCAN	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Enes KARAYEL	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB)
Araş. Gör. Gökhan ÜNALAN	Atılım Üniversitesi
Göksal AYGÜN	Gelir İdaresi Başkanlığı
Prof. Dr. Güneş YILMAZ	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Hakan HANÇER	Vergi Denetim Kurulu
Heybet BER	Rotax Denetim, Danışmanlık ve YMM A.Ş.
Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN	Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
Dr. Mehmet Fatih KARABULUT	Türk Sanayicileri ve İşinsanları Derneği (TÜSİAD)
Mehmet Kağan SAYGILI	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Melike ÇELİK	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Muhammet Çağrı SAVAŞ	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Prof. Dr. Mustafa ÇELEN	Marmara Üniversitesi
Naciye HOKKAÖMEROĞLU	Vergi Denetim Kurulu
Nazmi KARYAĞDI	Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.
Dr. Numan Emre ERGİN	Ergin Vergi&Hukuk
Özgür Serkan DEMİRHAN	Turkcell
Serdar ALTAY	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Servet ÇETİN	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Şerife Pınar ÖNAL	Avrupa Birliği Başkanlığı
Tahir Erkam KARAKAŞ	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
Dr. Yusuf ARTAR	Nexus Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Not: Üyeler adına göre alfabetik sıralanmıştır.

YÖNETİCİ ÖZETİ

Günümüzde teknolojik gelişme hızlı bir şekilde ilerleyerek doğa bilimleri ve sosyal bilimler üzerinde dönüşümler meydana getirmektedir. İçinde bulunduğumuz dönemde dijital çözümlerin hayatı kolaylaştırdığı ve dijital ihtiyaçların günden güne hızlanarak devam ettiği gözlenmektedir. Dördüncü Sanayi Devrimi olarak ifade edilen yeni dönemde dijital gelişme üretim, pazarlama, tüketim gibi alanlarda etkisini göstermektedir. Aynı zamanda kamu sektörü, özel sektör ve akademide de teknolojik gelişmelerin etkisi görülmektedir. Bu noktada dönüşüm kaçınılmaz bir şekilde ilerlemektedir. Dijital dönüşüm yolculuğunun ana yapı taşları Robotik Süreç Otomasyonu (RPA), akıllı süreç otomasyonu, yapay zekâ, blok zincir teknolojileri, kripto paralar, kripto varlıkları, bulut teknolojileri, nesnelerin interneti (IoT), siber güvenlik, kuantum bilgisayar teknolojileri, akıllı şehirler gibi geniş bir dizi unsurdan oluşmaktadır.

Teknolojik gelişme, küreselleşmenin de etkisiyle dünya üzerindeki ekonomik yapıyı dönüştürmektedir. Ekonominin dijitalleşmesiyle ekonomik değer ve ekonomik kazanç sanal ortamda yaratılmaya başlanmıştır. Fiziksel anlamda somut alışverişe dayanan geleneksel ticari işlemler; yerini sanal ortamda oluşturulan ya da alınıp satılan yeni iş modellerine bırakmıştır. Sınır tanımayan, ulusal sınırları aşan ve elle tutulamayan bir nitelik taşıyan bu faaliyetler sonucu yaratılan ekonomik değer ne tür bir vergilendirmeye konu olacağı tartışılmaktadır. Bunun yanında teknolojik gelişme aynı zamanda Çok Uluslu İşletme (ÇUI)'lerin, ülkeler arası zararlı vergi rekabetinden faydalanmasına olanak sağlayarak daha az vergi verilmesini de kolaylaştırmaktadır. Bunun yanında, sanal mal ve hizmet alışverişinin ülkeler arasında gerçekleşmesiyle uluslararası anlaşmazlıklar artmıştır. Ülkeler gerek tek taraflı vergileme aksiyonlarıyla gerekse de uluslararası vergi arenasında gerçekleşen proje çıktılarını takip ederek çözüm arayışlarında bulunmaktadır. Bu yönüyle dijital ekonomi ülkelerin mali sistemine bir tehdit oluşturmaktadır. Diğer taraftan dijital ekonomiyle beraber aynı zamanda yeni vergi salınabilecek alanların açılması, vergi yapısındaki yönetim giderlerini düşürülmesi, vatandaşların kamu hizmetlerini daha etkin bir şekilde alabilmesi gibi sebeplerle de mevcut değişim bir fırsat olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu raporda, dijital ekonominin genel potansiyeli üzerinde durulduktan sonra, mevcut ekonomik yapıda dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda genel bir çerçeve çizilmiştir. Özellikle dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan problemler ile ülkelerin ve bazı uluslararası kuruluşların dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla beraber kaybolan vergi gelirlerini

artırmak için uyguladığı adımlara çalışmada yer verilmiştir. Bu çerçevede dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki problemlerin uluslararası mutabakatla çözümünün gerçekleştirilememesi, ülkelerin münferit tedbirler almasına yol açmıştır. Bu tek taraflı uygulamaların daha etkin bir şekilde çözümü için küresel düzlemde ortak hareket şarttır. Bu noktada özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) nezdinde yürütülen Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting- BEPS) Eylem Planı ve İki Sütunlu (Sütun 1 ve Sütun 2) çözüm önerisi konusunda somut adımlar atılmış, aralarında Türkiye'nin de olduğu birçok ülkenin katılımıyla geniş bir mutabakat sağlanmıştır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde Türkiye için genel bir değerlendirme yapılarak, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda atılan adımlar, yaşanan problemler ve problemlerin çözümüne yönelik öneriler yer almıştır. Mevcut problemler; gerçek kişilerin vergilendirilmesi üzerinde mevzuattaki eksiklikler, elektronik haberleşme üzerindeki yüksek vergi yükü, kullanıcı verilerinden elde edilen kazançların vergilendirilmemesi, sanal iş yeri konusundaki hukuki eksiklikler, kripto varlıkların vergilendirilmesi, vergi idaresindeki temel sorunlar gibi farklı şekillerde incelenmiş ve her bir problem için farklı çözüm önerileri getirilmiştir. Bunun yanında Türkiye'nin dijital hizmet vergisinin kaldırılması gibi bazı yükümlülüklerinin kamu maliyesine potansiyel etkisinin hesaplanması ve alternatif senaryolara hazırlıklı olması önerisinde bulunulmuştur.

Bu çalışmada; Türkiye'nin orta ve uzun vadeli ekonomik kalkınma stratejilerine uyumlu, ülkenin sürdürülebilir büyüme ve kalkınma hedeflerini destekleyecek, teknolojik gelişme ve dijital dönüşümü teşvik edecek, On İkinci Kalkınma Planına girdi sağlayacak, politika önerileri getirmek amaçlanmıştır. Bu noktada Türkiye'nin dijitalleşme sürecindeki vergi politikasının; “dijital ekonominin gelişmesine ve derinleşmesine katkı sağlayacak ama dijital faaliyetlerdeki kayıt dışılığı kavrayacak, uluslararası anlaşmalardan doğan uluslararası hukuktan doğan yükümlülükleri de ihlal etmeyecek, ülke menfaatlerini azami ölçüde koruyacak ve yatırım iklimini geliştirecek” şekilde tasarlanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmenin hızlı bir şekilde ilerlemesi, tarih boyunca olduğu gibi günümüzde de ekonomik ve sosyal alanlarda değişikliklere sebep olmaktadır. 20'nci yüzyıldan günümüze teknolojik ilerlemeyle birlikte; üretim, tüketim, yatırım, istihdam, uluslararası ticaret, lojistik, maliye gibi ekonominin her alanında dönüşümler meydana gelmiş, geleneksel ticari ilişkilerin önemi azalmış, yeni dijital iş modelleri ortaya çıkmıştır¹. Günümüzde geleneksel ticari modeller yerine dijital araçları kullanan B2C, B2B ya da C2C² gibi yeni iş modellerinin kullanımı yaygınlaşmıştır. Geleneksel ticari hayata alternatif olan bu iş modelleri sayesinde fiziksel olarak herhangi bir iş yeri açmaya gerek kalmaksızın, ticaretin yapılması mümkün olmaktadır. Buradan da anlaşılabacağı üzere geleneksel sektörlerin öneminin azalması, vergi gelirlerinin azalmasına ya da vergi gelirlerine konu olan kazançların tespit edilmesinin zorlaşmasına yol açmaktadır.

Yaşadığımız çağda (özellikle Dördüncü Sanayi Devrimiyle beraber) paylaşım ekonomisi unsurları, yapay zekâ, robot teknolojileri, blok zincir teknolojileri, kripto paralar, kripto varlıklar, nesnelerin interneti, büyük veri gibi yeni teknolojik kavramlar hayatımıza girmiştir. Geleneksel medyanın payı giderek azalmış, dijital medyanın sektördeki ağırlığı artmıştır. Benzer şekilde video platformlarının ortaya çıkmış, dergi ve kitapların elektronik versiyonları yaygınlaşmış, restoran hizmetleri, market alışverişleri ya da bilet alımlarının çevrimiçi platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi mümkün hale gelmiştir. Bugün normal bilgisayarlara oranla çok daha hızlı ve çok daha etkili olarak gelişen kuantum bilgisayar teknolojileri konusunda büyük firmaların patent yarışları devam etmektedir³.

Ayrıca küreselleşmenin de yardımıyla, ÇUI'lerin yaşanan teknolojik gelişmelerden faydalanarak vergi vermeme ya da çok az vergi verme çabasında olduğu görülmektedir. Bu şirketlerin vergi vermemek için agresif vergi planlamasına gittiği görülmektedir. İlgili şirketler kanuni iş yerlerini (kimi zaman yalnızca kâğıt üstünde) daha az vergi verecekleri ülkelere taşıyarak maliyetlerini düşürmektedir. Bu noktada grup içi transfer fiyatlandırması yoluyla da şirketlerin vergi vermeme/vergi kaçırma faaliyeti içerisinde bulunduğu görülmektedir.

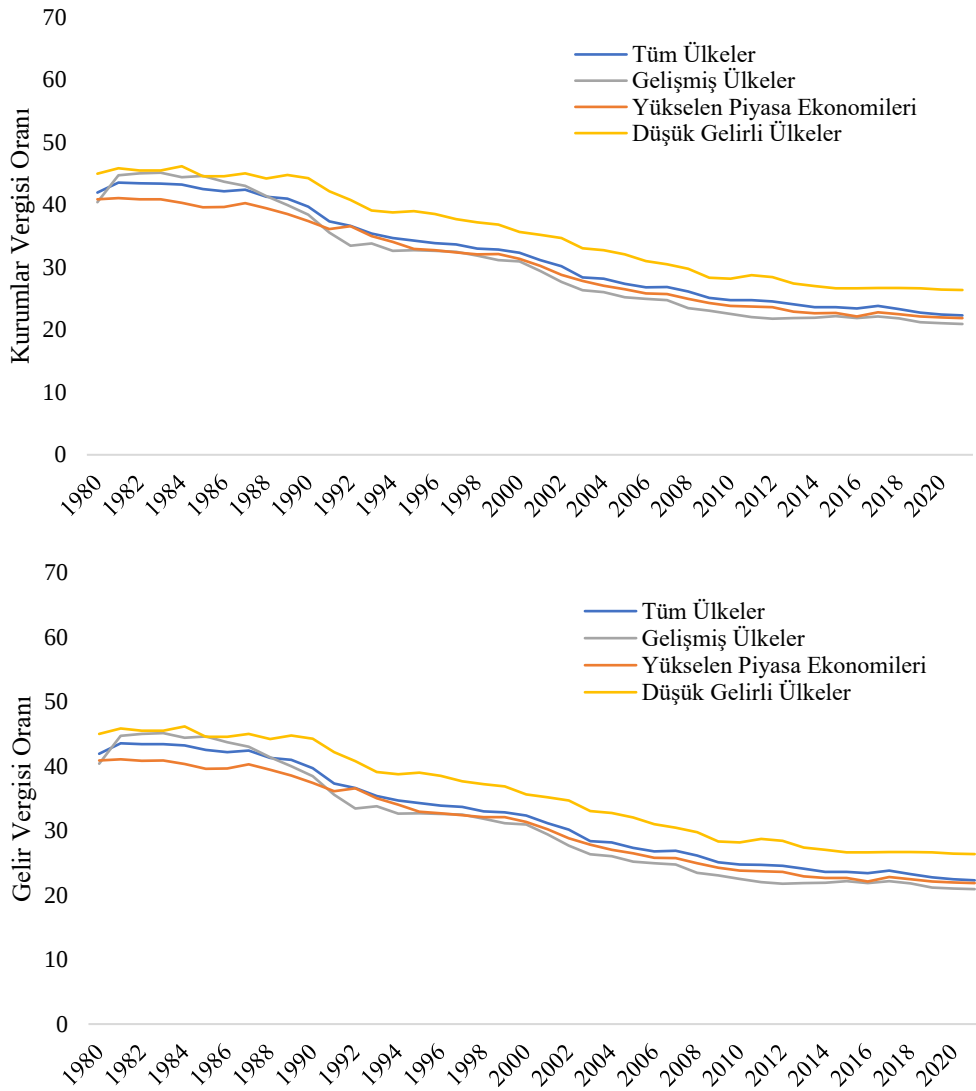
¹ Özellikle Covid-19 Pandemisinin de etkisiyle elektronik ticaret (e-ticaret) işlemlerinin ve diğer dijital araçların kullanımının arttığı görülmektedir (Statista, 2021:283)

² Fiziksel bir iş yerine gerek duymaksızın sanal ortamda yapılan ticari işlemler için kullanılan bazı kısaltmalardır. Business to Business (B2B - İşletmeden İşletmeye), Business to Consumer (B2C - İşletmeden Tüketicieye) ve Consumer to Consumer (C2C - Tüketiciden Tüketicieye) anlamına gelmektedir.

³ Ayrıntılı bilgi için bakınız: (Statista, 2021:235)

Bu şirketler vergi vermeme yarışı içerisinde hareket ederken, kimi ülkeler de mevcut sermayeyi ülkelere çekmek adına vergi oranlarını düşürme yarışına girmektedir. Zararlı vergi rekabeti ya da dibe doğru yarış (race to bottom) olarak ifade edilen bu durum sistemi daha da karmaşık hale getirmektedir. Birçok ülkede kurumlar vergisi oranları ve en yüksek dilimden alınan gelir vergisi oranları ciddi seviyede düşüş kaydetmiştir. Teknolojik gelişmeler kullanım amaçları doğrultusunda vergi gelirlerinin erozyonuna neden olabilmektedir.

Şekil 1: Dünyada Yıllar İtibariyle En Üst Dilime Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranlarının Seyri



Kaynak: IMF (2022)

Bu bakımdan yaşanan dönüşümle beraber hem dijital mal ve hizmetler türemiş, hem de geleneksel yollarla satılan mal ve hizmetler fiziksel bir pazara ihtiyaç duyulmadan internet

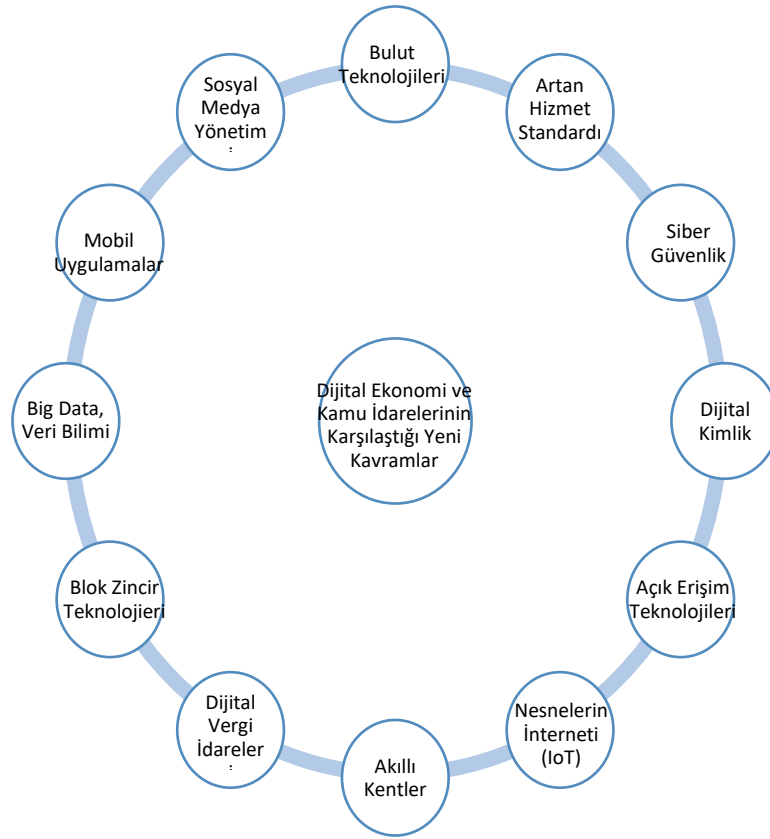
ortamında (e-ticaret ile) satılmaya başlamıştır. Teknolojik gelişmeyle beraber ekonominin hemen hemen her alanında yaşanan bu hızlı dönüşüm, maliye bilimini özellikle de vergiler ve kamu harcamaları açısından etkilemektedir. Vergi gelirlerinde matrah aşınmasını engellemek için vergi otoritelerinin vergi mevzuatlarını teknolojik gelişmeye göre sürekli güncellemesi ve böylece matrah aşınmasını kontrol altına alması gerekmektedir. Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin 2022 yılında çıkan raporunda da belirtildiği üzere, çağın gereklilikleri ve mevcut konjonktür ışığında kamu gelirlerinin korunmasına yönelik çabalar kamu maliyesi alanında önemli problemler arasında yer almaktadır (IMF, 2022:25). Hızla gelişen teknolojik ilerlemeye mevcut vergi mevzuatı ayak uyduramamaktadır.

Gerek Türkiye'de gerek de birçok diğer ülkedeki vergi yasaları, sanayi çağının ekonomik gerekliliklerine göre tasarlanmıştır. Buna karşın dijital çağın hızlı ilerleyişiyle birlikte ortaya çıkan dijital ekonomik faaliyetler için mevcut vergi mevzuatı yetersiz kalmakta, bazı ekonomik faaliyetlerden elde edilen vergi gelirleri hızla düşmektedir. Tüketici ve üreticilerin farklı ülkelerde yerleşik olduğu dijital mal ve hizmet satışlarının ya da e-ticaret işlemlerinin hangi ülkenin vergilendirme yetkisinde olacağı hem ülkeler arası ikili anlaşmalara hem de uluslararası kuruluşlar vasıtasıyla çözülmeye çalışılmaktadır. Bu sebeple, vergi kayıplarının engellenmesi için ülkelerin münferit tedbirler almaya çalıştığı, uluslararası kuruluşların ise küresel çözüm arayışları içinde olduğu bir vergile düzeni oluşmuştur.

Tüm bunların haricinde, yaşanan dijital dönüşümü yalnızca olumsuz yanlarıyla ele almamak gerekir. Dijital çağa birlikte vergiden sorumlu idari otoritelerin birtakım bürokratik işlemleri de azalmıştır. Yaşanan çağa uygun olarak beyanname verme, vergi borcu öğrenme, vergi ödeme, fatura düzenleme gibi alanlarda dijital entegrasyon vergi idarelerinin işini kolaylaştırmaktadır. Akıllı şehir uygulamaları sayesinde teknoloji kamu hizmetlerinin daha etkin sunulmasına yol açmaktadır. Kripto teknolojileri çeşitli kamu hizmetlerini daha güvenli hale getirebilecektir. Büyük veri analizi kamu idarelerinin işini kolaylaştırmaktadır. Kamu denetimleri daha etkin bir şekilde yapılabilmektedir. e-Beyanname, e-bordro, e-fatura, interaktif vergi dairesi gibi alanlar mükellefler ve kamu idarelerinin işini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca sosyal medya, e-ticaret, e-spor, blok zincir teknolojisi gibi alanlarda yaşanan gelir getirici faaliyetlerin artışıyla beraber vergi salınabilecek konular çeşitlenmiştir. Gelecekte dijital vergi dairelerinin fiziksel bir varlığa gerek kalmadan yapay zekâ teknolojilerinin ve bulut sistemlerinin de yardımıyla faaliyette bulunması beklenmektedir. Dijitalleşme aynı zamanda kurumlar arası iş birliğine de olanak sağlamaktadır.

Ekonomilerin yaşadığı dijital dönüşümden işletmeler olduğu gibi kamu idareleri de etkilenmektedir. Dijital teknolojilerdeki ilerleme, yapay zekâ gibi unsurların yaygınlaşması değişimin devam edeceğini göstermektedir (IMF, 2022:14). Vergi idareleri başta olmak üzere kamu idarelerinin çağın gerekliliklerine uygun şekilde kamu hizmeti sunabilmek için ya da mali fonksiyonlarını yerine getirebilmek için takip etmek durumunda kaldığı teknolojik unsurlar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 2: Dijital Ekonominin Yaygınlaşması ile Kamu İdarelerinin Gündemine Giren Yeni Kavramlar



Kaynak: OECD (2016:24)'den yola çıkılarak ve genişletilerek oluşturulmuştur.

Vergilendirilemeyen kazançların ortaya çıkmasıyla vergi idarelerinin değişime ayak uydurabilmek ve yaşadıkları vergi kayıplarını telafi edebilmek adına ulusal düzeyde düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Vergi gelirlerindeki kaybı telafi etme çabaları arasında göz ardı edilse de dijital ekonominin gelişmesiyle beraber aynı zamanda etkin sistemi koruyup ve adil ilkeler ışığında bir vergi politikası oluşturmak da zorlaşmıştır (Çelebi ve Çelik, 2022). Tüm bunlara ek olarak ülkelerin dijital ekonomi unsurlarının vergilendirilmesi yönünde

aldıkları münferit tedbirler, vergi yetkisi kullanımı konusunda anlaşmazlıkları da artırmıştır. Ülkeler arası ikili anlaşmalar sorunu hafifletirken yine de kalıcı çözüm için uluslararası önlemlerin de alınması gerekmektedir.

2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MEVCUT DURUM ANALİZİ VE GENEL HUSUSLAR

Dijitalleşme kavramının 1990'lı yılların ortalarında yaygın şekilde kullanılmaya başladığı yıllardan günümüze teknolojik değişim çok hızlı bir şekilde ilerlemektedir. OECD'nin de vurguladığı üzere dijitalleşmenin getirdiği yeni ekonomik koşullarda veri temelli ekonominin ve hareketliliğin (mobility) önemi artmış, üretim süreci tekelleşme eğilimine girmiş, piyasaya giriş çıkış engelleri azalmış ve ticari faaliyetler hızlanmıştır (OECD, 2014:84).

Dijitalleşmeyle beraber yeni iş sahalarının ortaya çıkması mevcut vergi sistemlerinin de değişimini zorunlu kılmıştır. Fakat özellikle geleneksel ticari alışverişlerin fiziksel “pazarlara” ihtiyaç duymaksızın, internet ortamına taşınması ve ekonomilerde yaşanan teknolojik değişimle yeni mesleklerin ortaya çıkması neticesinde ülkelerin uyguladığı mevcut vergi mevzuatlarının geçerliliğini kaybolmuş ve vergileme konusunda yeni çözülmeyen problemler ortaya çıkmıştır. Bu dönemde bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişimi ekonomik ve fiziksel bir varlığa bile gerek kalmadan uluslararası ticari işlemler (e-ticaret gibi) kolaylaşmıştır. (Aslam ve Shah, 2021:189). Bunun yanında maddi olmayan varlıkların (intangible assets) ekonomide payının hiç olmadığı kadar artması veriler, algoritmalar gibi fiziksel bir varlığa gerek olmadan ülkeler arasında hareket edebilmesi (European Commission, 2017:2) ve bunların ÇÜİ'ler aracılığıyla kolayca kullanılması yaygınlaşmıştır. Her biri kendine özgü yapıya sahip olan bu maddi olmayan varlıkların kıyasa imkân vermemesi de transfer fiyatlandırmasına imkân sağlamakta ve kârların başka ülkelere aktarılmasına neden olmaktadır (Aslam ve Shah, 2021:189). Bir diğer problem ise dijitalleşme ve büyük veri teknolojileri kullanıcılarının, internet aramaları, mal ve hizmet satın almaları veya sosyal medya platformları üzerinden başkalarıyla etkileşimleri yoluyla tercihleri hakkında bilgi/veri sağlamalarıdır. Bu verilerin kullanılmasıyla yeni gelirler elde edilmektedir (Aslam ve Shah, 2021:190).

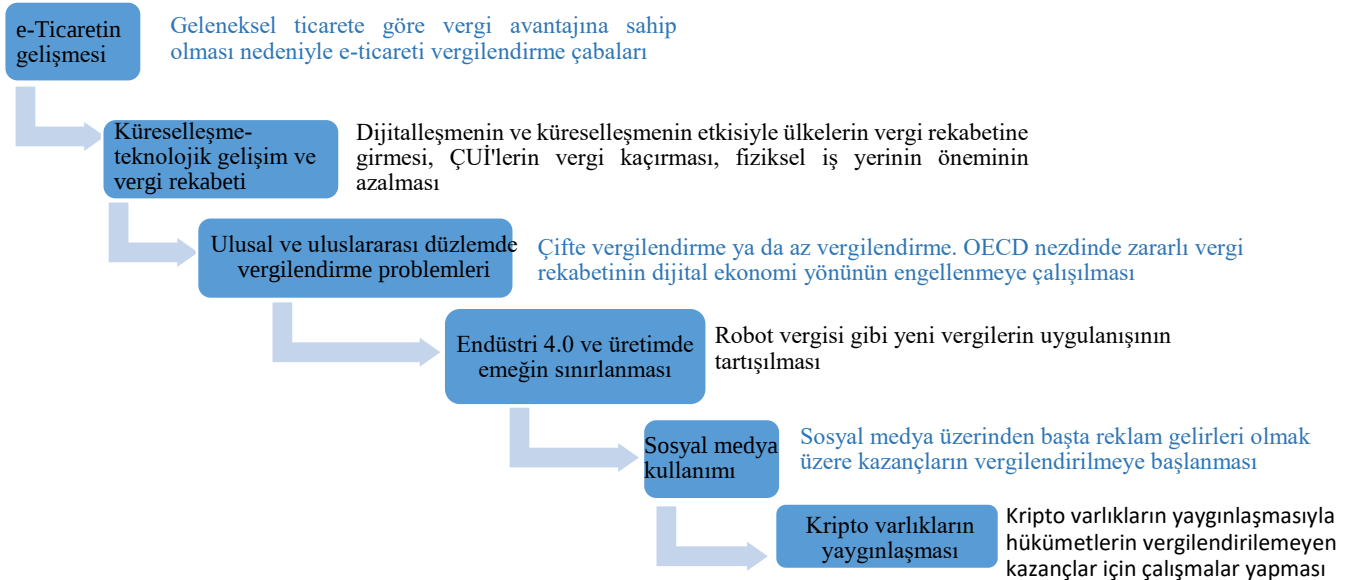
Bu açıdan dijitalleşme ve vergileme konuları birbiriyle doğrudan ilişkili iki kavram olarak karşımıza çıkarmaktadır. Dijitalleşmenin artışı geleneksel ticari sisteme göre oluşturulan vergi mevzuatının ihtiyaçlara yeteri kadar cevap verememesine, dolayısıyla da vergi tahsilat oranları ve toplam vergi gelirlerinin düşmesine yol açmıştır. Düşen vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanını da zorlaştırmaktadır. Öte yandan teknolojik gelişim nedeniyle kamu idarelerinin teknolojik ihtiyaçları artmakta ve dolayısıyla yapılan kamu harcamalarının da yükselmektedir. Üstelik 2008 Küresel Finans Krizi ve Covid-19 Pandemisi nedeniyle oluşan

ekonomik krizlere yapılan kamu müdahaleleri düşünüldüğünde birçok gelişmiş ülkenin mali manevra alanı daralmış, kamu borçları artmıştır.

Dijitalleşmeyle beraber devletin artan finansman ihtiyacı ve mevcut gelirlerinin düşme tehlikesine girmesi kamu politikalarında da yeni çözüm arayışlarını beraberinde getirmiştir. Bu açıdan ülkeler kendi sınırlarındaki vergi gelirlerini artırma çabası içerisine girmiştir. Fakat özellikle ÇUİ; dijital ekonominin ve uluslararası vergi rekabetinin de yardımıyla gelir ve kurumlar vergisinden önemli vergi avantajları elde etmektedir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021). Sonuç olarak ülkeler kendi ülkesinde gerçekleşen ticari faaliyetleri vergileme çabasında hareket ederken, dijital araçları ya da yeni dijital iş modellerini kullanan firmalar da vergi vermeme arayışındadır. Vergi mükelleflerinin teknolojik gelişmeden yararlanarak mevcut vergi sistemlerindeki açıklardan yararlanma çabası içinde olduğu (ya da kazançlarını vergi cenneti ülkelere aktardığı), devletlerin ise artan finansman ihtiyaçları ve mevcut vergi gelirlerini koruyabilmek için sürekli yeni düzenlemelere gittiği bir ekonomik düzen ortaya çıkmıştır.

Nihayetinde dijitalleşmeden fayda sağlayan şirketler ve vergileme yetkisini korumaya çalışan ulusal otoriteler arasında bir yarış meydana gelmiştir. İlgili süreçte iki taraf da karşı hamlelere göre yeni stratejiler geliştirmektedir.

Şekil 3: Dijitalleşmeyle Beraber Şirketler ve Vergi İdareleri Arasında Süregelen Yarış



Kaynak: Yazar/Raportör tarafından oluşturulmuştur.

2.1. Vergilendirmeye Konu Olan Dijital Ekonominin Potansiyel Büyüklüğü

Dijital ekonominin büyük bir hızla gelişimini sürdürdüğü bilinmektedir. Geleneksel iş modellerinin yerini alan yeni dijital iş modelleri gün geçtikçe daha da önemli hale gelmekte ve dijital ekonominin getirdiği ekonomik birikim artmaktadır. Türlerine göre dijital ekonominin unsurlarının 2018 yılındaki büyüklükleri ve 2025 yılı tahminleri aşağıdaki gibidir.

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

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

Kaynak: Statista (2021)

Piyasa büyüklükleri açısından IoT 2018 itibarıyla teknoloji dalları arasında en büyük paya sahiptir, 2025 yılı için yapılan tahminlerde de yine liderliğini korumaktadır. Özellikle Dördüncü Sanayi Devrimi sonrasında IoT teknolojilerinin önemi artmış ve üretim sürecine katkıları önemli boyuta ulaşmıştır. Dijital ekonomi pastasının sektörel bazda dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Yapay zekâ teknolojilerinin payı nispeten düşük gözükse bile, önemli bir potansiyel barındırmaktadır.

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

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

Kaynak: Statista (2021)

İlgili verilerde e-ticaretin payının diğer sektörlerle göre çok fazla olmasında, e-ticaretin müşterilere sağladığı çeşitli avantajların (farklı satıcıların fiyatları arasında kıyaslama yapılabilmesi ve bilgi eksikliğini azaltması gibi) etkili olduğu öne sürülebilir. Covid-19 sonrasında insanların evden çıkamadığı bir dönemde alışverişlerin de e-ticaret aracılığıyla gerçekleştirilmesi de sektöre olan rağbeti artırmış olabilir.

Aşağıdaki tabloda dijital ekonomide vergiye konu olan ya da potansiyel olarak vergi salınabilecek bazı alanlar ayrıntılı şekilde aşağıdaki tabloda incelenmiştir.

Tablo 3: Dijital Ekonomide Potansiyel Vergi Alanları

Konu	Tanım	Vergilendirilmesi
E-ticaret	E-ticaret; geleneksel yöntemlerle uygulanan mal ve hizmet satışlarının çevrimiçi ortamda yapılmasını kapsamaktadır. e-Ticaretle beraber geleneksel iş modelleri yerini, B2C, B2B ve C2C gibi dijital iş modellerine bırakmıştır. Bu açıdan, maddi nitelikte olmayan varlıkların özellikle uluslararası ticarete vergilendirilmesi konusunda farklı öneriler getirilmektedir. Aşağıdaki unsurlar da e-ticaret kapsamındadır: Taşımacılık, depoculuk ve dağıtım vb. lojistik hizmetleri; uygulama hizmeti sağlayıcıları; e-ticaret destek hizmetleri; web sitesi içerik yönetimleri; veri hizmetleri (ağ alt yapısı, sunucular, depolama); fiziksel olarak mağazaya veya çevrimdışı etkinliğe sahip olmayan çevrimiçi satışlar, dijital sağlık; restoran yemek teslim hizmetleri, çevrimiçi gıda teslim uygulamaları, etkinlik bilet alımları, arkadaşlık uygulamaları; dijital medya, video oyunları, dizi film ve video platformları, e-kitap ve diğer e-yayınlar, dijital müzikler.	Dijital ekonomiyle beraber doğrudan ekonomik değerinin tespitinin zor olduğu maddi olmayan varlıklar (intangible goods), veriler, algoritmalar ve otomasyon sistemleri gibi unsurlar fiziksel bir varlığa sahip olmadan ülkeler arasında hareket edebilmektedir (European Commission, 2017:2). E-ticaret işlemlerinin büyük bir kısmı BEPS Sütun 1 kapsamındadır. Bunun yanında verilerin ticari çıktıya dönüştürülmesi, B2B, B2C ve C2C'ye aracılık eden platform uygulamaları vs. mevcut Dijital Hizmet Vergisine tâbi olabilmektedir.
Bulut Bilişim	Bulut bilgi işleme, paylaşılan fiziksel ve sanal kaynakları (ağlar, sunucular ve uygulamalar dâhil olmak üzere) kullanarak bilgi işlem, depolama, yazılım ve veri yönetimini içerebilen standartlaştırılmış, yapılandırılabilir, isteğe bağlı çevrimiçi bilgisayar hizmetlerinin sağlanmasıdır. Hizmet, sağlayıcının donanımı kullanılarak çevrimiçi olarak sağlandığı için, kullanıcılar uygun bir İnternet bağlantısına sahip olmaları koşuluyla, genellikle bulundukları her yerde çeşitli cihaz türlerini kullanarak hizmete erişebilmektedir. Aşağıdaki unsurlar bulut bilişimin unsurları arasındadır:	Bulut bilişimin unsurlarının büyük bir kısmı BEPS Sütun 1 kapsamındadır. Bunun yanında platform hizmeti, içerik hizmeti, uygulama hizmeti mevcut Dijital Hizmet Vergisine tâbidir.

	Altyapı hizmeti, platform hizmeti, uygulama hizmeti, içerik hizmeti, veri hizmeti	
Blok Zincir Teknolojileri, Kripto Paralar, NFT	Blok zincir sistemi merkezi olmama, değiştirilemezlik ve güvenilirlik gibi farklı özelliklere sahiptir (Biyen ve Carda, 2021:96-97). Blok zincir teknolojisi vergi idareleri açısından vergi işlemlerini kolaylaştırıcı ve güvenliği artıracak yenilikleri de beraberinde getirmektedir. Bunun yanında blok zincir teknolojisiyle oluşturulan kripto varlıklarla gelir getirici işlemler gerçekleştirilmektedir.	Kripto varlıkların hukuki niteliği vergilendirme konusunda belirleyici olmaktadır. Kimi ülkeler kripto paralarla yapılan işlemleri yasaklarken, kimi ülkeler kripto varlıkları emtia, menkul kıymet, para ya da gayri maddi hak gibi farklı şekillerde tanımlamaktadır. Tanım farklılıkları vergiye ilişkin düzenlemelerin de farklılaşmasına yol açmaktadır (Günay ve Kargı, 2018:69). Kripto varlıkların mükellefiyetin tespiti zor olsa da buna karşın kripto varlık satışlarına aracılık eden platformlar aracılığıyla kullanıcıların kimlik bilgilerinin elde edilmesi, vergilendirmeyi kolaylaştıracaktır. Nitekim ilgili platform gelirleri Dijital Hizmet Vergisi ve Sütun 1 kapsamındadır. Bunun yanında NFT’ler gibi dijital içeriklerin satışı da e-ticarete benzer şekilde mal ve hizmet satışı olarak değerlendirilebilir. Bunun yanında NFT’ler gayri maddi hak olarak da tanımlanabilir.
Katılımlı Ağ Platformları, Sosyal Medya ve Arkadaşlık Uygulamaları	Katılımlı ağ platform gelirleri dijital içerik alımı veya kiralamaları, sosyal medya gelirleri, üyelik tabanlı gelirler, ürün ve hizmet satışları gibi farklı unsurlardan oluşmaktadır. Bunların sosyal medya üzerinden elde edilen gelirlere ayrı bir parantez açmak gerekirse buradan elde edilen gelirler ikiye ayrılabilir. İlk kısımda sosyal medya şirketleri, ikinci kısımda ise sosyal medya kullanarak satış yapan ya da reklam yapan kişiler yer almaktadır. İkinci konu ise sosyal medyadan reklam kazancı elde eden “sosyal medya fenomenleri”nin ya da e-ticaret sitesine benzer şekilde satış yapan kişiler vergilendirilebilir.	Sosyal medyada özellikle elde edilen reklam gelirleri Dijital Hizmet Vergisinin konusuna girmektedir. Bununla beraber arkadaşlık uygulamaları, dijital içerik alımı ve ürün satışı, üyelik tabanlı hizmetler de hem Dijital Hizmet Vergisinin hem de BEPS Sütun 1’in kapsamındadır.
Robot Vergisi	Üretim sürecinde otomasyonun artması ve Dördüncü Sanayi Devrimiyle beraber yeni teknolojilerin kullanılması; üretim sürecinde insan emeğine olan ihtiyacı azaltmış, işsizlik oranları yükselmiştir. Bu süreçte kamusal	

	hizmetlerin finansmanı ve işsiz kalan kişilerin geçimi için getirilen çözüm önerilerinden bir tanesi de robot vergileri olmuştur (Kovancılar, 2022).	
e-Spor	e-Spor faaliyetleri, genel olarak konsol oyunları, bilgisayar oyunları, mobil oyunlar gibi çeşitli dijital oyunları kapsamaktadır. Günümüzde birçok e-spor kulübü kurulmuştur ve e-spor oyuncularının ücret geliri elde etmektedir.	Kulüplerin çeşitli turnuva/müsabakalardan elde ettiği kazançlar, sponsorluk gelirleri ve sosyal medya platformları üzerinden gelirler (Ergün ve Mastar Özcan, 2022), taraftar tokenları ve sporcuların ücret kazançları vergilendirilebilir kazanç olarak görülmektedir.
Kullanıcı Verisi/Büyük Veri	Veriler; tüketiciler ve üreticiler arama motorları, internet siteleri geçmiş, sosyal medya etkileşimi gibi birçok alanda kullanıcı hareketlerinden toplanmaktadır (Aslam ve Shah, 2020:6). Toplanan verilerin analizi ve ticari amaçlarla kullanımı üretim ve pazarlama süreçlerinde büyük avantajlar sağlamaktadır.	Bu noktada uluslararası kurumların çıkardığı bazı çalışmalarda dijital veri vergisi önerilmektedir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:2; Aslam ve Shah 2021). Veri biliminin henüz çok yeni bir kavram olması vergilendirme alanında da eksiklikleri beraberinde getirmektedir. “Kullanıcı katılımı (user participation)” oluşturduğu ekonomik değere rağmen uluslararası vergi kuralları çerçevesinde henüz vergilendirilebilir bir değer olarak kabul edilmemektedir (Aslam ve Shah, 2020:6).
Metaverse	Geleceğin teknolojileri arasında yer alan metaverse alemi, potansiyel olarak önemli gelir kaynağı olarak görülmektedir. Metaverse evreninde düzenlenen konserler, verilen eğitimler, emlak alım-satımları ya da ticari işlemler yeni kazanç imkânları ortaya çıkarmaktadır. Tıpkı geleneksel ticari işlemlerin elektronik ticarete konu olması gibi, çeşitli etkinliklerin metaverse evreninde sunulması da vergilendirilmemiş kazançlar meydana getirmektedir.	Metaverse evreninde elde edilen gelirler uygulamada henüz vergilendirilmemekte, buna karşın vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Kaynak: Yazar/Raportör tarafından oluşturulmuştur.

Dijital ekonomideki yeni vergi konularını çoğaltmak mümkün olmakla beraber, konunun ana hatlarını belirtmesi bakımından çizilen temel çerçeve yeterli görülmüştür. İlerleyen bölümde, ülkelerin ve OECD'nin vergilendirme konusundaki çalışmaları incelenecektir.

2.2. Dünyada Dijitalleşme ve Vergi Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Dijital ekonomiyle beraber gerek geleneksel alım satım işlemlerinin e-ticaret aracılığıyla gerçekleşmesi gerek de maddi olmayan varlıklar ve dijital hizmetlerin farklı ülkelerdeki alıcı ve satıcılar arasında gerçekleşmesi, geleneksel vergi sistemlerinin geçerliliğini kaybetmesine yol açmıştır. Küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerde vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağına yönelik fikir ayrılıkları uzun süredir devam etmektedir. Bu alanda verginin; ikamet ilkesine göre mi yoksa kaynak ilkesine göre mi tahsil edileceği üzerinde fikir ayrılıkları mevcuttur. Ülkeler arasındaki farklı uygulamalar çifte vergileme problemini ortaya çıkarmaktadır (Elliffe, 2021:7). Ülkelerin çifte vergilemeyi önlemek adına ikili anlaşmalarla problemi ortadan kaldırmaya çalıştığı görülmektedir. Bu alanda ilk anlaşmalardan biri Avusturya-Macaristan İmparatorluğu ile Prusya arasında 1899 yılında imzalanmıştır (Elliffe, 2021:10). 20'nci yüzyılda çifte vergileme konusunun çözümü için 1920'li yıllarda uluslararası arenada birçok ülkeyi bağlayan, önemli kararlar alınmaya çalışılmıştır (Elliffe, 2021:9).

Sanayileşme sürecini erken tamamlayan Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya, Birleşik Krallık gibi ülkelerin vergi avantajı elde edebilmek için uluslararası arenada 20'nci yüzyılda yaptıkları çalışmalar sonuç vermiş ve bu ülkeler “iş yeri kavramı”nı daraltarak ve çeşitli istisnalar getirerek, vergi avantajları elde etmişlerdir. Bu durumu Lucas-Mas ve Junquera-Varela günümüzde dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda gelişmiş ülkelerin takındığı tutuma benzetmektedir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:4). Fakat dijitalleşmenin ve yapısal koşulların etkisiyle sanayi ürünleri gibi maddi nitelikte ürünleri üretimi ve ihracındaki ağırlık geliştirmekte olan ülkeler lehine geliştikçe; üretimlerini sanayi ürünlerinden daha çok yüksek teknoloji dijital mal ve hizmetlerine kaydıran gelişmiş ülkeler için dezavantajlı bir durum ortaya çıkmıştır. (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:4). Başta ABD olmak üzere dijital teknoloji ihracatçısı gelişmiş ülkelerin vergilemeyi “ikamet ilkesine” göre yapmak istemesi ve kalıcı iş yeri (PE) tanımını çağdaşlaştırıp kapsamını genişletme çabası içinde olması, buna karşın dijital mal ve hizmetin alıcısı konumunda olan geliştirmekte olan

Ülkelerin ise ülkelerinde gerçekleşen ticari faaliyetleri “kaynak ilkesine” göre vergilendirmek istemesi önemli anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Bu kapsamda “kalıcı i yeri”, “ekonomik varlık” gibi kavramların kapsamı hakkında ülkeler arasında görüş ayrılıkları yaanmı; özellikle gelimi ve gelişmekte olan ülkeler karşı karşıya gelmiştir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:4). Gelişmiş ülkelerin kendi aralarında da benzer anlaşmazlıklar ortaya ıkmitır. Örneğin zellikle ABD merkezli dijital alanda faaliyet gösteren birçok firmanın Avrupa’da birçok ülkeden yüksek kazanç sağlaması, buna karşın, düşük tutarda vergi vermesi Avrupa Birliği (AB) genelinde memnuniyetsizliklerin oluşmasına yol açmıştır (Walker, 2021).

Mevcut vergi problemlerine karşı uluslararası mutabakatın sağlanamaması ya da bu konuda atılan adımların geç kalması, ülkelerin küresel düzeyde vergi gelirlerinde yaşadıkları matrah erimesine karşı münferit önlemler almasına yol açmıştır. Nitekim uluslararası koordinasyon olmadan atılan adımlar neticesinde kaynak ülkesi ya da ikamet ülkesinden en az biri zarar görmekte ya da bazı şirketler ifte vergiye maruz kalmaktadır.

Bu kapsamda AB lkelerinde; çoğunlukla ABD’li şirketlerin mükellef olduğu dijital hizmetlere yönelik vergilendirme abaları ABD’nin tepkisini çekmiştir. İlk olarak Fransa’da uygulamaya konan ve Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi ABD’li şirketleri etkileyen dijital hizmet vergisinin (GAFA Vergisi), Türkiye, İtalya, Birleşik Krallık, Hindistan, Avusturya, İspanya, Çekya ve Endonezya gibi ülkelerde de benzer şekillerde uygulanmaya başlamasıyla birlikte, ABD karşı bir rapor çıkararak bu uygulamalara itiraz etmiştir. Söz konusu raporda; bu ülkelerin ABD merkezli şirketleri hedef aldığı ve ifte vergiye neden olduğu hususları vurgulanmıştır. Bu ülkelere ilave gümrük vergisi de dâhil olmak üzere bir dizi yaptırım uygulanacağı açıklanmıştır (Keskin, 2022:205). İlerleyen günlerde ilgili ülkelere uygulanacak yaptırımların OECD’nin BEPS kapsamında küresel düzeyde uygulamaya çalıştığı vergi düzenlemelerinin nihayete ereceği zamana kadar askıya alındığı açıklanmıştır (KPMG 2022:68). Esasında ülkelerin münferit olarak yeni dijital hizmet vergisi uygulama konusunda aldıkları kararlarının, BEPS 2.0 kapsamında geliştirilen Sütün 1 ve Sütün 2’nin uygulamaya geçmesiyle beraber kaldırılması beklenmektedir. İlerleyen bölümde bu konuya ayrıntılı değinilecektir.

2.3. Uluslararası Kuruluşların Küresel Düzeyde Vergiler Konusunda Getirdiği Standartlar: BEPS ve Küresel İş Birliği Arayışları

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda “agresif vergi planlamasına karşı ülkeler arası tedbir alınması, devletler arası iş birliği ve vergi uyumlaştırılması” için yürütülen çalışmalarda OECD ve G20’nin beraber yürüttüğü çalışmalar ön plana çıkmaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019:169). Türkiye de OECD üye ülkesi olması sebebiyle bu kurumun öncülüğünde yürütülen iş birliği çalışmalarından etkilenmektedir.

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

2000’li yılların ardından da OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda çabalar devam etmiştir. Fakat çabalara rağmen mevcut vergilendirme yetkisi dijital ekonominin getirdiği yeni kavramlara karşı yeterince karşılık verememiş, düzenlemeler eksik kalmıştır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:5). Düzenlemelerin birtakım problemleri çözdüğü görülmekle beraber yaşanan dijital dönüşüm kamu idareleri ve uluslararası kuruluşların daha fazla çabası gerektirmesine yol açmıştır.

Bu iki kurumun yürüttüğü Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) projesi küresel düzeyde çözüm için o tarihe kadar atılan adımlardan en önemlisidir. 2013 yılında G20’nin talebi doğrultusunda OECD tarafından genel olarak ülkelerin karşılaştıkları vergi kayıplarını engellemek adına “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS/Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Eylem Planı başlatılmıştır. BEPS; kanunlardaki boşluklar ve uyumsuzlukların kullanılarak kazancın ekonomik faaliyeti ya çok az olan ya da olmayan ancak düşük vergili ya da vergisiz yerlere sanal bir şekilde kaydırılması sonucu olarak ödenecek toplam kurumlar vergisinin azalması ya da yok edilmesine yönelik geliştirilen vergi planlama stratejilerini ifade etmektedir.

Program kapsamında atılması planlanan adımların bir kısmı dijital vergileme, dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi ve dijital ekonomiye uygun şekilde vergi mevzuatının

güncelleştirilmesi gerektiği hususları üzerinedir (OECD, 2013:10). BEPS'in yürütülmesi, OECD'ye üye olmayan ülkelerle de iş birliği yapılması için, Mali İşler Komitesi'ne (Committee of Fiscal Affairs) bağlı Dijital Ekonomi Çalışma Grubu (The Task Force of Digital Economy) kurulmuştur. Bu grubun çıkardığı raporlar konunun uluslararası alanda çözümü için büyük öneme sahiptir. BEPS'in 15 tane Eylem Planı uyum, özün önceliği ve şeffaflık olmak üzere üç temel ilkesi vardır. Tablo 4; BEPS'in üzerinde durduğu temel 15 Eylem Planını göstermektedir.

Tablo 4: BEPS Eylem Planları

Eylem No	Eylem Planı
1	Dijital ekonominin yarattığı vergi sorunları
2	Ülkelerin arasında vergi mevzuatındaki farklılıklardan kaynaklanan uyumsuzlukların giderilmesi (hybrid mismatch arrangements)
3	Kontrol edilen yabancı şirketlerin vergilendirme kurallarının güçlendirilmesi
4	Faiz kesintileri ve diğer finansal ödemelerle oluşturulan matrah aşındırmalarının sınırlandırılması
5	Şeffaflık ve özün önceliği dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önüne geçilmesi
6	Çifte vergi anlaşmaları ve diğer uluslararası anlaşmaların kötüye kullanımının engellenmesi
7	“Daimi/Kalıcı iş yeri” kavramının içeriğinden kaynaklanan vergilerden kaçmaya yönelik işlemlere karşı müdahaleler
8	Maddi olmayan duran varlıkların transfer fiyatlandırması ile aktarımında değer yaratıldığı yerin dikkate alınması
9	Risk ve sermayenin transfer fiyatlandırması yoluyla başka ülkelere aktarılması durumunda değer yaratıldığı yerin dikkate alınması
10	Diğer yüksek riskli işlemlerin transfer fiyatlandırması yapılması durumunda değer yaratıldığı yerin dikkate alınması
11	BEPS'le ilgili temel istatistiklerin derlenmesi, analiz edilmesi ve BEPS'in izlenmesi
12	Agresif vergi planlamaları yapılması durumunda bildirme zorunluluğu
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının yeniden gözden geçirilmesi
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının aktif hale getirilmesi
15	Çok taraflı çözüm mekanizmalarının aktif hale getirilmesi

Kaynak: OECD (2013)

BEPS eylem planlarının uygulanmasının dijital ekonomi ve vergi konusundaki uluslararası anlaşmazlıkların bir kısmını ortadan kaldırması beklenmektedir (OECD, 2015:87, 137) OECD'nin çalışmaları doğrultusunda 2015 yılında “1. Eylem Planı: Dijital Ekonomiye İlişkin Vergi Zorluklarının İncelenmesi Final Raporu” (Action 1 on Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) yayınlanmıştır. Final raporunda, vergi idareleri arasındaki iletişimin ve şeffaflığın artırılması, agresif vergi planlaması ve transfer fiyatlandırmasını engellemek için uluslararası iş birliği üzerinde durulmuştur (OECD, 2015:86). Rapor dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda kapsayıcı bir çözüm önerisi sunmaktan ziyade,

mevcut iş yeri hükümlerinin değerlendirilmesi, kontrol edilen yabancı kurum kazançları hükümlerinin ve transfer fiyatlandırması hükümlerinin güçlendirilmesiyle dijital ekonominin de vergilendirilebileceği hususları üzerinde durmuştur.

Son yıllardaki çalışmalarda kalıcı iş yerinin yalnızca fiziksel varlığa dayalı olmaması, dijital ekonomideki ticari işlemlerde KDV'nin müşterilerin ikamet ettiği “kaynak ülkede” alınması gerektiği, belirli dijital işlemler için stopaj uygulanması ve genel olarak bir eşitleme vergisi (equalisation levy) uygulanması gibi konular OECD nezdinde tartışılmaktadır (OECD, 2015:136). Kalıcı iş yeri tanımının genişletilmesiyle beraber sanal daimî iş yeri (virtual PE) tanımlamasına gidilerek, ülkelerin kaynak ülkede elde ettiği gelirler üzerinde vergisel bağ (tax nexus) kurulabilmektedir (Kara ve Öz, 2016:33). Bunun yanında “ekonomik varlık” tanımının da genişletilmesi amaçlanmıştır. Bu öneriye göre, çeşitli ülkelerde “mukim” olmayan şirketlerin sürdürülebilir bir şekilde gelir elde ettiği durumlarda elde ettiği gelirlerin ilgili ülkede vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:63). Böylelikle şirketlerin ülkelerde merkezleri olmaması durumunda bile o ülkede faaliyet gösterdiğini kanıtlayan yardımcı unsurlar (bölgede büyük bir deposunun olup, depoda birçok kişinin çalışması gibi) olması ya da *“dijital içeriğin işlem hacmi, yerel para birimi veya yerel ödeme şekliyle fatura kesilmesi ya da tahsilat elde edilmesi, ilgili ülkenin dilinde bir web sitesinin varlığı, malların müşterilere tesliminde sorumluluk almak, satış sonrası bakım, tamir ve onarım gibi destek hizmetlerinin yapılması, pazarlama faaliyetleri gibi alanlar”* da ülkelere vergilendirme yetkisi tanımaktadır (OECD, 2015:132; Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:63).

2018 yılında “Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları” (Tax Challenges Arising from Digitalisation) isimli bir ara rapor, Ocak 2019’da “Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınması” (Addressing the Tax Challenges Arising from Digitalisation) adlı bir politika notu yayınlamıştır. Mayıs 2019’da OECD ve G20 Kapsayıcı Çerçeve çalışma programı kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesi için küresel düzlemde bir iş birliği üzerinde somut adımlar atmıştır (OECD, 2019). “Kapsayıcı Çerçeve”nin ilk ayağı 1. Sütun (*Pillar One*) ismiyle anılmaktadır. Yeni bir bağ (nexus) kuralıyla beraber vergi hakkının geliştirilmesi amaçlanmıştır (Tax Institute, ty). Çalışmanın ikinci kısmı ise Sütun 2 (*Pillar Two*) olarak bilinmektedir. Küresel Matrah Aşındırmayla Mücadele (Global Anti-Base Erosion (GloBE)) Projesi kapsamında yürütülmektedir.

Bu tarihten günümüze çalışmalarını sürdüren OECD ve G20'nin ortaklaşa yürüttüğü Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesine dair kapsayıcı bir çerçeve oluşturma çabaları devam etmektedir. Uluslararası iş birliği açısından 141 üye ülke ve 14 gözlemci ülkenin yer aldığı bu projede ilerleyen yıllar için ülkelerin ulusal vergi sistemlerini değiştirecek ve uluslararası iş birliğini güçlendirecek çalışmalar yer almaktadır. BEPS 2.0 kapsamında iki sütunlu çözüm dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda kapsayıcı çözüm önerileri sunmaktadır.

Ekim 2021'de 141 "Kapsayıcı Çerçeve" üyesi ülkeden 135'i⁴ iki sütunlu kapsayıcı çerçeve antlaşmasına imza atmıştır. Bu uluslararası vergi alanında önemli bir yapıtaş olacak bir antlaşma olarak karşımıza çıkmaktadır (IMF, 2022:29). Anlaşmaya imza atan ülkelerin mevcut dijital hizmet ve benzeri vergilerini 2023 sonuna kadar feshetmesi gerekmektedir.

Uzun yıllar süren çalışmalar sonucunda getirilen iki aşamalı çözüm önerileri Sütun 1 ve Sütun 2 olarak karşımıza çıkmaktadır. Sütun 1; vergilendirme yetkisinin kaynak ülkelere tanınması, kâr tahsisi ve bağ (nexus) kurallarını geliştirmeye yöneliktir. Sütun 2 ise bu düzenleme dışında kalan hususları vergilendirme amacı gütmektedir (Kara, 2022:292).

2.3.1. Sütun 1 (Pillar, Yapı ya da Yapıtaşı)

Sütun 1 özellikle dijital şirketlerin kazanç elde ettiği kaynak ülkelerde, adil bir vergi vermesine yönelik uluslararası vergi sisteminin inşa edilmesini amaçlayan planın adıdır. Bu yaklaşımda şirketlerin dijital mal ve hizmet sattığı ülkelerde "fiziksel varlık"ları olmasa bile vergi ödeyebileceği ifade edilmektedir. Verginin nerede ve ne kadar ödeneceği kurallara bağlanmaktadır (OECD, 2022).

Sütun 1'le farklı ülkelerde mukim olmayan şirketlerin yaptıkları ticari işlemlerin ilgili ülkelerde vergilendirilmesini sağlayan yeni bir bağ kuralı (new nexus rule) önerilmiştir (kaynak ilkesi gereğince). Bu noktada özellikle tüketici ürünleri üreten ya da dijital hizmet sağlayıcısı büyük ölçekli şirketlere yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Kaynak ilkesi Sütun 1'de "vergilendirilebilir varlık yaklaşımı"nı (taxable presence approach) kabul etmekte, bir şirketin bir ülkede vergilendirilmesi için o ülkede Kalıcı İşyeri (PE) şartı aranmaktadır. İkinci hususta ise belirli bir seviyenin üzerinde gelir elde şirketlerin kârın elde edildiği ülkede mukim olup olmadığına bakılmaksızın vergilendirilebileceğini ifade eden "vergilendirilebilir kaynak

⁴ 16 Aralık 2022 itibarıyla 138 ülke

yaklaşımı” (taxable source approach) benimsenmiştir. (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:63,64). Sütun 1 kapsamında kaynak ülkede vergilendirme yetkisi tanımlayacak yaklaşıma aynı zamanda “birleştirici yaklaşım” (unified approach) da denilmektedir. Buna göre “kullanıcı katılımı önerisi (user participation), pazarlama gayri maddi haklar (marketing intangibles) ve önemli ekonomik mevcudiyet (significant economic presence)” gibi seçenekler üzerinde durulmaktadır (Kara, 2022:293). Bu öneriyle küresel düzeyde ülkelerin vergilendireceği gelir miktarının belirlenmesi ve paylaştırılması amaçlanmaktadır (Kara, 2022:293). Sütun 1, Tutar A ve Tutar B olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kaynak ülkedeki vergi idareleri Sütun 1 kapsamında ÇUI’lerden Tutar A ve Tutar B kapsamında vergi geliri alabilecektir. Tutar A’yla kaynak ülkelerdeki ÇUI’lerin kalıcı iş yeri olmasa bile vergilendirilmesine imkân sağlanmaktadır (Diclehan, 2021). Tutar A kapsamında; ÇUI’lerin vergi mükellefi olabilmesi için %10 ve üstü vergi öncesi kâr marjı ve farklı ülkelerde toplam 20 milyar Euro ve üzerinde gelirin olması gerekli olduğu ifade edilmiştir. Maden çıkaran şirketler ve regüle edilmiş finansal şirketler ilgili düzenlemenin kapsamı dışında tutulmuştur. Fiziksel varlık olmasa bile sanal daimî iş yeri (*virtual PE*)’nin olabileceği konusunda da çalışmalar yer almaktadır (OECD, 2021:6). Söz konusu ciro eşliğinin izleme dönemi sonrasında (7 yıl) küresel gelir eşliğinin 10 milyar Euro’ya düşürülmesi ve daha çok işletmenin vergilendirilmesi planlanmaktadır (Diclehan, 2021).

Grubun 1 milyon Euro ve üzeri gelir elde ettiği (gayri safı yurtiçi hasılası 40 milyar Euro olan gelişmekte olan ülkelerde 250 bin Euro ve üstü olarak uygulanacaktır) ülkeler kaynak ülke olarak belirlenecektir. Bağlantı yaklaşımına göre bir gelirin hangi durumlarda ilgili ülkede elde edildiğine ilişkin detay açıklamalar mevcuttur.

Kaynak ülkeler belirlendikten sonra, grubun vergi öncesi kârı olan %10’unu aşan kısmının (%10’u aşan kısım) %25’i gelire dayalı bir dağıtım anahtarı kullanılarak kapsam dâhilindeki ÇUI’nin faaliyet gösterdiği söz konusu pazar ülkelerine dağıtılacaktır.

Tutar A’nın uygulanmasında verginin nasıl ve nerede beyan edileceği; vergi kesinliğinin sağlanması ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için çeşitli mekanizmalar geliştirilmiştir. Tutar A’nın Çok Taraflı Anlaşmayla yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Taraflar arasında mutabakat olursa Tutar A’nın 2024 yılında yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Tutar A’nın yürürlüğe girmesiyle tüm şirketler üzerindeki dijital hizmet vergisi ve diğer benzeri tek taraflı uygulamaların kaldırılması konusunda gerekli koordinasyon sağlanacaktır.

Tutar B ise; *“ilgili ülkede faaliyet gösteren grup üyesi Şirketin temel pazarlama/satış faaliyetleri için elde etmesi ve vergilenmesi gereken tutardır”* şeklinde tanımlanmaktadır (Diclehan, 2021). OECD Sütun 1’le yaklaşık 100 milyar dolarlık kârın mukim ülkelerde değil “kaynak ilkesince” belirlenerek ilgili ülkelerdeki vergi yetkisine göre vergilendirileceğini ifade etmiştir (Walker, 2021). Sütun 1 kapsamında yapılan düzenlemelerde, madencilik sektörü ve regülasyona tabi olan finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin muaf tutulduğu görülmektedir (IMF, 2022:29). Yapılan çalışmaların OECD’nin tahminlerine göre ülkelerin vergi yapılarında köklü değişikliklere neden olmadan kısmi düzenlemelere konu olacağı ifade edilmektedir (Walker, 2021).

Sütun 1 kapsamında getirilen vergi düzenlemeleri ÇUI’lerin kârlarının yalnızca %2’sini kapsamasına rağmen, ülkelerin tek taraflı uyguladığı dijital hizmet vergileri göz önünde bulundurulduğunda potansiyel vergi geliri bir hayli yüksektir (IMF, 2022:29). Yaklaşık 140 şirketi kapsayacağı tahmin edilmektedir. Bu noktada düşük vergi uygulayan ülkelerin elde ettiği gelirler diğer ülkelerle paylaşılacaktır. Yapılan çalışmalarda bu yeniden dağıtımın gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisini yaklaşık %0,9; gelişmekte olan ülkelerin yaklaşık %0,4, az gelişmiş ülkelerin ise yaklaşık %0,7 artıracığı tahmin edilmektedir (IMF, 2022:30). Bir diğer çalışmada ise Sütun 1’in uygulanmasıyla, ABD’nin 7,6 milyar Euro, Çin’in 3,2 milyar Euro, Japonya’nın 725 milyon Euro; Almanya’nın 823 milyon Euro, Türkiye’nin 119 milyon Euro vergi geliri elde edeceği tahmin edilmiştir (Bareke ve Pouhaër, 2023:12). Yine aynı çalışmada bazı ülkelerin Sütun 1’den elde edeceği gelirin, dijital hizmet vergisi gelirlerinin kaldırılması durumunda elde edilecek tutarın altında kalacağı tahmin edilmiştir (Bareke ve Pouhaër, 2023:17).

2.3.2. Sütun 2 (Pillar, Yapı ya da Yapıtaşı)

Sütun 2; Sütun 1’in tamamlayıcısı olarak OECD’nin 20 Aralık 2021 tarihinde yayımladığı “Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kurallar”dan oluşmaktadır. Küresel Matrah Aşındırmayla Mücadele (Global Anti-Base Erosion (GloBE)) olarak da bilinmektedir. Asgari bir vergi oranı getirilmesiyle, ülkelerin vergi yetkilerini kullanamadığı ya da vergi gelirlerinin çok düşük kaldığı ekonomik koşullarla mücadele amacı taşımaktadır (Tax Insitute, ty). Geliri yıllık 750 milyon doların üzerinde olan ÇUI’lere asgari bir vergi uygulanması planlanmaktadır. ÇUI’nin herhangi bir ülkede elde ettiği gelirlerinin %15’in altında vergilendirilmesi durumunda çifte vergiye ya da ekonomik kârın olmadığı yerde vergilendirmenin önüne geçecek şekilde

%15'lik bir minimum kurumlar vergisi (efektif kurumlar vergisi) tanımlanmaktadır (OECD, 2020:14).

Sütun 2 kapsamında dijital mal ve hizmet alışverişlerinde uygulanacak %15'lik vergi oranının günümüz koşullarında yılda yaklaşık 150 milyar dolarlık ek bir kamu geliri sağlayacağı bunun da “kaynak prensibine” göre dijital mal ve hizmetlerin gerçekleştiği ülkelerin vergi idarelerinin yetkilerine verileceği görülmektedir (OECD, 2021). İlgili düzenlemelerle uluslararası vergi sisteminde şeffaflığın artması ve belirsizliklerin azalarak daha adil bir vergi yapısının olacağı beklenmektedir (OECD, 2021).

GloBe Sütun 2 kapsamında ülkelere kısmi anlamda hareket alanı tanımaktadır ve birbiriyle ilintili üç farklı kuralı daha yürürlüğe koymaktadır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren bir şirketin merkez ülkesi, ilgili şirketin herhangi bir ülkede ortalama efektif vergi gelirinden ya da %15'lik minimum vergi oranından daha az vergi ödediği durumda “gelire dâhil etme kuralı”nı (income inclusion rule/IIR) uygulayarak, ilgili şirkete ek bir vergi koyacaktır (Walker, 2021; IMF, 2022:29). İkinci kuralda ise ÇUI merkez ülkede %15'in altında vergi ödediği durumda yürürlüğe girecektir. Bu durumda kaynak ülkesi eksik vergilendirmenin karşılığında ek bir vergi koyabilecektir (undertaxed-payments rule/UTPR). Kaynak ülke isterse kendi ülkelerindeki faaliyetler için yeni vergi düzenlemelerine de gidebilir (IMF, 2022:29). Bu üçüncü kuralda ise önceki iki kuraldan farklı olarak kaynak ülkelere, stopaj ya da benzeri satış vergileri tahsil etme yetkisi önerilmektedir (subject to tax rule/STTR).

İlgili düzenlemeler şirketlerin transfer fiyatlandırması yapmasının da önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Düzenleme aynı zamanda sadece büyük dijital şirketlere yönelmemiş, küresel düzeyde düşen vergilerini artırma amacına da sahiptir (Walker, 2021).

Sütun 2 uygulamasının ana unsurları aşağıda ele alınmıştır.

- Kapsam: ÇUI Grubu üyesi olan “nihai ana işletmenin” konsolide mali tablolarındaki yıllık gelirinin, ilgili mali yıl ve öncesindeki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Euro veya daha fazla olması durumunda, söz konusu işletme grubu ve üyeleri GloBE kuralları kapsamına dâhil edilecektir.
- Adım 1: Öncelikle Sütun 2 kapsamında; Grubun nihai ana işletmesine ait kabul edilebilir nitelikte görülen muhasebe standartları (ör. IFRS) uyarınca konsolide finansal muhasebe net gelir/zararı belirlenecek, söz konusu finansal muhasebe kayıtlarına istinaden ortaya çıkan kâr veya zarar üzerinde yapılacak düzeltmeler

neticesinde ek (tamamlayıcı) verginin hesaplanacağı GloBE kârına veya zararına ulaşılacaktır.

- Adım 2: Bu tutar belirlendikten sonra, ÇUI Grubunun bir ülke için efektif vergi oranı, o ülkede bulunan her bir grup şirketinin “düzeltmeye tâbi vergileri”nin toplamının, bölgesel düzeyde net GloBE kârına bölünmesiyle hesaplanacaktır. (Bölgesel düzeyde net GloBE kârı, bir ülkedeki grup şirketlerinin GloBE kârından, aynı grup şirketlerinin GloBE zararlarının düşürülmesiyle hesaplanmaktadır.)

Model kapsamında %15 olarak belirlenen asgari vergi oranıyla ilgili ülkenin efektif vergi oranı arasındaki fark Sütun 2 kapsamında ilgili ülke için hesaplanan tamamlayıcı vergi (top-up tax) oranını gösterecektir. Ek vergiyi belirleyebilmek için, bir ülke için hesaplanan ek vergi oranı, o ülkeye ilişkin düşük vergilendirilmiş veya hiç vergilendirilmemiş kârla çarpılacaktır.

- Adım 3: Yukarıda açıklanan “gelire dâhil etme kuralı”na göre nihai ana işletme, grubun ilave vergisinin tahsilinde vergi sorumlusu konumunda bulunmaktadır. İlgili ülkede ÇUI grubu için ikinci adımda hesaplanan ek vergi “nihai ana işletme” tarafından mukimi olduğu ülkede ödenecektir. “nihai ana işletme” için GloBE kuralları veya “gelire dâhil etme kuralı” kapsamında ek vergi hesaplanmadığı durumda, vergi sorumlusu görevi hiyerarşide bir alt konumda olan “vekil ana işletme”ye geçecektir.
- Uygulama: Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin 8 Ekim 2021 tarihli uzlaşması doğrultusunda Sütun 2’nin bazı kurallarının 1 Ocak 2023, bazılarının ise 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi üzerine çalışmaların tamamlanması hedeflenmekteydi. Ancak yaşanan anlaşmazlıklar nedeniyle Sütun 2 uygulamalarının yürürlük tarihi ertelenmiştir. Nitekim bununla ilgili en önemli gelişme Avrupa Birliği Konseyi’nin 14 Aralık 2022 tarihinde AB Sütun 2 Direktifi ((AB) 2022/2523 sayılı Konsey Direktifi) olmuştur. AB üye devletlerinin, 31 Aralık 2023’e kadar Direktifi iç hukuklarına aktarması ve 31 Aralık 2023’ten itibaren ilgili kuralları uygulamaları gerekmektedir. Bunun yanında Güney Kore Sütun 2’yle ilgili model kurallarını iç mevzuatına ekleyen ilk ülke olmuştur. Income inclusion rule/IIR ve undertaxed-payments rule/UTPR 2024 yılından itibaren geçerli olacaktır. Özetle birçok ülkenin GloBe kurallarını çok kısa sürede mevzuatlarına dâhil etme çabasında olacağı tahmin edilmektedir.

Sütun 2'nin küresel kurumlar vergisi gelirlerini yaklaşık %5,7 (150 milyar dolar) artıracığı tahmin edilmektedir. Fakat ABD'nin küresel anlaşmada yer almaması durumunda artışın %4,8'de kalacağı öngörülmektedir. Bunun yanında Sütun 2'nin yürürlüğe girmesiyle beraber küresel vergi rekabetinin de azalacağı bu sebeple de kurumlar vergisi gelirlerinin ekstra %8,1 artacağı varsayılmaktadır (IMF, 2022:31). Barake ve arkadaşlarının çalışmasında uygulanacak %15'lik küresel kurumlar vergi oranının AB ülkelerinde yıllık 80 milyar Euro, ABD'de 57 milyar Euro civarında ek gelir getireceği tahmin edilmiştir. Bu tutarlar gelişmekte olan ülkelerde çok daha düşük seviyelerdedir. Çin için yıllık 6 milyar Euro, Güney Afrika için 4 milyar Euro, Brezilya için 1,5 milyar Euro seviyesinde tahmin edilmektedir (Barake vd., 2021:4). Aynı çalışmada 2017 verilerine göre uygulanacak %15'lik küresel kurumlar vergisinin, mevcut kurumlar vergisinin yaklaşık %12'si tutarında 200 milyar Euro'ya yakın bir katkı sağlayacağı tahmin edilmiştir (Barake vd., 2021:8).

Sütun 1 genel olarak vergilerin yeniden dağıtımını (sıfır toplamı oyuna benzer şekilde) konu edinirken, Sütun 2 ise çoğunlukla vergi gelirlerini artırıcı özelliktedir. Kapsayıcı Çerçeve kapsamında her iki sütunun da kullanılması ülkelerin lehinedir (IMF, 2022:30). Sütun 1 ve Sütun 2'nin önerilerinin uygulanmasıyla küresel kurumlar vergisinin yaklaşık 50-80 milyar dolar tutarında artacağı tahmin edilmektedir.

2.4. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Konusunda Ülke Uygulamaları

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda günümüzde birçok problem mevcuttur. Vergi oranlarında ve toplanan vergi gelirlerinde ciddi seviyede düşüş yaşanmakta, kamu harcamalarına ayrılan paylar gittikçe düşmektedir (IMF, 2022:26). Bu noktada var olan problemler ülkelerin attıkları adımları da şekillendirmektedir.

OECD tarafından genel olarak doğru vergi politikalarının inşasında temel olarak üç problem üzerinde durulmuştur. Bunlar bağ (nexus), veri (data) ve gelirin niteliğidir (characterisation) (OECD, 2015:13). Dijital ekonominin özellikleri vergi yetkisi açısından çatışmalar meydana getirmektedir. Ulus devletlerin vergileri alırken dikkat ettiği iki ilke olan şahsılık ve mülkılık ilkelerinin, dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla önemi azalmaktadır. (Uzun Çam, 2022:33). Günümüzde şirketler fiziksel olarak o ülkelerde temsilcilik ya da merkez açmasa bile ilgili ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunabilmektedir. Bunun yanında yeni dijital ürünlerin mal, hizmet sınıflandırmasında nerede olacağı, elde edilen gelirlerin hangi şekilde sınıflandırılacağı önemli problem olarak karşımıza çıkmaktadır (Eroğlu ve Aksu, 2019:562).

Bu problemleri daha iyi analiz edebilmek ve çözüm önerisinde bulunabilmek için ikili bir ayrım yapabiliriz:

- Kurumlar, gelir vergisi ya da dolaysız vergileme konusundaki gelişmeler
- KDV, satış vergileri gibi dolaylı vergilerle ilgili gelişmeler

Kurumlar vergisi ya da doğrudan vergileme konusunda vergilendirilmede çıkan en büyük problem iş yeri kavramının artık geleneksel anlamını yitirmesidir. Problemlerin birçoğu bundan kaynaklanmaktadır (Artuç ve Canbay, 2022:51). B2C, B2B ya da C2C şeklinde ortaya çıkan yeni dijital iş modelleri ticari hayatta ve dolayısıyla da vergileme açısından yenilikleri beraberinde getirmektedir.

Bunun yanında özellikle büyük teknoloji firmalarının agresif vergi planlamasına giderek fiziksel varlığa gerek kalmadan küresel düzeyde ticari işlem yapabilmesi ülkelerin kendi ülkelerinde meydana gelen işlemler için vergi alamamasına, bu şirketlerin de ilgili ülkelerde çok düşük düzeyde kurumlar vergisi ödemesine yol açmaktadır (Aslam ve Shah, 2020:5).

Kurumlar vergisi açısından ÇÜİ'lerin vergilendirilmesi noktasında temel iki soru tartışmalara ışık tutmaktadır. Bunlar “vergi yetkisinin nerede olacağı” ve “ne kadar vergilendirmeye gidileceği” üzerindedir (IMF, 2022:28). İlk soruda verginin kaynağının şirketlerin kanuni merkezi referans alınarak mı yapılacağı yoksa üretimin ve ticari işlemlerin mi referans alınacağı üzeredir. Bu durum birçok işlemin çifte vergilendirmeye konu olmasına yol açmıştır. Ülkeler ikili anlaşmalar ya da uluslararası genel bağlayıcı anlaşmalarla bu sorunun önüne geçmeye çalışmıştır. Problemin çözümünde çeşitli mesafeler kat edilse de ekonomilerde yaşanan dijital dönüşümle beraber vergilendirme yetkisi açısından yeni problemler çıkmıştır (IMF, 2022:28).

Dolaylı vergilerde en önemli problemlerin başında ülkelerin kendi vatandaşlarına yerleşik olmayan şirketler tarafından sunulan dijital hizmetlerin vergilendirilememesi gelmektedir. Yerleşik şirketlerin çeşitli harcama vergileri tahsil ederek sattığı mal ve hizmetler, yerleşik olmayan dijital şirketler tarafından satılması durumunda vergilendirilememektedir. Benzer şekilde elektronik ticaretle beraber malın fiziksel teslimi olması durumunda özellikle KDV gibi vergiler açısından mükellefin kim olduğu, vergi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği sorun teşkil etmezken, “*elektronik kitap, dijital platform üyeliği, çevrimiçi müzik hizmetleri, internetten indirilebilen görseller, çevrimiçi bahisler, internet üzerinden oynanan*

oyunlar” konusunda geleneksel vergi düzenlemeleri yetersiz kalmaktadır (Karabulut, 2020:269).

Bu bakımdan ülkeler kendi sınırlarında gerçekleşen ticari işlemleri vergilendirmek için münferit çabalar içine girmektedir. Buna karşılık küresel ölçekte ticaret yapan şirketlerin “mukim ülkesinde” de bütün gelirlerinden vergi alınması durumunda ise çifte vergilendirme problemi meydana gelmektedir. Çifte vergilendirme konusunda ülkelerin kendi aralarında ikili anlaşmaları olmakla beraber bu anlaşmalar meseleyi derinden çözememektedir. Bu bakımdan küresel düzeyde ülkelerin iş birliği yapmasına ihtiyaç söz konusudur.

Vergilendirme açısından yaşanan bu probleme karşın birçok ülke münferit önlemlere giderek dijital hizmet vergisi ve benzeri vergiler uygulamaya başlamıştır. Ek olarak bazı ülkeler de gümrük vergilerini yükselterek uluslararası başka bir problemin oluşmasına yol açmıştır (IMF, 2022:28).

Raporda ülke örnekleri iki ayrı şekilde incelenecektir. Bunlar doğrudan vergiler kapsamında değerlendirilebilecek önlemler ve dolaylı vergi gelirleri olarak nitelendirilebilecek önlemlerdir. Dijital ekonominin vergisel boyutu konusunda ülkeler arası kıyas yapabilecek ya da yıllar itibarıyla karşılaştırma yapabilecek veriler henüz yeteri kadar oluşmamıştır. Bu sebeple dolaysız ve dolaylı tedbirler ele alınmış fakat bu konudaki istatistiki bilgilere yer verilmemiştir.

2.4.1. Doğrudan Vergiler

Klynveld Peat Marwick Goerdeler’in (KPMG) verilerine göre 31 ülkenin doğrudan dijital vergiler üzerinde yasal düzenlemeye gittiği 4 ülkenin hazırlık aşamasında olduğu, 7 ülkenin küresel çözümü beklediği ve 6 ülkede ise düzenlemenin yasalaşma aşamasında olduğu görülmektedir (KPMG, 2022:80).

Tablo 5: Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaysız Vergi Tedbirleri

Ülke	Tür	Yürürlük Durumu/ Tarihi	Oran	Matrah/Konu
AB	Dijital Dengeleme Vergisi (Digital Levy)	Hazırlık Aşamasında	%3	AB OECD'nin BEPS kapsamındaki çalışmalarının nihayete ermesini beklemektedir. Uluslararası mutabakat sağlanamazsa kendi Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamındaki bazı kuralları kendi hukuk sistemine entegre etmeye yönelik hazırlıklar içerisinde. AB içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Arjantin	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte (15.12.2020)	%5-%10-%15	Dijital ortamdaki bahislerden
Avusturya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2020	%5	Dijital ortamdaki reklamlar, yazılım ve web sitesi üzerinden gelirlerden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Birleşik Krallık	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.4.2020	%2	Sosyal medya, internet arama motorları ve dijital pazaryerlerinden, ülke içi yıllık hasılat eşiği 25 milyon Pound, Küresel yıllık hasılat eşiği 500 milyon Pound
Çekya	Dijital Hizmet Vergisi	Hazırlık aşamasından geri döndürüldü	%5 ya da %7	Dijital reklamcılık, dijital ortamdaki kullanıcı verileri ve alıcı ve satıcılar arasındaki dijital aracılık hizmetlerinden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 100 milyon CZK, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Fransa	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2019 fakat vergi gelirlerinin toplanması bir sene ertelenmiştir	%3	Fransız Dijital Varlık Uygulamasıyla küresel düzeyde faaliyet gösteren dijital şirketlerin Fransa'da elde ettiği aracı hizmetleri ve kullanıcı verilerine dayalı reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerden, Ülke içi yıllık hasılat eşiği: 50 milyon Euro, Küresel yıllık hasılat eşiği: 750 milyon Euro
Hindistan (1)	Dijital Kalıcı İşyeri	Yürürlükte, 1.4.2022		Dijital PE'yle ilişkilendirilebilecek kaynaklardan elde edilen gelirlerden
Hindistan (2)	Dengeleme Vergisi	Yürürlükte, 1.6.2016	%6	Dijital reklamlar üzerinden
İspanya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 16.1.2021	%3	Dijital aracılık hizmetlerinden, dijital reklam hizmetlerinden ve kullanıcı verilerinin satışından elde edilen brüt gelirlerden, yıllık ülke içi hasılat eşiği 3 milyon Euro, küresel hasılat eşiği 750 milyon Euro

İtalya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2020	%3	Dijital reklamlar, kullanıcıların mal ve hizmet satın almasına ve satmasına imkân sağlayan platformlar ve kullanıcıların verilerinin satılmasından elde edilen brüt gelirler üzerinden
Kenya	Dijital Hizmet Vergisi	Yürürlükte, 1.1.2021	%1,5	Dijital içerikler (müzikler, videolar, uygulamalar, e-kitaplar, filmler), kullanıcı verilerinden elde edilen gelirlerden, aracılık hizmetlerinden, medya gelirlerinden, bulut teknolojilerinden, elektronik bilet satışı ve elektronik rezervasyon uygulamalarından elde edilen gelirlerden, e-öğrenme (çevrimiçi kurslar, sertifikalar ya da video kaydı yoluyla verilen eğitimler) uygulamalarından elde edilen gelirlerden...
Kosta Rika	Turistik amaçlı, dijital platformlar aracılığıyla elde edilen kiralama ücretleri için gelir vergisi	Yürürlükte, 19.11.2022		Dijital platformlar aracılığıyla elde edilen kiralama ücretlerinden
Macaristan	Dijital Reklam Vergisi (DAT)	Yürürlükte, 1.7.2017	1.7.2019'dan 31.12.2022'e kadar %0'a indirilmiştir. Sonrasında %7,5	Dijital reklamların yayınlanmasından elde edilen cirolar üzerinden, yıllık ülke içi hasılat eşiği: HUF 100 milyon
Malezya	Damga Vergisi/Stopaj	Yürürlükte, 13.5.2019	Farklı oranlar /tutarlarda	Malezya'daki bir faaliyetle ilişkili bir e-ticaret işlemi yapıldıysa, gelirin hangi ülkede elde edildiğine bakılmaksızın Malezya'dan elde edilmiş sayılır ve vergilendirilmektedir.
Nijerya	Önemli Miktarda Ekonomik Varlık (Significant Economic Presence)	Yürürlükte, 3.2.2020	%6	Aşağıdaki dört kalemden 45 Milyon NGN (yaklaşık 115.000 dolar) üzerinde gelir ya da ciro elde edilmesi durumunda vergi alınmaktadır: Film, müzik, oyun, e-kitap gibi dijital içerik sağlanması, dijital ortamdaki verilerinin toplanıp iletilmesi, dijital platform üzerinden mal ve hizmetlerin sağlanması, dijital platform, web sitesi gibi araçlarla uluslararası tedarikçiler ile Nijerya'lılar arasında dijital aracılığın yapılması
Pakistan	Damga Vergisi/Stopaj	Yürürlükte, 1.8.2018	%5	İkameti olmayan kişiler tarafından ödemesi gerçekleşen; çevrimiçi reklamcılık, web sitelerinin tasarımı, oluşturulması, depolaması veya bakımı, dijital içeriğin yüklenmesi, saklanması veya dağıtılması için herhangi bir tesis veya hizmet sağlanması, Pakistan'daki kullanıcılarla ilgili verilerin çevrimiçi toplanması veya işlenmesi, çevrimiçi mal satışı için herhangi bir tesis veya hizmetler veya başka herhangi bir çevrimiçi kolaylık üzerinden alınmaktadır

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

Kaynak: KPMG (2022); Asquith (2022)

Özellikle AB genelinde birçok üye beraber hareket etmekte ve benzer vergi önlemleri alınmaktadır. Ayrıca üye ülkelerin, ekstra vergi önlemleri de aldığı görülmektedir. Buna karşın ABD'nin doğrudan vergileme için önlem almadığı görülmektedir. Esasında yukarıda da ifade edildiği üzere, küresel çapta faaliyet gösteren en önemli dijital şirketlerin ABD menşesine sahip olması ABD'nin bu tarz uygulamalarına engel olmaktadır. Tablodan da anlaşılabacağı üzere birçok ülkenin dijital hizmet ve benzeri dijital vergileri uygularken belirli “eşik” değerler belirlediği ve bu tutarların üzerinde gelir elde eden şirketleri vergilendirdiği görülmektedir. Bunun haricinde birçok ülkenin “veri vergisi” ya da kullanıcı verilerinin pazarlanmasından elde edilen gelirler üzerinden alternatif bir vergi aldığı görülmektedir.

2.4.2. Dolaylı Vergiler

Aşağıdaki düzenlemeler, dijital mal ve hizmet sunan küresel tedarikçilerin değil, daha çok ilgili ülkelerdeki dijital ürünleri tüketen tüketicileri vergilendirme amacıyla uygulanmaktadır. KPMG verilerine göre 100 ülkenin dijital dolaylı vergiler üzerinde yasal düzenlemeye gittiği 12 ülkede ise düzenlemenin yasalaşma aşamasında olduğu görülmektedir (KPMG, 2022:80). AB ülkelerinde genel benzer düzenlemeler yer alırken son yıllarda farklı düzenlemelere de gidildiği görülmektedir. Aşağıdaki tabloda dolaylı vergilerde çok sayıda düzenleme olduğu için belirli düzenlemeler tabloya eklenmiştir.

Tablo 6: Ülkelerin Dijital Ekonomiye Yönelik Dolaylı Vergi Tedbirleri

Ülke/ Kurum	Yürürlük Tarihi	Konu
AB	Yürürlükte, 2003-2021	AB, AB’de yerleşik olmayan şirketlerden AB’deki tüketicilere satılan dijital hizmetlerde, KDV tahsilatlarının tüketicinin ikamet ettiği ülke tarafından tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. AB çapında basitleştirilmiş “the Mini-One-Stop-Shop” (MOSS) kapsamında belirli düzenlemeler yapmış, belirli eşik değerler oluşturmuştur. Bunun yanında AB üyesi olmayan ülkelerin şirketleri için de MOSS’un uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.
AB	Yürürlükte, 2020	AB Komisyonu tarafından e-ticarete yeni KDV kurallarını içeren bir kılavuz yayınlanmıştır
AB	Hazırlık Aşamasında, Kasım 2021	AB Komisyonu platform ekonomileri üzerinden KDV alınmasına yönelik çalışma başlatmıştır
AB	Hazırlık Aşamasında, Nisan 2022	AB Komisyonu kripto varlıklar ve e-cüzdanların vergilendirilmesine dair bir rapor yayınlamıştır
Almanya	Yürürlükte, 2019	Almanya Maliye Bakanlığı, çevrimiçi platformlara kendi bünyelerinde yapılan B2C türünden satışlar için, vergi sorumluluğu yüklemiştir. Bunun yanında bu tür işlemler için bir kılavuz yayınlanmıştır. 2020 yılında bu düzenlemeler yasalaşmıştır.
Almanya	Kasım 2021	Alman Federal Vergi Mahkemesi, çevrimiçi oyunlardaki sanal arazilerin oyun kapsamında “kiralanan” KDV’ye tabi olmadığına karar vermiştir.
Arjantin	Yürürlükte, 22.11.2021	Sanal para birimleriyle yapılan işlemlere %0,6’lık finansal işlem vergisi getirilmiştir
Avusturalya	Yürürlükte	Avustralya’daki otel rezervasyonlarına aracılık eden ve ülkede mukim olmayan dijital aracılardan, satış tutarının on iki aylık dönemde 75.000 Avustralya dolarını aşması durumunda, vergi sistemine dâhil olup konaklama konusunda benzer faaliyette bulunan yerel şirketlerle aynı şekilde vergi sistemine dâhil olması ve GST (Mal ve Hizmet Satış Vergisi) tahsil edip ödemesi şart koşulmuştur.
Avusturalya	Hazırlık Aşamasında, Mart ve Ağustos 2022	Dijital varlık ve kripto paraların vergilendirilmesi konusunda bir Kılavuz Raporu yayınlamıştır.
Avusturya	Yürürlükte, Ekim 2019	Avusturya, 2020’den itibaren geçerli olmak üzere Avusturya’daki nihai tüketicilere (B2C) mal ve hizmet satışını kolaylaştıran dijital platformlar için yeni bir dijital vergi paketini (Digitalsteuergesetz) yürürlüğe koymuştur.
Belçika	22.7.2022	Kripto para birimleri ve NFT hakkında karar yayınlanmıştır. Buna göre kripto para birimi takas işlemleri ile geleneksel olmayan para birimlerini içeren finansal işlemlerde bu paraların yalnızca “ödeme aracı” olarak kullanıldığı durumlarda KDV istisnası getirilmiştir.

		Fakat NFT'lerin bir ödeme aracından ziyade bir dijital hizmet olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Bu yüzden, Belçika vatandaşlarının alıcı olduğu NFT işlemleri KDV'ye tabi tutulmuştur.
Brezilya	Yürürlükte	2017'den itibaren belediyeler belirli hizmetlere dijital belediye hizmetleri vergisi uygulayabilmektedir. Fakat yerleşik olmayan şirketler bunun dışında tutulmuştur
Çin	Yürürlükte, 8.4.2016	E-ticarette yurtdışından ithal edilen mallar için gümrük vergisi, KDV ve satış vergisi uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kural yerleşik olmayan şirketlere uygulanmayacaktır.
Endonezya	Hazırlık Aşamasında	30 Mart 2022'de Endonezya Maliye Bakanlığı, 1 Mayıs 2022'den itibaren geçerli olmak üzere kripto işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin bir yönetmelik yayınlamıştır. Yönetmeliğe göre, kripto varlık alım satım işlemlerini kolaylaştıran platformlar ticaret operatörleri, kripto varlıklarının satıcıdan alıcıya vergiye tabi teslimatında KDV tahsildarları olarak atanacaktır.
Fransa	Aralık 2020	11 Aralık 2020'de Fransız Yüksek İdare Mahkemesi (Conseil d'Etat), ValueClick International Ltd. üzerinden hem kurumlar vergisi hem de KDV açısından önem teşkil eden kalıcı iş yeri (PE) kavramını ele alan kararını yayınladı. AB Adalet Divanına göre bir şirketin iş yeri olması için yeterli teknik şartlar ve insan kaynakları olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Bununla beraber, dijital şirketler için yeterli teknik kaynak olmaması durumunda bile, dijital şirketlerin iş yeri kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmiştir.
Fransa	Yürürlükte, 2019	Fransa Vergi İdaresi, dijital para birimlerinde KDV için bir rehber yayınlamıştır.
Hindistan	Yürürlükte, Ekim 2018	E-ticaret operatörlerinin çevrimiçi platformlar aracılığıyla mal veya hizmet tedarikçisi adına alınan tutarlardan GST adında stopaj yapmasını şart koşturmuştur. Kurallar yalnızca yerel satışlar için geçerlidir. Örneğin Hindistan'daki tüketicilere satış yapan Hintli tedarikçiler için
İrlanda	Yürürlükte, 21.5.2022	İnternet ya da elektronik ortamda oynanan bahis ve benzeri şans oyunları için (eGaming) KDV yükümlülüğü getirilmiştir
İrlanda (2)	Hazırlık Aşamasında	Dijital gazetelere %9 olarak uygulanan KDV oranının sıfıra düşürülmesi meclise sunulmuştur
İspanya	Yürürlükte, Mayıs 2022	Vergi idaresi NFT'lerin transferinin bir mal teslimi sayılamayacağını açıklayan bir karar açıklamıştır. NFT'nin devrinin dijital sanat hizmetlerinin sağlanması anlamına geldiği ve buna göre standart KDV oranında KDV'ye tabi dijital hizmetler olarak sınıflandırılması gerektiği sonucuna varmıştır.
İsrail	Yürürlükte, Mart 2022	Kripto para ve NFT'lerin satışında KDV'ye tabi olunması kararlaştırılmıştır
İtalya	Yürürlükte, Ocak 2022	Elektronik ortamda ISBN, ISSN gazete, günlük haber, basın bülteni, kitap ve süreli yayın gibi yayınlara aboneliklerde KDV oranı %4'e düşürülmüştür
Japonya	Yürürlükte, Ekim 2015	Yerleşik olmayan dijital hizmet sunan işletmelerin Japon tüketicilere gerçekleştirdiği B2C satışlar için "Japon Tüketim Vergisi" kesmesi zorunlu tutulmuştur.
Kanada	Yürürlükte, Temmuz 2021	Yıllık 30.000 Kanada dolarını aşan gelir elde eden ve yerleşik olmadan; dijital mal ve hizmet satışı gerçekleştiren, Kanada'daki tüketiciler mal teslimi yapan ve konaklama hizmetlerine aracılık eden platformlar üzerinden gelir elde eden

		şirketlerin, Federal Genel Satış Vergisi (GST) kesmesi ve bunu devlete ödemesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Kanada’da aynı zamanda farklı eyaletlerde farklı dijital vergiler uygulanmaktadır.
Meksika	Yürürlükte, Haziran 2020	Meksika’daki müşterilere B2C ve B2B türünde dijital mal ve hizmet satışı gerçekleştiren yerleşik olmayan satıcıların, KDV toplamasını şart koymuştur. Bu kapsamda resim, film, video, ses, müzik, oyun gibi indirilebilir içerikler ve bunlara erişim ile mal veya hizmet satışlarına aracı platformlar, çevrimiçi kulüpler ve flört web siteleri, uzaktan eğitim araçları KDV’ye tabi tutulmuştur
Norveç	Yürürlükte, Ocak 2020	Gayrimenkul kiralama hizmeti veren dijital platformlara gerekli bilgileri vergi dairesine bildirmesi zorunlu tutulmuştur
OECD	2017	Uluslararası maddi ve maddi olmayan varlıklar ve dijital hizmetlerin satışı için “Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST” isimli KDV Uygulama Rehberi yayınlanmıştır. OECD’nin önerdiği standartlar ve tavsiyeler BEPS kapsamında getirilmiştir
OECD	2019	20 Haziran 2019’da OECD “Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales” isimli bir rapor yayınlamıştır. Rapor mal, hizmet ve maddi olmayan varlıkların satışı konusunda pratik bir rehber konumundadır.
OECD	2021	Paylaşım ve gig ekonomisinin büyümesinin KDV ve genel satış vergilerine etkilerini içeren bir rapor yayınlanmıştır
Pakistan	Yürürlükte, 2021	Yasayla yerleşik olmayan yabancıların çevrimiçi platformlar aracılığıyla gerçekleştirdiği satışlardan %2 satış vergisi alınmaktadır.
Rusya	Yürürlükte, 2021	Rusya yazılım ve veritabanı alanında Rus vatandaşların elde ettiği kazançlar için KDV muafiyetini sağlamıştır.
Şili	Yürürlükte, 2020	Şili B2C türünde yerleşik olmayan şirketlerin, Şili’deki tüketicilere sunduğu dijital hizmetler sebebiyle tutar fark etmeksizin KDV sistemine kaydolunmasını ve tahsil edilen KDV’lerin ülkeye verilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır.
Yeni Zelanda	Yürürlükte, Mart 2022	Kripto varlıkların finansal düzenlemeler ve satış vergisinden istisna tutulması kararlaştırılmıştır.
Yunanistan	Yürürlükte, Temmuz 2021	Yunanistan elektronik kitap ve diğer yayınların KDV oranını %6’ya düşürmüştür.

Kaynak: KPMG (2022)

Tablo 6’den yola çıkılacak olursa birçok ülkenin yerleşik olmayan dijital mal ve hizmet tedarikçisi şirketi vergilendirmeye çalıştığı görülmektedir. Özellikle e-ticaret işlemleri konusunda birçok ülkenin girişimi söz konusudur. Bunun haricinde kripto paralar ve NFT’ler konusunda da birçok ülkenin çalışması mevcuttur. Yine AB öncülüğünde birçok üye ülkenin beraber hareket ettiği görülmektedir. Son olarak dijital vergileme konusunda bazı ülkelerin dijitalleşmeyle beraber önemli gelir kaybı yaşayan yazılı medyayı teşvik etmek için belirli vergi istisnaları uyguladığı da görülmektedir.

2.5. Türkiye’de Dijital Ekonomi ve Vergilendirme

2.5.1. Üst Politika Belgelerinde Dijital Ekonomi ve Vergilendirme Konusu

Aşağıdaki tablo son dönemde yayınlanan orta vadeli programlar, Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programları ve On Birinci Kalkınma Planından yola çıkılarak oluşturulmuştur.

Tablo 7: Üst Politika Belgelerinde Dijital Vergilendirme

Politika Metni	Metin	Değerlendirme
11. Kalkınma Planı	262.3 Vergi Veri Analiz Merkezi kurulmasına yönelik çalışmalar tamamlanacaktır 262.4. Mükellef Hizmetleri Merkezinin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen İnteraktif Vergi Dairesi Projesiyle tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutması sağlanacaktır. 262.5. e-Fatura ve e-defter uygulamaları sistemsel olarak geliştirilerek sahte belgeyle daha etkin mücadele edilecektir. 265. Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesi tamamlanacaktır.	- Vergi Veri Analiz Merkezi’nin kurulacağına dair hedefler yer alsa bile büyük veri analizi yaparak kamuya açık faaliyetlerde bulunan bir merkez henüz hayata geçmemiştir. - GİB bünyesinde vergi gelirlerinin beyanından tahsilatına kadarki sürecin elektronikleşmesi devam etmektedir. - Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine dair çalışmalar devam etmektedir. Sistemin daha bütünleşmiş hale gelmesi Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisiyle sağlanabilir.
Orta Vadeli Program 2023-2025	12. Dijital ekonominin sağlıklı olarak kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalara devam edilecektir.	İlgili maddeye yönelik orta ve uzun vadeli stratejilerin geliştirilmesi gerekmektedir.
Orta Vadeli Program 2022-2024	10. Dijital ekonominin sağlıklı ve tam olarak kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalara devam edilecektir.	İlgili maddeye yönelik orta ve uzun vadeli stratejilerin geliştirilmesi gerekmektedir.
Orta Vadeli Program 2021-2023	Dijital olarak alınıp satılabilen ve transfer edilebilen, dijital bir değeri temsil eden sanal varlıklar kullanılarak yapılan işlemlerin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar sürdürülecek, bu varlıkların suçun finansmanında	“Sanal varlıklar” ifadesi kripto paralar ve NFT’ler gibi kavramları da içine almaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Merkez Bankası’nın iş birliğiyle “sanal varlıklar”ın kaydının

	kullanılmasının önlenmesine yönelik bir takip mekanizması tesis edilecektir. • Dijital ekonomik faaliyetlerin tam ve doğru şekilde vergilendirilmesi sağlanacak, matrah aşındırma ve kâr kaydırma kaynaklı vergi kaybı azaltılacaktır. • Kamu gelirlerinin tahsilat performansı artırılacak, kayıt dışılıkla mücadeleye devam edilecek, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede bilgi teknolojilerinin kullanımı yaygınlaştırılacak. Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerin ve sosyal medya kullanılarak kazanılan gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler gözden geçirilecektir.	takibi ve vergilendirilmesine yönelik hamleler yapılmalıdır. • Dijital ekonomide matrah aşındırmaya yönelik önlemlerin alınması hem ülke içindeki tedbirler hem de uluslararası koordinasyonla mümkündür. Özellikle BEPS konusunda Türkiye'ye bir yol haritası gerekmektedir. • Vergi doğuran olayların tespiti ve vergilerin tahsili konusunda bilgi teknolojileri yoğun biçimde kullanılmaktadır. Sistemin etkinliği konusunda düzenlemelerin devam etmesi gerekmektedir.
Orta Vadeli Program 2020-2022	• Vergi Veri Analiz Merkezi kurulmasıyla tahsilatta etkinliğin artırılması ve vergide kayıt dışılığın azaltılması sağlanacaktır. • Mükellef Hizmetleri Merkezi'nin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen İnteraktif Vergi Dairesi Projesiyle tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutmasıyla vergiye gönüllü uyum artırılacaktır.	• Vergi Veri Analiz Merkezinin kurularak kayıt dışılığın önüne geçmek amaçlanmıştır. 2023-2025 Kayıt Dışı ile Mücadele Eylem Planına göre veri paylaşımıyla ilgili çalışmalar yer almıştır. Fakat söz konusu eylem planında Vergi Veri Analiz Merkezi ifadesi yer almamış, Veri Paylaşımı ve Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulacağı ifade edilmiştir.
Orta Vadeli Program 2019-2021	• Vergi Veri Analiz Merkezi kurulmasıyla tahsilatta etkinliğin artırılması ve vergide kayıt dışılığın azaltılması sağlanacaktır. • Mükellef Hizmetleri Merkezi'nin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen İnteraktif Vergi Dairesi Projesiyle tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutmasıyla vergiye gönüllü uyum artırılacaktır.	
2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı	• Tedbir 262.5. e-Fatura ve e- Defter uygulamaları sistemsel olarak geliştirilerek sahte belgeyle daha etkin mücadele edilecektir.	
2020 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı	• Tedbir 262.3. Vergi Veri Analiz Merkezi kurulmasına yönelik çalışmalar tamamlanacaktır	
2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı	• Tedbir 226. Farklı veri kaynaklarını toplayan Vergi Veri Analiz Merkezi kurularak kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye katkı verilecektir.	
2022 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı	• Sanayide dijital dönüşüm gerçekleştirmek isteyen işletmelerin yaptıkları harcamaların vergi teşvikine konu edilmesi sağlanacaktır. Böylece işletmelerin	• Vergi harcamalarının etkin şekilde kullanılması ve mevcut vergi muafiyet, istisna ve indirimlerin

İlgi Yıllık Programı	dijitalleşmesi sürecini hızlandırarak çok daha verimli üretim koşullarında daha rekabetçi olmaları mümkün olabilecektir. ● Tedbir 263.8. Vergi kayıp, kaçağı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerle etkin mücadeleye yönelik araştırma, risk analizi, değerlendirme ve koordinasyon faaliyetleri yürütülecektir.	gözden geçirilmesi birçok politika belgesinde yer almaktadır. Bu açıdan dijitalleşme sürecindeki reel sektöre verilecek vergi teşvikleri ülke kalkınmasına doğrudan katkı yapacaktır. ● Vergi kayıplarının önlenmesi için büyük veri analizlerinin kullanılacak olması olumludur. Özellikle makro ve sektörel düzeyde vergi türlerine göre “vergi açıklarının” hesaplanması sorunun doğru tespit edilmesine yol açacaktır.
----------------------	--	---

Kaynak: İlgili politika belgelerinden yararlanılarak yazar/raportör tarafından oluşturulmuştur.

On İkinci Kalkınma Planı ve daha uzun vadeli oluşturulacak üst politika belgelerinde yer alacak dijital vergilendirme konusundaki düzenlemelerin uluslararası gelişmeler ve bağlayıcı hükümler kapsamında meseleye bütüncül bakması gerekmektedir. Vergi mevzuatının çağın gerekliliklerine uygun ve esnek şekilde güncellenmesi gerekmektedir. 2023-2025 Orta Vadeli Programda yer alan “*Dijital ekonominin sağlıklı olarak kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalara devam edileceği*” ifadesi politika belgelerindeki en net ifadelerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşın dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda politika belgelerindeki yol gösterici unsurların artması gerekmektedir.

2.5.2. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesindeki Uygulamalar

Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler genel olarak üçe ayrılabilir. Bunlar B2C türünde e-ticaret, KDV ve Dijital Hizmet Vergisi şeklindedir (Ubay ve Ünsal, 2021:5). İlk olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde elektronik ortamda beyanname verme, tebliğ işlemleri vs. hizmete geçirilmiştir. Özellikle son dönemde mukim olmayan işletmelerin, KDV tahsil edip ödemesi gerektiğinin hükme bağlanması, çevrimiçi reklamlara uygulanan stopaj ve son olarak dijital hizmet vergileri son dönemde alınan önemli kararlar olarak göze çarpmaktadır.

Mevzuatta yapılan ilk düzenlemeleri 2015 yılının sonuna kadar götürebilmektedir. Aralık 2015’de Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklere göre e-ticaret işlemlerinin şeffaflığına yönelik önlemler alınmış ve elektronik ortamı da dikkate alarak iş yeri tanımında düzenlemelere gidilmesi yönünde Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yetkili

kılınmıştır. Yine 2016 yılında Vergi Usul Kanunu 11. maddeye getirilen ek fıkrada vergi sorumluluğu elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Benzer şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddeye getirilen ek fıkrayla Türkiye’de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan kişilere sunulan hizmetler için KDV kesilip beyan edilmesi ve ödenmesi kararlaştırılmıştır. 2018 yılında yapılan bir diğer düzenlemeyle yurtdışından Türkiye’de tüketicilere yönelik hizmet satışlarının vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır (Sağlı, 2020; Turan, 2021:13).

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik son dönemde alınan tedbirler incelendiğinde 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla çevrimiçi reklam stopajı uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre dijital reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin, ödemeyi alan kişi vergi mükellefi olmasa dahi vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. *“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi kapsamında, tam mükellef kurumların KVK’nın 15. maddesi kapsamında ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamında, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, KVK madde 15. kapsamında %0, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 94 ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 30. maddeler kapsamında %15 oranında vergi stopajı yapılacağı”* hükme bağlanmıştır.

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

Dijital hizmet vergisine diğer vergilere kıyasla ayrı bir parantez açmak gerekmektedir. Mevcut düzende uluslararası boyutta çifte vergiye yol açmamak adına ülkeler arasında çeşitli vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Bu açıdan çok uluslu büyük işletmeler Türkiye’de ticari faaliyette bulunmasına rağmen, eski mevzuat gereği Türkiye’de iş yeri bulundurmamaları nedeniyle, elde ettiği kazançlar üzerinden vergi alınmıyorken (Sağlı, 2020), ilgili düzenlemeyle

Türkiye küresel düzeyde birçok ülkeden daha önce dijital hizmet vergisi uygulamaya başlanmıştır. Yukarıda da ifade edildiği üzere, ilgili vergi sonrasında ABD ve Türkiye arasında çifte vergileme ve verginin hukukiliği tartışmaları ortaya çıkmıştır. Buna rağmen daha sonra yapılan ikili görüşmeler neticesinde ABD'nin yaptırım kararı ertelenmiştir. Dijital hizmet vergisi; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan bütçe gelirleri istatistikleri ekonomik sınıflandırmada, gelir üzerinden alınan vergilerde değil dâhilden alınan mal ve hizmet vergileri arasında sınıflandırılmaktadır. Aşağıdaki tabloda dijital hizmet vergisi tahsilatları ve merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo 8: Merkezi Yönetim Bütçesinde Dijital Hizmet Vergisi Tahsilatları (Bin TL)

		Birinci Çeyrek	İkinci Çeyrek	Üçüncü Çeyrek	Dördüncü Çeyrek	Toplam	Vergi Gelirlerindeki Payı (%)
Dijital Hizmet Vergisi (2023 Yılı)		1.677.379	167.268 (Sadece Nisan ayı)	-	-	1.844.648	%0,21
Dijital Hizmet Vergisi (2022 Yılı)		1.060.073	1.050.926	1.596.389	1.767.660	5.475.048	%0,23
Dijital Hizmet Vergisi (2021 Yılı)		599.573	586.481	768.711	874.858	2.829.623	%0,24
Dijital Hizmet Vergisi (2020 Yılı)		0	310.274	345.371	405.287	1.060.932	%0,12

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü istatistiklerinden derlenmiştir.

Dijital ekonominin potansiyeli ve BEPS kapsamında elde edilmesi muhtemel gelirler düşünüldüğünde Türkiye'nin dijital hizmet vergisi gelirleri henüz çok düşüktür. Tahsil edildiği tarihten bu yana Dijital Hizmet Vergisinin merkezi yönetim bütçesi içindeki vergi gelirlerinin %0,25'i geçemediği görülmektedir.

Bunun yanında 7253 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla beraber sosyal ağ sağlayıcılarına temsilcilik açma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme mali ve mali olmayan amaçlar doğrultusunda atılmış olup, hem ilgili kuruluşların mükellef olması amaçlanmış hem de sosyal ağ platformları üzerinden yasadışı içerik paylaşılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde idari anlamda da önemli değişimler yaşanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) dijitalleşmeyle beraber daha etkin bir vergi sistemi inşa etmek adına yürüttüğü bazı uygulamalar yer almaktadır (GİB, 2022). Bunların arasında İnternet Vergi Dairesi; 1999 yılında uygulamaya konulan ilk e-devlet uygulamalarından bir tanesidir. Mükellefler vergiyle ilgili temel birçok işlemini ilgili uygulama aracılığıyla gerçekleştirebilmektedir. Örneğin, 2021 yılında GİB'in web sayfasının 17 milyondan fazla defa kullanıldığı görülmektedir. GİB aynı zamanda sosyal medyayı da etkin kullanmakta çeşitli platformlarda faaliyet göstermektedir. GİB dijital araçlardan yararlanarak etkin bir vergi sistemini hedeflemektedir. GİB'in dijitalleşmeyle bağlantılı olarak mükelleflerin kullanımına sunduğu hizmet ve bunlara yönelik uygulamalardan bazıları: e-Beyanname, Elektronik ÖTV Uygulamaları (ÖTVBİS Projesi), e-Fatura Uygulaması, e-Arşiv Fatura Uygulaması, e- İrsaliye Uygulaması, e-Defter Uygulaması, e-Bilet Uygulaması, e-Yoklama Sistemi, e-Tebliğat Sistemi, e- Serbest Meslek Makbuzu Uygulaması, e-Müstahsil Makbuzu Uygulaması, e-Dekont Uygulaması, Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Hazır Beyan Sistemi, İnteraktif Vergi Dairesi, Engelli Vergi İndirim Sistemi (EVİS), İzaha Davet Otomasyon Programı, e-Haciz Uygulamaları, Bankalar Aracılığıyla Tahsilat ve e-Tahsilat Sistemi olarak sıralanabilir. Günümüzde denetimin elektronik ortamda etkin olmayı gerektirmesi Vergi Denetim Kurulunun (VDK) da elektronik denetim araçlarını kullanmasını zorunlu kılmıştır. VDK dijital teknolojilerin sunduğu avantajları kullanarak vergi denetim mekanizmasını geliştirmektedir. VDK tarafından kullanılan mevcut elektronik uygulamalardan bazıları: VDK-RAS, VDK-VEDAS, e-Viz Sistemi olarak sıralanabilir.

2.6. Türkiye’de Dijitalleşme ve Vergilendirmede Temel Sorunlar, Kalkınma Planı ve Diğer Stratejik Belgelerdeki Hedeflere Ulaşılmasındaki Başlıca Engeller⁵

Türkiye dijital hizmet vergisini yürürlüğe koyma ve dijital ekonominin diğer unsurlarını vergilendirme konusunda önemli adımlar atmıştır. Etkin bir vergi yapısının oluşturulması için stratejik hareket edilmeli, çağın gerekliliklerine uygun, kapsayıcı, adil, etkin bir vergi sistemi inşa edilmelidir. Özellikle BEPS Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamında küresel düzeyde yapılacak vergi düzenlemelerine uyum sağlamak için, yol haritasının uygun şekilde oluşturulması önem taşımaktadır. Her ne kadar Aralık 2022 itibarıyla 138 ülke BEPS kapsamında ortak bir

⁵ Bu kısım Çalışma Grubu toplantılarında yapılan değerlendirmeler, kurulan alt çalışma grupları, raportör ve moderatörün eklemeleriyle oluşturulmuştur.

mutabakata varsa bile, BEPS'in uygulama aşamasının gecikmesi, ertelenmesi ya da iptal edilmesi durumunda Türkiye'nin alternatif senaryolar için çeşitli önlemler alması önemlidir. BEPS zamanında uygulansa bile, ülkelere sağlanan esneklikler çerçevesinde Türkiye'nin gerekli tedbirleri alarak yeni vergiler koyma ve mevcut vergileri düzenlemek adına çalışmalarda bulunması gereklidir.

Çalışmanın ilerleyen kısmında konu başlıkları itibarıyla dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki problemler ve çözüm önerileri incelenecektir.

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

Etkin bir vergi sisteminin inşası için, dijital ekonominin tanımlanması ve problemlerin ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yanında Türkiye'nin uzun vadeli kalkınma stratejisi düşünüldüğünde, dijital ekonominin yalnızca mali amaçla gelir getirici yönüne odaklanılmamalı, bunun yanında dijital ekonominin getirdiği fırsatları dikkate alacak ve ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik edecek bir vergi yapısı inşa edilmelidir.

Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda tespit edilen bazı önemli konular bu bölümde incelenecektir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda gerçek bir kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar; yedi gelir unsuruna göre tasnif edilmiş ve vergilendirme ilkeleri ortaya konulmuştur. Söz konusu kanun, Ocak 1961'de yürürlüğe girmiş, o günden bu yana yaşanan ekonomik gelişmeleri kapsayabilmesi için, kanun üzerinde çeşitli revizyonlar ve ilaveler yapılmıştır. Dolayısıyla, uzun yıllardır yürürlükte olan kanunda zamanla karışıklıklar ve belirsizlikler meydana gelmiştir. Hâlihazırda mevcut gelir unsurları, dijitalleşen yaşamda ortaya çıkan yeni gelir olanaklarını ve yeni iş modellerini kavramaktan uzaktır. Bu sebeple mevcut kanunun ilgili maddelerine eklemeler yapılmak suretiyle yeni mali alanların kavranmaya çalışılması gelir unsurları arasındaki belirsizlik ve karışıklıkları derinleştirmektedir. Bu kapsamda dijitalleşmeyle birlikte Gelir Vergisi Kanununun muhtelif maddelerine yapılan ilaveler ve bunların ortaya çıkardığı karışıklıklar aşağıdaki üç başlık üzerinde ele alınmaktadır.

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

GVK’nin Muaflıklar ve İstisnalar başlıklı ikinci kısmının Esnaf Muaflığı başlıklı birinci bölümünün 9. maddesi Vergiden Muaf Esnaf yan başlığını taşımaktadır. Madde hükmünün 6. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre,

“Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın (7162 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 30.1.2019) veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satan” ticaret ve sanat erbabı gelir vergisinden muaftır.

Fıkra hükmüne 2019 yılında yapılan ilaveyle maddede sayılan mal, ürün ve işleri yapan ticaret erbabının, ürün, mal ve işlerini internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satması halinde, ticaret erbabının GVK’dan muaf olabilmesi, ilgili takvim yılında geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı kadar bir üst limite bağlanmıştır. Buna göre internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden belirli iş grupları itibarıyla satış yapan ticaret erbabı yıllık 120.096 TL’nin üzerinde satış yaparsa, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda esnaf muaflığı kapsamında olabilecek işleri yapanların muaf olabilmeleri için, çevrimiçi olarak satış yapmaları halinde yıllık 120.096 TL’nin altında satış yapmaları gerekmektedir.

Böylece aynı faaliyet türleri itibarıyla internet ve benzeri elektronik ortamda satış yapılmaması ve iş yeri de açılmaması şartıyla herhangi bir sınıra tabi olmaksızın gerçek kişi ticaret erbabı vergiden muaf olurken, internet ve benzeri elektronik ortamlarda satış yapılması halinde, muafiyet belirli bir eşiğe bağlanmaktadır. Bu da faaliyet türleri aynı mahiyette olan ticaret erbapları bakımından ikili bir vergilendirme usulü ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki böyle bir düzenleme, internet ve benzeri elektronik ortamlarda satış yapan ve bunların dışında satış yapan aynı faaliyet türünün farklı vergilendirme usulüne tabi olması neticesini doğurmaktadır. Ayrıca sözü geçen fıkayla, geleneksel “iş yeri” kavramı, internet ve benzeri elektronik ortamlarda yapılan satışlarda asgari ücretin brüt yıllık tutarıyla (tutar eşiği) aşılmaktadır.

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

GVK'nın Muaflıklar ve İstisnalar başlıklı ikinci kısmının Esnaf Muaflığı başlıklı birinci bölümünün 9. maddesi Vergiden Muaf Esnaf yan başlığını taşımaktadır. 9. maddenin 2021 yılından itibaren uygulamaya başlanılan 10. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre⁶,

“Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 Türk lirasını (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 700.000 TL.) aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.”

İlgili madde hükmüyle oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar için Gelir Vergisi tevkifatı uygulaması getirilmiştir. Böylece yasal düzenlemede karışıklığa yol açacak şekilde “esnaf muaflığı” başlığı altında, Gelir Vergisi tevkifatı ile vergilendirilme müessesesi getirilmiştir. Basit usul ve gerçek usul dışında “tevkifat usulü” ile vergilendirme, üstelik de bir muafiyet hükmünde hayat bulmuştur.

⁶ 7256 Sayılı Kanunun 15. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020.

Hal böyleyken mevcut durumda GVK madde 9'un hem 6. fıkra hükmü hem de 10. fıkra hükmü “evlerde imal edilen mallar” kavramı üzerinden düzenleme yapmaktadır ki bu durum da her iki fıkra hükmünün anlaşılmasını ve uygulanmasını karmaşıktırmaktadır.

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

GVK'nın “muafıklar ve istisnalar” başlıklı ikinci kısmının “kazançlarda istisna” alt başlıklı dördüncü bölümüne, mükerrer 20/B maddesi ile⁷ aşağıdaki hüküm mevzuatımıza eklenmiştir. Buna göre: *“İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.”*

Böylece internet üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşanlar, sosyal içerik üretici olarak tanımlanmakta ve bunların bu yolla elde ettikleri kazançların gelir vergisinden müstesna olduğu ifade edilmektedir.

Ayrıca aynı hükümle getirilen ikinci kategori istisna ise, akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin (ki bunlar da “mobil cihazlar için uygulama geliştiricisi” olarak tanımlanmaktadır) elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar için de getirilmektedir.

Madde içeriğinden de anlaşıldığı üzere, sosyal içerik üreticisi ile mobil cihazlar için uygulama geliştiricisi konumundaki gerçek kişilerin bu istisnadan faydalanılabilmesi için; Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şartları aranmaktadır.

Oysaki maddenin devamında “bankalara, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119’uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemek yükümlülüğü” getirilmek suretiyle, yine kanun sistematığı açısından oldukça karmaşık bir vergilendirme hükmü getirilmiş bulunmaktadır⁸. Söz konusu yeni düzenlemeyle ticari

⁷ Ek:14/10/2021-7338/2 md.

⁸ Maddenin devamında “Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel

kazançlara ilişkin istisna hükümleri içerisinde “vergilendirmeyi sağlayan bir açıklamaya” yer verilmesi, vergilendirme tekniği bakımından sistematik bir sorun oluşturmaktadır.

Ayrıca yine kanun hükmünün devamında, söz konusu sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar toplamının 1.900.000 TL’yi (GVK’nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı) aşması halinde söz konusu istisnadan faydalanamayacağını düzenlemiştir. Böylece yeni ve farklı bir istisna/muafiyet tutarı belirlenmiş ve fakat bu istisna/muafiyet tutarı aynı zamanda beyan tutarı gibi işlevselleştirilmiştir.

2.6.2. Elektronik Haberleşme Üzerindeki Vergi Yükü

Günümüzde telekomünikasyon sektöründeki aktif kullanıcı sayısında yaşanan artış, sektörde uygulanmakta olan vergi ve yasal yükümlülükler dikkate alındığında hazine gelirleri bakımından sektörün öneminin artmasına sebebiyet vermektedir.

4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun dördüncü bölümüyle belirli bir süreliğine uygulamaya konulan dolaylı bir vergi türü olan özel iletişim vergisinin (ÖİV) uygulamaya konulmasından sonra (söz konusu düzenlemenin yürürlük tarihi uzatıldıktan sonra 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunla kalıcı hale getirilmiştir) söz konusu vergi, nihai tüketiciler nezdinde ilave bir maliyet unsuru olmuştur. Bu tarihten sonra farklı vergi kanunları ile yürürlüğe giren birçok düzenleme, telekomünikasyon sektöründe dolaylı vergi yüklerinin ve telekomünikasyon işletmecileri üzerindeki mali yükümlülüklerin artmasına, aynı zamanda mali yükümlülüklerle ilgili uygulamaların daha karmaşık hale gelmesine sebebiyet vermiştir. Anılan yükümlülükler işletmecilerin faaliyet türlerine göre (sabit - mobil) farklılık arz etmektedir.

değildir. Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkra belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur. İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyat cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” açıklamalarına yer verilmektedir. Söz konusu içerik, çalışma grubumuzun konusu bakımından ikincil nitelikte olduğundan metin içinde yer verilmemiştir.

Ülkemizde elektronik haberleşme sektörü üzerinde vergi ve vergi benzeri diğer yükümlülüklerin payının yüksek olması göze çarpmaktadır. Özellikle mobil elektronik haberleşme pazarında maktu ve nisbi vergiler uygulanmaktadır. KDV (%18) ve ÖİV (%10)'e ek olarak hazine payı (brüt satışların %15'i) , evrensel hizmet katkı payı (hazine payı ödeyen şirketler tarafından hesaplanan hazine payının %10'u, sabit işletmeciler tarafından ise net satışların %1'i) , kurum masraflarına katkı payı ve idari ücretler (net satışların on binde 35'i) ve alt yapı telsiz ücreti ("TRx" - net satışların %5'i) , aboneliğin ilk tesisinde alınan ÖİV (2023 yılı için 260 TL) telsiz ruhsatname (2023 yılı için 113,14 TL) ve kullanma ücretleri (2023 yılı için 113,14 TL) gerek işletmeciler gerekse de aboneler üzerinde önemli tutarlarda maliyet oluşturmaktadır. Son olarak alınan dolaylı vergilerin yanı sıra elektronik haberleşme alanında faaliyet gösteren ilgili şirketlerin aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefi olması toplamda sektör için ödenen vergi tutarını daha da artırmaktadır.

İşletmecilerin elektronik haberleşme hizmetlerini sunabilmesini teminen yüksek tutarlarda lisans/yetkilendirme ücretleri ödediği ve hizmet üretim maliyetlerine katlandığı dikkate alındığında yatırımların geri dönüş süreleri oldukça uzun yıllara sirayet etmektedir.

Telekomünikasyon sektöründe sağlanan yeni aboneliklerle mobil penetrasyonun artacağı ve ortaya çıkan katma değerden mobil operatörler dışında cihaz üreticilerinin ve yazılım sektöründeki diğer firmaların da yararlanmasıyla sektörün ekonomik büyümeye daha fazla katkı yaratılacağı dikkate alındığında sektörün ekonomide yaratacağı katma değeri daha da artıracak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Nitekim vergi yükünün yüksek olması; Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca hazırlanan Ulusal Genişbant Stratejisi ve Eylem Planı (2017-2020) içerisinde de yer almasına karşılık hâlihazırda eylem planında yer alan bu hususlara ilişkin somut aksiyonlar alınamamıştır. Ek olarak, 29 Ocak 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararıyla elektronik haberleşme sektöründe uygulanan:

- ÖİV oranı %7,5'dan %10'a,
- 2023 yılı için uygulanacak olan yeni tesis ÖİV maktu ücreti 117 TL'den 260 TL'ye,
- Telsiz Kullanım ve Telsiz Ruhsatname Ücretleri ise ayrı ayrı olmak üzere 50,75 TL'den 113,14 TL'ye çıkartılmıştır.

2.6.3. Kullanıcı Verilerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

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

Tablo 3’de daha detaylı açıklandığı üzere, toplanan verilerin analiz edilmesi üretim ve pazarlama alanında ekonomik çıktıya yol açmaktadır. Kullanıcı verilerinden elde edilen bilgiler küresel düzeyde birçok şirket tarafından kullanılmakta ve ekonomik çıktılar elde edilmektedir.

Kullanıcı verilerinin ekonomik çıktıya dönüştürülmesi beş aşamalı bir süreçtir. Şekil 4’de bu adımlar gösterilmiştir.

Şekil 4: Kullanıcı Verilerin Ekonomik Çıktıya Dönüştürülmesi



Kaynak: UNCTAD (2021:2)

Gelişen dijital ekonomide verilerin önemine rağmen, veri kavramına ilişkin evrensel olarak kabul edilmiş vergilendirme anlayışı bulunmamaktadır. Veriler, özel mal ve hizmetlerden farklı olarak somut değil ve rakipsizdir. Birçok kişi aynı anda veya zaman içinde aynı verileri tüketmeden kullanabilmektedir. Verilerin toplanması ve kullanılması bazı özel şirketlerin tekelinde uygulanabilmektedir. İlgili şirketlerden birçok farklı ülkeye veri akışı gerçekleşebilmektedir. Türkiye’nin dijital egemenlik sınırları içinde yer alan kullanıcı verilerinin Türkiye sınırları dışında ekonomik maksatlarla satışa konu edilmesi durumunda oluşan ekonomik değerin ne kadarlık kısmının ilgili ülkede vergilendirilmesi gerektiği konusu dijital ekonomide vergilendirilme sorunlarından birini teşkil etmektedir.

Birleşmiş Milletler Dijital Ekonomi Raporunda, sınır ötesi veri akışlarının küresel yönetişimine açık bir ihtiyaç olduğu, mevcut manzaranın, ekonomik kalkınma, mahremiyetin korunması ve diğer insan hakları ve ulusal güvenlik endişelerine dayalı ulusal düzenlemelerin bir yama çalışması olduğu ve bu kapsamda bu akışları düzenlemenin zorluğu doğası gereği küresel olsa da, şu anda bölgesel veya uluslararası düzeyde tatmin edici bir çözüm

bulunmadığını ancak uluslararası bir yönetim çerçevesinde veri akışlarından elde edilen kazançların ülkeler içinde ve ülkeler arasında adil bir şekilde dağıtılmasının sağlanması gerektiği belirtilmektedir (UNCTAD, 2021).

Bu açıdan Türkiye’deki nüfusun yüksekliği sebebiyle, kullanıcı hareketlerinden elde edilen verilerin büyük veri açısından önem arz ettiği görülmektedir. Türkiye’de elde edilen bu ekonomik çıktının vergilendirilememesi önemli bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.6.4. Sanal İş Yeri Kavramındaki Belirsizlik

Bilişim ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, işletmelerin örgütlenme biçimlerini, üretim tekniklerini, karar süreçlerini, pazarlama stratejilerini yeniden şekillendirmiştir. Bunun ötesinde en önemli değişiklik artık karşımızda sanal işletmelerin mevcut hale gelmiş olmasıdır. Dijital ekonominin gelişmesiyle beraber fiziksel iş yeri kavramının önemi gittikçe azalmıştır. Dijitalleşmeyle beraber ticari işlemler geleneksel şekilde tanımlanan “iş yeri”ne gerek duymaksızın gerçekleşebilmektedir. Bu açıdan vergilendirme bağlamında kritik öneme sahip olan iş yeri kavramının da güncellenmesi gerekmektedir.

Sanal işletmeler, sanal tacirler, sanal iş yeri kavramlarının veya diğer deyişle e-işletme, e-tacir, e-işyeri vb. kavramların yeniden tanımlanması ve bütün uygulama ve mevzuat çalışmalarının buna paralel olarak gerçekleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Gencer, 2013:21; Biyan ve Yılmaz, 2018:12). Mevcut vergi kanunlarında iş yerinin bulunduğu yer dar mükellefiyeti ya da tam mükellefiyeti belirlemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kanunda sayılan mükelleflerden kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye içinden gerekse Türkiye dışından elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden tam mükellef olarak vergilendirilirler. Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Ayrıca Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar vergilendirilir. Hal böyleyken iç hukuk bakımından vergilendirmede üst başlık olarak “iş yeri” kavramının bağlama noktası olarak ele alındığı görülmektedir (Biyen ve Yılmaz, 2018:18)

Gelir Vergisi Kanununda “iş yerine” ilişkin düzenlemeye 7/1. madde hükmünde rastlanmaktadır. Buna göre ticari kazançlarda kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş kabul

edilmesi için, “Türkiye’de işyerinin olması ya da daimî temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde ve bu temsilciler aracılığıyla sağlanması” gerektiği ifade edilmiştir. Hemen ardından GVK, “işyeri ve daimî temsilci” başlığı altında (GVK m.8), bağlama noktası olarak kabul edilen işyeri ve daimî temsilci kavramlarını açıklamıştır. Bu bağlamda, iş yeri kavramının “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağını” belirterek Vergi Usul Kanununu (VUK) referans almıştır⁹.

Buna göre nihai olarak iş yeri tanımında “sanal iş yeri” tanımına gidilmediği görülmektedir. VUK’a göre iş yeri; “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir” şeklinde tanımlanmış ve dijitalleşmeye dair bir ibare eklenmemiştir.

2.6.5. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi

Gerek dünyada gerekse ülkemizde oldukça yaygınlaşan bitcoin ve benzeri kripto varlıkların alım satım platformları ve diğer aktörlerine yönelik ülkemizde henüz bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Kripto varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda devletler çok istekli olsalar da, blok zincir (blockchain) teknolojisinin karmaşıklığı ve pek çok farklı uygulama yoluyla ticari işlemlerin gerçekleşmesi vergilendirmeye imkân sağlamamaktadır.

Bitcoin, blok zincir (blockchain) teknolojisinin ilk uygulaması olsa da kripto varlıkların doğası hakkında (merkeziyetsiz yapıları, matematiksel kurguları başta olmak üzere pek çok etken dikkate alındığında) ülkelerin mali idarelerinin henüz yeterince net tanımlama ve yaklaşımlara ulaşamamış olduğu görülmektedir.

Vergi idareleri açısından kripto varlıklarla ilgili en büyük zorluk, bireysel yatırımcıların bu varlıklardan elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira gerçek

⁹ GVK madde 8- İşyeri ve Daimî Temsilci; 7’nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur. Aynı maddede yazılı daimî temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdiyle temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimî temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar; 2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler; 3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar. Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimî temsilcilik vasfını değiştirmez.

kişilerin kripto varlık alım satımlarından sağladıkları kazançları, bu gelirlerin takip ve doğrulama sistemleri henüz etkin olarak kurulabilmiş değildir.

Kripto varlıkların nasıl vergilendirileceği, bunların hukuki niteliği itibarıyla nasıl sınıflandırıldığına bağlı olarak değişmektedir. Bu konuda yeknesak bir yaklaşım da bulunmamaktadır. OECD ülkelerinin hepsi olmasa da ekseriyetinin kripto varlıkları “gayri maddi hak” olarak değerlendirdiği görülmektedir. OECD ülkelerinin bir kısmında söz konusu kazançlar, beyan usulünde vergilendirilmekte, ülkelerin ekseriyetinin de söz konusu varlıkların satışını KDV’ye tabi tutmadığı görülmektedir. Benzer şekilde AB özelinde de bu konuda önemli gelişmeler yaşanmaktadır.

16 Mayıs 2023 tarihinde AB Konseyi (ECOFIN); AB çapında ilk defa Kripto Varlık Piyasasını düzenleyici bir tüzüğü onaylamıştır. İlgili düzenleme 2024’te yürürlüğe girecektir. Ayrıca kripto varlıkların transferini (fon transferi) izleyen ve karapara aklama ve terörizmin finansmanı için kullanımını önlemek üzere bir tüzük onaylamıştır. Bu tüzükle AB üyesi ülkeler gelir idareleri arasında kripto varlık transferleri otomatik bilgi alış verişine konu olacak olup, vergilendirilmeleri de olanaklı hale gelmiştir.

Ülkemiz vergi mevzuatında kripto varlıkların statüsü konusunda henüz bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, başka düzenleyici denetleyici otoritelerce (örneğin, Sermaye Piyasası Kurulu) başka türlü (örneğin finansal varlık olarak) nitelendirilmemiş olan türden kripto varlıkları “gayri maddi varlık” olarak değerlendirmektedir. Ayrıca, kripto varlıkların her ne kadar değişim aracı olma özelliği bulunsa da tam manasıyla ülke paraları gibi değerlendirilmemesi şeklindeki bu yaklaşımın, OECD ülkelerinin büyük ekseriyetiyle uyumlu olduğu söylenebilir.

2.6.6. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Artışı

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere 2021’de OECD tarafından duyurulan (BEPS) Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Projesi kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine yönelik Sütun 1 ve Sütun 2 çözümlerinden oluşan anlaşma, çalışma grubundaki ülkelerden aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 138’i tarafından onaylanmıştır.

Sağlanmış olan mutabakatla birlikte imzalanacak çok taraflı sözleşmede Türkiye ve diğer ülkeler;

- Dijital Hizmet Vergisi (DHV) ve benzeri uygulamalara gitmeyeceklerini,

- 8 Ekim 2021 tarihinden 31 Aralık 2023 tarihine kadar herhangi bir “yeni” dijital hizmet vergisi veya benzeri vergilerin salınmayacağını taahhüt etmişlerdir.

Bu kapsamda, OECD çatısı altında mutabık kalınan hükümlerin yürürlüğe girmesiyle birlikte hâlihazırda yürürlükte bulunan Dijital Hizmet Vergisi yürürlükten kalkacaktır. Diğer yandan,

- Küresel İnternet Görüntü Akışı (OTT) şirketlerinin sadece ilgili ülkeler üzerinden elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmesi, sebebiyet verdikleri altyapı kullanım maliyetlerinin yanında yetersiz kalmaktadır.
- Bu şirketlerin; ülkelerin internet alt yapısında oluşturduğu ve her geçen gün artan trafik yoğunluğu, internet sağlayıcıların abonelerine kesintisiz hizmet verebilmek için devamlı ilave altyapı maliyetleri yüklenmesine sebebiyet vermektedir.
- Abonelerin bu şirketlerden aldıkları hizmetler esnasında meydana gelen bağlantı aksaklıkları, abone gözünde internet servis sağlayıcılarına mal edilmektedir. Bu sebeple internet sağlayıcılar için altyapı geliştirmeleri daha da elzem bir hal almaktadır.
- Özellikle kullanıcılara ücretsiz hizmet veren; ancak asıl gelirlerini, kullanıcı verilerinin toplanması sonucu oluşan büyük verinin (big data) işlenmesinden sağlayan platformlar altyapıda ciddi trafik oluşturmaktadırlar. Buna rağmen ilgili ülkelere doğrudan atfedilebilecek gelir elde etmemeleri sebebiyle bu şirketlerden vergi tahsil etmek mümkün olmamaktadır.

2.6.7. Dijital Ekonomi ve Vergilemede Yeni Teşvik Alanları

Dijital ekonomide yeni teşvik alanlarındaki problemler iki alt başlık özelinde incelenmiştir.

2.6.7.1. Dijital Ekonomide Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilere (Startup)¹⁰ İlişkin Teşvik Sistemleri

Türkiye’nin dijitalleşmenin getirdiği yeni ekonomik fırsatlara yalnızca gelir getirici olarak mali açıdan bakmaması aynı zamanda, vergi sistemini dijital ekonomiyi teşvik edecek şekilde inşa edip, ülke kalkınması için de kullanması oldukça elzemdir. Bu kapsamda

¹⁰ Uluslararası literatürde start-up olarak ifade edilen bu kavram; çalışmamızda Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimci ismiyle kullanılmıştır

telekomünikasyon, alt yapı ve dijital ekonominin diğer sektörlerindeki girişimcilere, sağlanacak teşvikler çok önemlidir.

Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimci (start-up); şirketlerin benimsenen ortak özellikleri şu şekilde belirtilebilir: yeni kurulmuş olmaları, hızla yükselmeleri ve başka ülkelerde faaliyet göstermeleri ve çoğunlukla teknoloji ve yazılım alanında faaliyet göstermelerine rağmen, günümüzde finans teknolojileri, finans, pazarlama gibi farklı alanlarla, tasarım, mimarlık ve teknolojinin birleştirilerek kullanıcı ihtiyaçlarına yönelik ürünler üreten türlerinin bulunmasıdır. Start-up ilk kez Amerika Silikon Vadisinde rastlanılmış, buradan sonra tüm dünyada çeşitli uygulamaları görülmeye başlanmıştır. Girişimcilik ekosistemi içinde start-up'ların önemi gün geçtikçe artmaktadır. Küresel Start-up Ekosistemi Endeksi 2022'ye göre ülkeler sıralamasında Türkiye 46. sırada, şehirler sıralamasında İstanbul küresel sıralamada 66. sırada, yükselen 20 şehir sıralamasında ise 18. sırada yer almaktadır. Ancak 2020'den bu yana Türkiye'nin hem AB'de hem de küresel ekosistemdeki sıralaması düşme eğilimi göstermiştir.

Türkiye'de bu girişimlere verilen desteklerin kapsamı geniş olmakla destek yöntemleri de oldukça çeşitlidir. Finansal destekler kapsamında hibe, teşvik, yatırım desteği, doğrudan destek ve kredi desteği gibi farklı modeller bulunmaktadır. Hibe desteğinde girişimcilere geri ödemesiz nakit desteği sağlanırken, teşvikte kurumlar vergisi, damga vergisi, SGK ve gümrük vergisi gibi çeşitli vergisel indirim ve muafiyetler sağlanmaktadır. Diğer yandan hisse karşılığında yatırım desteği ve faiz karşılığında kredi desteği sunulmaktadır. Özellikle kuluçka merkezleri tarafından tercih edilen geri ödemesiz nakit finansman desteği ile girişimcilere gereken olanakların sunulduğu ayrı bir destek modeli de bulunmaktadır. Doğrudan girişimcilerin desteklenmesinin yanı sıra yatırımcılara yönelik de bazı destekler sağlanmaktadır. Bu tür teşvikler, özellikle yüksek sigorta ve vergi maliyetlerden çekinen girişimcilere kolaylık sağlamak ve projelerini hayata geçirmeleri bakımından destek olmaktadır. Bu bağlamda Sermaye Piyasası Kurulu da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının önünü açan Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliğini yayımlamış ve bu tip yatırımların fonlamasının sermaye piyasası enstrümanlarıyla mümkün kılan bir fırsat ayrıca sunmuştur.

Girişimcilere ve yatırımcılara sağlanan bazı önemli teşvik ve destekler aşağıdaki gibidir:

- TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu), ulusal destek programları ile proje esaslı araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerini

desteklenmesine, ulusal girişimcilik ekosisteminin gelişmesine ve sürdürülebilirliğine destek vermektedir. Girişimcilik Destek Programı (Bireysel Genç Girişim - BiGG) dâhil çeşitli destekler ve nakdi teşvikler verilmektedir.

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren Girişimcilere yönelik indirimli kira ücreti uygulaması, gelir vergisi ve kurumsal vergi istisnaları, çalışanlara yönelik ücret ve prim desteği gibi önemli teşvikler sunmaktadır.
- KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı) Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilere (start-up) yönelik çeşitli destekleri; Geleneksek Girişimci Destek Programı, İleri Girişimci Destek Programı ve İş Planı Ödülü Destek Programıdır. Ayrıca KOSGEB tarafından girişimcilik eğitimleri de verilmektedir.
- Genç girişimci desteği: 18 Mayıs 2018 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle birlikte genç girişimlerde kazanç istisnası getirilmiştir. Buna göre, belirlenen şartları taşıyan, 18-29 yaş arasında olan girişimcilere yönelik 3 vergilendirme döneminden ve 1 yıllık SGK (4b) primlerinden muaf olmayı kapsamaktadır. Faaliyete başlanıldığı takvim yılından itibaren 3 vergilendirme dönemi boyunca sağlanmış olan kazancın yıllık 75.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. 4b kapsamında 01/06/2018 tarihinden itibaren ilk kez sigortalı olanların Bağ-Kur primleri 1 yıl süreyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır.
- Melek yatırımcılarına yönelik vergi desteği: Yeni girişimlere bireysel yatırım yapan melek yatırımcı Türk mevzuatında bireysel katılım yatırımcısı olarak tanımlanmış ve 15 Şubat 2013 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen maddeyle Bireysel Katılım Yatırımcısı (BKY) teşviki getirilerek BKY lisansına sahip gerçek kişiler için vergi desteği sağlanmıştır. Söz konusu düzenleme; tam mükellef gerçek kişilerin, tam mükellef anonim şirket hisselerinin alınması halinde kullanılabilir.

Hibe ve teşviklerin temel faydası; daha fazla sayıda nitelikli çalışanın istihdam imkânı ve öncelikli Ar-Ge projelerini faaliyete geçirecek start-up'ların teşvik edilmesidir. Teşviklerin yeni kurulmuş ekonomik start-up'ların sürdürülebilirliklerine kritik katkılarının yanında, Ar-

Ge faaliyetleri sonucu piyasaya arz ettikleri ürünler aracılığıyla şirketlerine yeni iş alanları ve ciro olarak da fayda sağladıkları görülmektedir.

Mevzuatta çeşitli düzenlemelere gidilmesine rağmen uygulamada; teşvik ve hibelerin gün geçtikçe bürokratik süreçlerinin güçleştirilmesi, Ar-Ge çalışmaları her zaman yoğun akademik çalışma gerektirmese de, Ar-Ge teşviklerinde daha fazla akademik içerik talep edilmesi gibi sorunlar söz konusudur. Ayrıca teşvik sisteminin karmaşıklığı ve çok farklı kurum tarafından verilmekte olmaları anlaşılmasını güçleştirmektedir. Hibe ve teşviklerden yararlanmak isteyenlerin TÜBİTAK, KOSGEB, kalkınma ajansları, vb. kamu ve özel kurum ve kuruluş tarafından sunulan pek çok farklı destekleri karşılaştırıp hangisinin girişimlerine en uygun olan teşvik mekanizması olduğunu seçmeleri konusunda uzmanlık desteğine ihtiyaçları bulunmaktadır.

2.6.7.2. Enerjide Dijital Dönüşüm

Pek çok endüstri devrimine kaynaklık eden enerji alanının sektörel gereksinimlerin bir sonucu olarak dijital teknolojilerle birleştirilmesi ve desteklenmesi “enerjide dijital dönüşüm” olarak adlandırılmaktadır. Bu entegrasyon sürecinde, siber fiziksel sistemler, yapay zekâ, bulut bilişim sistemleri, makine öğrenimi, büyük veri, akıllı fabrika ve ürünler ve IoT gibi yenilikçi teknolojiler enerji üretim ve dağıtımında kullanılarak geleneksel yöntemlere kıyasla hem daha verimli sonuçlar elde edilmekte hem de doğal kaynakların sürdürülebilirliği ve ekolojik çevrenin korunması bakımından riskler en aza indirgenmektedir. Süreç aynı zamanda işletmelerin kendi iç faaliyetlerinde dijital dönüşümü hızlandırması açısından gerekli altyapının sağlanmasına ve katma değer yaratma potansiyelini artıran yeni iş fırsatlarının oluşmasına imkân vermektedir.

İletim hatlarının algoritmalar kullanılarak desteklenmesi ve dağıtım alanında dengeli bir şebeke sisteminin kurulması, şebeke kontrolünde otomasyon sistemleri, elektrik üretim santrallerinin modernizasyonu ve optimizasyonu, dağıtık enerji üretiminin ve elektrifikasyonun yönetiminde sürdürülebilir enerji kaynaklarının depolanması ve tedarikinde daha optimal çözümleri içeren Sanal Güç Santralleri (Virtual Power Plants - VPPs)¹¹ gibi sistemler dijital dönüşümün getirdiği yenilikçi uygulamalar olarak görülmektedir.

¹¹ Sanal Güç Santralleri (Virtual Power Plants – VPPs): tümü tek bir elektrik santrali gibi birlikte çalışan, güneş ve pil sistemlerine sahip evler ve ticari binalar gibi dağıtılmış enerji kaynaklarının bulut tabanlı bir ağ merkezidir. Tüm yenilenebilir enerji kaynakları tek bir portföyde bir araya getirilebildiği ve dağıtık sistemde elektriği daha verimli paylaşabildiği için geleceğin kentlerinde yaygın bir uygulama olması beklenmektedir. GM, Ford ve Google gibi şirketler, sanal enerji santrallerinin

SHURA Enerji Dönüşüm Merkezi tarafından yayımlanan Türkiye’de Enerji Sektörünün Dijitalleşmesi Kapsamında İş Modellerinin, Teknolojilerin ve Gerekli Mevzuat Altyapısının Değerlendirilmesi Raporuna göre, enerji sektöründe dijitalleşme uygulamaları 2016 yılıyla birlikte ülkemizde hız kazanmıştır. Ancak güneş panelleri, bataryalar, elektrikli araç şarj istasyonları, bina ve sanayideki sistemlerin elektrifikasyonu gibi enerji tesislerinin yüksek ilk yatırım maliyetleri ve uzun geri dönüş süreleri nedeniyle yeterli teknolojik olgunluk seviyesinin henüz tam olarak yakalanamadığı ve bu alanlarda daha fazla teşvike ihtiyaç olduğu belirtilmiştir.

2.6.8. Vergi İdarelerindeki Temel Problemler

Dijitalleşmeyle beraber vergi idarelerinin veri ve bilgiye ulaşma imkânları artmıştır. Bu durum mükellefe sunulan hizmetin kalitesini artırmakta, kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyi hızlandırmakta, vergi sisteminin daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân vermektedir. Bu noktada dijitalleşmeyle beraber çağın gerekliliklerine uygun olarak vergi sisteminin güncellenmesi gerekliliği ve teknolojik gelişmelerden yararlanılarak vergi yapısının daha düzgün, adil, şeffaf ve etkin şekilde tasarlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Dikmen ve Çiçek (2020:237)’in de ifade ettiği üzere dijitalleşmenin doğru şekilde vergi sistemine entegrasi vergi idarelerinin işini çok kolaylaştıracak avantajlar barındırmaktayken, entegrasyon eğer yanlış şekilde yapılırsa bu sefer de vergi sistemi daha da karmaşık hale gelecektir. Teknolojik gelişmeler neticesinde vergi sisteminin; vergi tahsilatını artıracak, vergi adaletini sağlayacak, vergi tahsilatında işlem maliyetlerini düşürecek, sürdürülebilir vergi sistemi inşa edecek, mükelleflerin vergi ödeme konusunda karşılaştıkları güçlükleri azaltacak, hizmet sürelerini düşürecek, vergi idarelerinin kendi arasında iş birliğini artıracak (Dikmen ve Çiçek, 2020:237) bir yapıya dönüşmesi hedeflenmektedir. Vergi idarelerinin dijital dönüşümü iki ana başlık üzerinde incelenecektir.

2.6.7.1. Vergi İdarelerinde Teknoloji ve İnsan Kaynağı

Dijital ekonomi/faaliyetler/teknolojiler/ihtiyaçlar giderek genişlemekte ve gelişmektedir. Bu dönüşüm vergi idaresinin kapasitesinin de artırılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk hem vergilendirme sürecine hem de mükelleflere sunulan hizmetlere ilişkindir. Dijitalleşme en başta vergi idaresi tarafından, bilgi teknolojilerine, buna yönelik idari

(VPP's) kullanımını artırmak için bir araya gelmektedir. Almanya ve Avustralya’da yaygın olmakla birlikte, Sürdürülebilir enerji çabalarına yönelik yeni veya genişletilmiş vergi teşvikleri sayesinde, ABD’de de hızla yaygınlaşması beklenmektedir.

yapılanma ve insan kaynağına yatırım yapılmasını ve sürekli bir şekilde, gelişim ve değişime uyumu gerektirmektedir.

Vergi idaresi bu kapsamda kendisine verilen bütçe çerçevesinde birçok projeyi gerçekleştirmiştir. Bununla birlikte, dijitalleşmeyle oluşan yeni paradigmada vergi idaresinin görev ve hedeflerini etkili ve verimli biçimde gerçekleştirebilmesi için Ar-Ge ve teknoloji yatırımlarına daha fazla yatırım yapması ve nitelikli/teknik insan kaynağını istihdam edebilmesi/elinde tutabilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin dijital dönüşümde uygulama maliyeti yüksek olsa da bu alana kararlı bir şekilde yaklaşmanın fırsat maliyeti daha yüksek olmaktadır.

Özellikle son yıllarda teknoloji alanında hizmet veren kişilere, özel sektör tarafından kamu sektörüne göre daha fazla ücret ödenmesi, teknolojik gelişmelere hâkim teknik personelin kamuda tutunmasını zorlaştırmaktadır. Mevcut farklılık nedeniyle kamu idarelerindeki nitelikli personeller özel sektöre geçiş yapmakta ve kamuda ciddi oranda personel kaybı yaşanmaktadır. Bu kapsamda; dijital dönüşüm sürecinde yararlanacağı nitelikli personele ilişkin ücret politikasının bu doğrultuda belirlenmesi önem arz etmektedir.

Öte yandan, vergi idaresinin insan kaynağı tarafından, verinin analizi, risk analiz sistemlerin etkin bir şekilde kullanılması, dijitalleşmeyle ilgili teknolojiler, uygulamalar, kavramların, gelişmelerin (özellikle bununla ilgili birimlerde görevli olanlarca) bilinmesi veya öğrenilmesi diğer önemli bir husustur. Bu konudaki kilit nokta eğitim faaliyetleridir. Eğitim politikasının personelin sürekli ve devamlı olarak eğitilmesine imkân verecek şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir.

2.6.7.2. Vergi İdarelerinde Veri Kullanımı, Risk Analizi ve Denetim

Teknolojinin getirdiği bir diğer önemli alan da veriler üzerindedir. Veri yönetimi dijitalleşme sürecinin merkezinde yer almaktadır. Verilerin politika oluşturma ve organizasyon yönetimi için güçlü bir stratejik varlık olarak ele alınması gereklidir. Vergiyle ilgili faaliyetlerde bulunan kamu kurumlarında, veri analizi teknikleri kullanılarak işlenmesi, verilerden anlamlı sonuçlar elde edilmesi vergi idaresinin görevlerini daha etkin yapmasını sağlayacaktır.

Analiz tekniklerinden yararlanılarak, büyük verinin etkin şekilde kullanılması ve denetimlerin sağlıklı bir şekilde yapılması çağın ekonomik koşulları açısından elzemdir. Mevcut verinin alınmasının yanında kalitesinin iyileştirilmesi vergi idaresini risk yönetimi

alanında daha güçlü kılacaktır. Vergi denetimi ve risk analizinde girdi olarak ihtiyaç duyulan doğru verilerin mükelleflerden belirli periyotlarda alınması, verilerin mükelleflerden ve dış kurumlardan karşılaştırılarak doğru şekilde alınması, mükelleflerin aynı verileri birden çok kuruma tekrar vermemelerine yönelik önlemler alınması, alınan verilerin makine öğrenmesi yöntemleriyle analiz edilmesi ve tüm bunların sonucunda işlenmiş veriler ile vergilendirmede riskli alanların etkin bir şekilde belirlenmesi gelecek dönemde önem arz etmektedir.

Vergi idaresinin amaç ve hedefleri doğrultusunda teknolojik unsurlardan eskisine göre çok daha fazla yararlandığı yeni bir döneme girilmiştir. Veri analizlerinden yararlanılarak etkin vergi bir sistemi inşa etmek artık daha kolaydır. Vergi yükünün ve varsa vergi boşluklarının tespiti, vergide kayıt dışılığı önleyecek tedbirlerin alınması ve denetim önlemlerinin uygulamaları veri analizleriyle mümkündür. Özellikle denetim mekanizması teknolojik unsurlardan yararlanılarak “sürekli gözetim”i sağlayacak şekilde kurgulanmaya başlanmıştır (Tolkun, 2021:290).

Vergilendirme sürecindeki riskli alanlar verilerin analizi suretiyle belirlenmektedir. Bu nedenle doğru veri, risk analiz sisteminin temel yapı taşıdır. Analiz edilecek verinin formatı da önem taşımaktadır. Dünya uygulamaları incelendiğinde web tabanlı yazılımların yaygınlaşmasıyla birlikte XML (Extensible Markup Language/Genişletilebilir İşaretleme Dili) veri formatının bugün itibarıyla bilgi teknolojilerinde standart hale geldiği görülmektedir. Bu nedenle verinin elde edilmesi sürecinde veri toplama ve analiz edilmesi için, kamu kurumları ve özel sektör arasında ortak yöntemlerin kullanıldığı bir standartlaştırma önem arz etmektedir.

Diğer taraftan, denetim birimlerine sunulan veri setinin anlamlandırılabilmesi için bir veri sözlüğünün bulunmaması, denetim biriminin, gelen veri setinde hangi alanın ne anlama geldiğini öğrenebilmek için oldukça uzun zaman harcamasına yol açmaktadır. Denetim biriminin ihtiyaç duyduğu veri setini doğrudan kendisinin oluşturduğu bir sistem geliştirmesi bekleme sürelerini azaltacak ve denetim ekibi analiz sürecinde kullanacağı veriyi doğrudan kendileri sistem üzerinden oluşturacaktır.

Son olarak vergi sisteminde analizlerin yapılabilmesi için gerekli insan kaynağının sağlanmasına ve altyapı ve mevzuat düzenlemelerinin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

3. PLAN DÖNEMİ PERSPEKTİFİ

Dijital ekonomi ve dijital ekonominin vergilendirilmesi Türkiye'nin uzun dönem stratejileri açısından önem arz etmektedir. Türkiye'nin milli gelir, ihracat, kişi başı gelir, cari denge, istihdam gibi temel makroekonomik göstergeler üzerindeki hedeflerini gerçekleştirebilmesi için çağın ekonomik şartlarına ayak uydurması gerekmektedir. Bu açıdan dijital ekonomiyi teşvik edecek ve aynı zamanda oluşan katma değer vergilendirerek kalkınma yolunda gerekli finansmanı sağlayacak adil ve etkin bir vergi yapısının oluşturulması Türkiye'nin orta ve uzun vadeli stratejilerine ulaşmada katkı sağlayacaktır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında doğru adımların atılması Türkiye'nin 2053 ve 2071 Hedefleri açısından da elzemdir. Türkiye'nin sahip olduğu yüksek büyüme ve kalkınma potansiyeli göz önünde bulundurulduğunda, de paydaşı olduğu uluslararası antlaşmalara uyumlu vergi politikaları geliştirilerek, dijital ekonomide yaşanan uluslararası paradigma değişimine uyum sağlaması gerekmektedir. Aynı zamanda vergilemede kayıt dışılığın önüne geçecek, vergi tarh ve tahsil işlemlerinde verimliliği artıracak, vergi idarelerinin kurumsal kapasitesini geliştirecek tedbirler alınması gereklidir.

Türkiye'nin uzun dönemli, stratejik hedefleriyle uyumlu dijital ekonomiyi teşvik edecek ve aynı zamanda gerekli yatırımlarını finanse edecek vergi sisteminin inşası için bu mezkûr çalışmada çeşitli uygulama stratejileri ve tedbirler önerilmiştir. Öneriler bir önceki bölümde incelenen başlıca engellerin ışığında vergi mevzuatının iyileştirilmesi, idari ve kurumsal yapının güçlendirilmesi, insan kaynaklarının geliştirilmesi, vergilemede uluslararası gelişmelere uyum sağlanması, Türkiye'nin uluslararası çıkarlarının korunması, yeni vergi alanlarının uygulanması ve dijital ekonomiyi teşvik edecek vergi teşviklerinin sağlanmasına yönelik konuları kapsamaktadır.

3.1. OECD Sütun 1 Kapsamındaki Öneriler¹²

22 Kasım 2021 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye'nin de diğer ülkelerle aynı şartlar kabul ettiğini ve Sütun 1 Tutar A kurallarının yürürlüğe girmesi sonrasında Dijital Hizmet Vergisinin yürürlükten kaldırılması ve geçiş döneminde toplanan vergilerin mahsubuna imkân verileceğine ilişkin taahhütlerin verildiği 21 Ekim Ortak Beyanına katıldığını

¹² Öneriler Çalışma Grubu toplantılarında yapılan değerlendirmeler, kurulan alt çalışma grupları, raportör ve moderatörün eklemeleriyle oluşturulmuştur

duyurmuştur. Dolayısıyla; Türkiye’de faaliyette bulunan ÇUI’lerin, sabit bir yer üzerinden faaliyet göstermeyerek Gelir ve Kurumlar Vergisi dışında kalmalarının önüne geçmek amacıyla Türkiye’nin kapsama giren ÇUI’lerin vergilenmesinde Sütun 1- Tutar A kurallarının geçerli olacağını anlaşılmaktadır.

Tutar A’nın uygulanmasına ilişkin çok taraflı bir sözleşme hazırlanması ve bu sözleşmenin 2023 yılında imzaya açılması ve 2024 yılında yeterli sayıda ülkeye ulaşılması sağlanarak yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

Türkiye’nin Tutar A’yı benimsemesi ve Çok Taraflı Anlaşmayı İmzalaması durumunda; iç mevzuatta model kurallarının uygulanmasıyla ilgili gerekli değişiklikleri yapması gerekmektedir. Beyan ve ödeme konusundaki gelişmelere bağlı olarak, Türkiye’nin Tutar A’dan kaynaklanan vergileri en erken 2026 yılından itibaren tahsili beklenmektedir. Tutar A’nın kapsayacağı sektörler oldukça geniştir. Tutar A’nın yürürlüğe girmesiyle Türkiye’de geçiş döneminde ödenecek Dijital Hizmet Vergileri, Tutar A kapsamında ödenecek olan vergilere mahsup edilebilecektir. Sonuç olarak, Türkiye’de Sütun 1’in yürürlüğe girmesiyle Dijital Hizmet Vergisinin kaldırılması gündeme gelecektir.

Buna göre Sütun 1 kapsamında getirilen öneriler aşağıda yer almaktadır.

- Tutar A yürürlüğe girdikten sonra geçiş döneminde ödenen dijital hizmet vergilerinin mahsup edilebilmesine yönelik mekanizmalar geliştirilerek sürece hazırlıklı olunması önem arz etmektedir.
- Tutar A’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte kapsama giren ÇUI’lerin Türkiye’de faaliyet gösteren iştiraklerinin “Tutar A” ödeyicisi olması durumunun da mümkün olabileceği; bu durumda Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik sürece hazırlıklı olunması da önem arz etmektedir.
- Türkiye’nin Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulaması sektörü daha sınırlı ancak sayısı daha fazla olan şirketleri kapsamakta ve DVH ciro üzerinden alınmaktaydı. Tutar A’nın yürürlüğe girmesiyle beraber sektörler genişlerken kapsama giren grup sayısı azalacak ve Tutar A ciro değil “artık kâr” üzerinden hesaplanacağı için Türkiye’nin ilgili vergi tutarlarında azalmaya neden olabilecektir. Bazı çalışmalarda Türkiye’nin Sütun 1 sonrasında 119 milyon Euro ek kazanç elde edeceği tahmin edilse de (Bareke ve Pouhaër, 2023:12), yine de devlet tarafından

olası gelir ve vazgeçilen gelir arasındaki fark ortaya konularak, Türkiye açısından vergi kaybı olup olmadığı belirlenmelidir.

- Bilindiği üzere 19 Aralık 2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 stopaj yapılması öngörülmüştür. Reklam hizmetlerini sağlayan ÇUİ’lerin mukim olduğu ülkeler ile Türkiye’nin bu çok geniş bir vergi anlaşması ağı mevcuttur. Bu anlaşmaların iş yerine ilişkin maddesi nedeniyle reklam hizmetlerinden elde edilen ticari kazancın stopaja tabi tutulması hukuki ihtilafları gündeme taşımaktadır. Bu sebeple, yeni vergileme sistemi tasarlanırken bu stopaj uygulamasının da göz önünde bulundurulması gerektiği değerlendirilmektedir.
- Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılırken değerlendirilmesi gereken bir diğer konu ise Türk vergi idaresinin internet web sitelerinin iş yeri oluşturduğuna ilişkin görüşüdür. Bu kısmın da yeni düzenlemelerle ele alınmasını ve raporun sanal iş yeri kısmında açıklanan gerekçelerle beraber değerlendirilmelidir.
- Temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından sadelik getirmeyi hedefleyen Tutar B’nin Türkiye tarafından ne şekilde iç mevzuata aktarılacağı önemli bir konudur. Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı sermayeli İşletmelerin önemli bir kısmının Türkiye’de temel pazarlama ve dağıtım faaliyetinde bulunduğu dikkate alınınca, bu Şirketlere bırakılacak sabit ve düşük kâr marjlarının Türkiye açısından tahsil edilen kurumlar vergisi tutarında azalmaya neden olabileceği göz önüne alınmalı ve hâlihazırda çalışmaları devam eden OECD Tutar B çalışmalarında Türkiye’nin menfaatlerini gözeterek değerlendirmeler yapılmalıdır.
- Ayrıca Tutar B uygulaması Türkiye tarafından kabul edilirse; bu kapsamda Türkiye’ye atfedilecek gelirin tespit edilebilmesi için OECD rehberinde tanımlanan temel pazarlama/dağıtım faaliyetlerine ilişkin nitelendirmelerin, fiyatın belirlenmesine yönelik emsal metodolojinin ve dokümantasyon yükümlülüklerinin yerel mevzuata işlenmesi hususunda gerekli çalışmalar yapılmalıdır.

3.2. OECD Sütun 2 Kapsamındaki Öneriler

Raporda da sözü edildiği üzere OECD Kapsayıcı Çerçeve üyesi olarak Türkiye, geliştirilen İki Sütunlu Çözüm çalışmalarını içeren bildirgeyi imzalayan ülkelerden biridir. Sütun 2'yle belirlenen kurallara uyum ülkelerin seçimine bırakılmaktadır. Bir ülke küresel asgari vergilemeyi tercih ederse iç mevzuatında bu kuralları OECD GloBe kurallarına göre yapacak, tercih etmezse ise diğer ülkelerin uygulamalarını kabul edecektir.

Ülkelerin vergileme egemenlik haklarından feragat etmek istemeyecekleri için Sütun 2 kurallarını iç mevzuatlarına aktaracaklarını değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Türkiye'nin de gerekli düzenlemeleri yapacağını düşünülmektedir. Konuyla ilgili öneriler aşağıda yer almaktadır:

- OECD'nin Sütun 2 çözümünün iç mevzuata aktarılması öncesinde Türkiye'nin bu kurallara ilişkin etki analizlerini ortaya koyması gereklidir. “Gelire Dâhil Etme Kuralı” kapsamında nihai ana merkezi Türkiye olan Çok Uluslu Türk İşletmelerin faaliyet gösterdiği ülkelerde asgari kurumlar vergisinin altında kalan kısmının Türkiye’de vergilendirilmesi sağlanarak Türkiye’de hazineye ek gelir yaratılabilir. GİB tarafından kapsama giren ana merkezi Türkiye olan şirketlerin ülke bazlı raporlardaki bilgilere dayalı etki analizleri yapılarak Türkiye’nin Gelire Dâhil Etme Kuralıyla ne kadar gelir tahsil edebileceği analiz edilebilir.
- Türkiye’nin Gelire Dâhil Etme Kuralını mevzuatına eklemesinde gecikme olması durumunda ortaya çıkacak kaybın tespitinde; Türk şirketlerinin Ara Ana İşletmelerinin ağırlıklı olarak hangi ülkelerde olduğunu ve ilgili ülkelerdeki Sütun 2 uygulamalarıyla bu ülkeler ile Türkiye arasındaki mevcut Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında temettü vergileme modellerinin analiz edilmelidir.
- Ana merkezi yurtdışında olan ÇUI’nin Türkiye’de faaliyet gösteren iştiraklerinin efektif vergi oranları; bir takım teşvik uygulamaları ve istisnalar sebebiyle model kapsamında öngörülen asgari vergi oranının altına düşebilmektedir. Böyle bir durumda ÇUI grubunun Türkiye iştiraki için hesaplanacak ek verginin; Gelire Dâhil Edilme Kuralı kapsamında; o grubun Nihai Ana İşletmesinin mukimi olduğu ülkede beyan edilip ödenmesi gerekecektir. Bu gibi durumlarda oluşacak vergi sızıntısının önüne geçebilmek amacıyla, efektif vergi yükü %15’in altına düşen işletmeler için aradaki farka isabet eden vergi kadar bir “yurtiçi ek vergi” uygulanması

önerilmektedir. Uygulanan bu telafi edici vergi; KDV, sigorta primi gibi diğer mali ödemelerden mahsup edilmelidir. Böylelikle hem mükellef aleyhine hem de Hazine aleyhine bir yük oluşmamasının temin edilmesini sağlanacaktır. Bununla birlikte ana merkezi Türkiye dışında olan ancak Türkiye’de teşvikler nedeniyle efektif vergi yükünün %15’ten az olan ÇUI’lerle ilgili olarak Türkiye’de yurtiçi ek vergi getirilip getirilmeyeceği vergi adaleti ve eşitliği kapsamında değerlendirilmelidir.

- Vergi Teşviki Kredi Mekanizması (Tax Equity Partnership) modeliyle de efektif vergi yükü %15’in altına düşmeden teşvikler getirilebilir. Bu teşvik mekanizması genellikle bankalar veya finans kuruluşları ile şirketler arasındadır. Örneğin bir yatırımcının yeni bir güneş enerjisi projesine yatırım yapmak istediğini varsayalım. Proje çalışmaya başladıkça, pozitif nakit akışı getirileri yanında devletin bir kısım vergiden vazgeçmesiyle kolay ve ucuz krediye de ulaşmak mümkün olacaktır. Hâlihazırda ABD’de yenilenebilir enerji yatırımlarının büyük bir kısmı bu modelle işlemektedir. Bankalar bu teşviklerle maliyetlerini düşürecekleri için yatırımlarda daha düşük faiz oranıyla kredi verebilecekler, yatırımcı şirketler de efektif vergi yükünü değiştirmeden dolayı olarak vergi teşvikinden yararlanmış olacaklardır.
- Türkiye’nin vergi rekabetinin esaslı unsurlarında biri olarak tasarladığı yatırım teşvik sistemini gözden geçirmesi ve elindeki diğer teşvik araçlarının elverişliliğini değerlendirmesi gerekmektedir. Teşvik sisteminin; GloBe kuralları kapsamında efektif vergi yükünü düşüren bir sistemden uzaklaşarak daha çok hibe/transfer harcaması/sübvansiyon sağlayan bir yapıya dönüştürülmelidir. Teşvik sistemi gözden geçirilirken yine BEPS 5. Eylem Planı olan zararlı vergi rekabetinin önlenmesine ilişkin standartlara da uyum sağlanmalı ve zararlı olarak nitelenen tek taraflı özellikli rejimlerin uygulanması sınırlandırılmalıdır. Vergi cennetleriyle mücadelede vergi cennetleri listesinin de yayımlanmalıdır.
- Bilindiği üzere BEPS’in 15. Eylemi olan Çok Taraflı Sözleşme 7 Haziran 2017 tarihinde Paris’te imzaya açılmış; 22 Mart 2018 itibarıyla imzalamış olan 5 ülke tarafından onaylanmış ve resmi olarak 1 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye de 7 Haziran 2017 tarihinde Çok Taraflı Sözleşmeyi imzalamıştır ve Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifi, 2 Haziran 2020 tarihinde

Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. Türkiye, Çok Taraflı Sözleşmede maddelerin çoğuna çekinceler koymuştur. Çok taraflı anlaşmada, Türkiye için önemli bir değişiklik çifte vergilendirmeyi önleme yöntemi olarak Türkiye'nin seçmiş olduğu mahsup yöntemi ve bunun getirebileceği değişikliklerdir. Söz konusu seçenek Türkiye'nin taraf olduğu 22 vergi anlaşmasında çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin istisna yöntemini mahsup yöntemiyle değiştirmektedir. Özellikle Türk yatırımcıların yatırım merkezi olarak tercih ettikleri Hollanda ile Türkiye arasındaki vergi anlaşmasındaki çifte vergilendirmeyi önleme yöntemi olan istisna yönteminin mahsup yöntemiyle değişecek olması Türk yatırımcılar açısından önemli sonuçlar doğurabilecektir. Özetle, söz konusu yöntem değişikliğinin yurt dışındaki Türk yatırımları açısından doğurabileceği olası yurt dışı politik risklerin ve sakıncaların da Sütun 2 uygulamasıyla beraber değerlendirilmesi gerekmekte ve Çok taraflı Anlaşmanın yürürlüğe girme tarihinin Sütun 2 kurallarının yürürlüğe girmesinden sonra olması Türk yatırımcılar için faydalı olacaktır.

3.3. Tam Mükellef Gerçek Mükellefler için Bazı Öneriler

Türkiye'deki vergi sisteminde tam mükellef gerçek mükelleflere ilişkin faaliyetler her düzenlemede “ticari kazanç” olarak addedilmekte ve fakat bu durum ticari kazançlara ilişkin “istisna ve muafiyet” bölümleri altında kaleme alınmak suretiyle hayata geçirilmektedir. İstisna ve muafiyet tutarlarının her birinin farklılığı, kanun sistematığı açısından ticari kazançla ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri içerisinde yeni bir vergilendirme usulüne yer verilmiş olması; istisna/muafiyet tutarına kadar “tevkifat usulü”yle ve tutarın üstü için ise “beyanname usulü”nün uygulanacak olması karışıklığı ve belirsizlikleri, kanun yapma tekniği açısından da sakıncaları bünyesinde taşımaktadır. Bu nedenle:

- Tam mükellef gerçek kişilerin dijital ekonomi sonucu elde ettiği kazançların vergilenmesinin istisna ve muafiyet hükümlerinde eklemeler ve değişiklikler yapılması suretiyle değil öncelikle kazancın unsurunu tanımlayarak ve bunun sonucunda gerekli vergilemeyi sağlayarak yapılması gerekmektedir.
- Tam mükellef gerçek kişilerin dijital ekonomi sonucu elde ettikleri gelirlerin GVK madde 2’de yer alan gelirin unsurlarından hangisine dâhil olacağının ya da bu unsurlara dâhil değilse yeni bir gelir unsuru olarak değerlendirilip

değerlendirilmeyeceğini tartışmaya açılmasını ve bununla ilgili mevzuatımızda gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

- İç mevzuatta geliri unsurlarına yeni bir ekleme yapılmasına karar verilirse, Birleşmiş Milletler hizmet tanımları da dikkate alınmalıdır.
- İş yeri açmadan ürün satışı yapan esnaflar ile internet üzerinden satış yapan esnaflara uygulanan farklı vergileme usulleri gözden geçirilmeli ve vergilemede eşitlik sağlanmalıdır.
- Hâlihazırda GVK üzerinde yer alan uygulamalar dışında, gerçek kişilerin yurtdışında mukim dar mükellef kurumlara uzaktan çalışma modeliyle sunmuş olduğu yazılım ve benzeri nitelikteki hizmetlerle ilgili olarak iş yeri oluşturup oluşturmayacağı bu gerçek kişilerin Türkiye’de nasıl vergilenmesi gerektiğinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle raporda yer alan “iş yeri kavramı” da göz önünde bulundurulmalıdır.

3.4. Elektronik Haberleşme Üzerindeki Vergi Yüğü için Öneriler

Elektronik haberleşme sektörünün günümüz ekonomik koşulları göz önünde bulundurulduğunda stratejik bir öneme sahip olduğu bilinmektedir. Bu bakımdan bu önemli sektör üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda alınabilecek bazı tedbirler aşağıdaki gibidir:

- Nispi ÖİV ile yeni tesis sırasında alınan maktu ÖİV’nin kaldırılması veya kademeli olarak azaltılması,
- Elektronik haberleşme hizmetlerine yönelik vergi ve yasal yükümlölüklerin kademeli olarak azaltılması,
- Belediye gelirleri kanunu uyarınca alınmakta olan haberleşme vergisi, geçiş hakkı ücretleri, yer seçim belgelerine yönelik bedeller gibi yükümlölüklerin kaldırılması veya kademeli olarak azaltılması,
- Abonelerden tahsil edilen telsiz kullanım ve ruhsatname ücretlerinin kaldırılması veya kademeli olarak azaltılması.

İlgili tedbirlerin bir ya da birkaçının alınması, elektronik haberleşmedeki nihai tüketicilerin ödediğı vergi yükünü hafifletecektir.

3.5. Kullanıcı Verileri için Öneriler

Türkiye'nin dijital egemenlik sınırları içinde yer alan kullanıcı verilerinin Türkiye sınırları dışında ekonomik maksatlarla satışa konu edilmesi durumunda oluşan ekonomik değerin transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesine göre tespiti mümkünse buna göre tespiti ve ortaya çıkan değerin vergilenmesi gerekmektedir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda Sütun 1 Tutar A uygulamasında olduğu gibi taraflar arasında ortak mutabakat sonucu ortaya çıkacak kâr paylaşım modelleriyle tespit edilip vergilendirmeye konu olması gerekmektedir. Türkiye'nin dijital egemenlik sınırları içinde yer alan kullanıcı verilerinin yine Türkiye pazarına satış yapmak için kullanıldığı durumlarda ortaya çıkacak satışın Sütun 1 Tutar A kapsamında vergilenecek olması; bu kapsam dışında kalan gruplar için ise iş yeri ve transfer fiyatlandırması hükümleri dikkate alınarak vergilemenin yapılması gereklidir.

3.6. Sanal İş Yeri Üzerine Öneriler

Sanal iş yerleri olarak kabul edilen web siteleri, bulut sistemler, mobil cihazlarda yer alan uygulamalar üzerinden verilen iktisadi faaliyetler sınır tanımayan özellikleriyle ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlarını çoktan aşmıştır. Dolayısıyla gerek uluslararası, gerekse ulusal çalışmalardan çıkabilecek sonuç, sanal iş yeri tanımlamasının yapılmasının zaruri olduğu ve buna göre de vergisel düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu yönündedir.

- Elektronik ortamlarda artık “işe ilişkin sabit yer” kavramından, ekonomik varlık yaklaşımına geçilmesi gerektiği açık olarak kendini göstermektedir. Dolayısıyla “dijital iş yeri” tanımının da buna göre şekillenmesi ve yapılması gerekmektedir. Vergi anlaşmalarında hangi faaliyetlerin “iş yeri” sayılmayacağı belirtilmiş olmasına karşın faaliyet tanımları elektronik ortamdaki faaliyet çeşitleri dikkate alınca yetersiz kalmaktadır. Buna göre dijital ürün ve hizmetlerin neler olduğu ve sanal ortamda “iş yeri” olarak kabul edilecek hususlar tanımlanmalı ve belirginleştirilmelidir.
- İlişkili kuruluşların vergiye tabi gelirleri belirlenirken doğru miktarda gelirin doğru ülkede ve doğru miktarda vergilendirilmesi gerekmekte olup, bunun için vergi idareleri arasında otomatik bilgi değişimi kurulması ve mevcut bilgi değişim mekanizmalarının güçlendirilmesi şart görünmektedir.
- Dar mükellef konumundaki mükelleflerin gelir üzerinden alınan vergiler açısından durumunun nasıl değerlendirilmesi gerektiği, dijital ürün ve hizmetlerin teslimleri

esnasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin nasıl ve kim tarafından hesaplanacağı ve beyan edileceği, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının düzenlenmesi aşamasında söz konusu konuların nasıl bir şekilde ele alınacağı hususlarının ivedilikle çözüme kavuşturulması zorunluluk arz etmektedir.

- Ayrıca her web sayfası veya web sunucusunun “iş yeri” olarak kabul etmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Ancak geleneksel vergileme ilke ve tanımları elektronik ticaretin kavranmasında yetersiz olduğundan suistimale açıktır ve haksız rekabet ortamı yaratabilmektedir. Diğer taraftan da, her durum ve halde, web sayfası veya web sunucusunun iş yeri olarak kabul edilmesi ise, bizleri tek unsur ve bunun temelinde tek tip vergilemeye de götürebilecektir. Örneğin, mevcut vergileme kuralları dikkate alınmaksızın, “zirai kazanç” unsuru olarak vergilendirilecek bir husus, web sitelerine izafe edilen iş yeri anlayışıyla “ticari kazanç” olarak dikkate alınmak ve vergilendirilmek durumundadır. Vergilendirilecek unsur bakımından mevcut yasal düzenlemelerde yer alan ayrımlar, nihayetinde tek bir gelir unsura indirgenerek “ticari kazanç” olarak vergilendirilebilecektir. Dolayısıyla 1998 yılından bugüne geldiğimiz nokta, dijital iş yerini tanımlamada daha somut tespitlerin yapılmasına duyulan ihtiyacın giderek arttığı ve evvelki tespitlerin hâlâ yetersiz olduğudur.
- Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılırken değerlendirilmesi gereken konu Türkiye’deki vergi idaresinin internet web sitelerinin iş yeri oluşturduğuna ilişkin görüşüdür. Sütun 1 sonrasında, Türkiye’nin bu konudaki bakış açısı yeniden gözden geçirilmelidir.

Bunun yanında dijital ekonominin tanımlanması ve sanal iş yerine ilişkin Türkiye’nin sonuçlandığı çifte vergilendirme önleme anlaşmalarında yapılması önerilen olası iyileştirmelere ilişkin öneriler de raporda yer almaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere Türkiye’nin sonuçlandığı Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) OECD Modeli esaslıdır. Türkiye, ÇVÖA’larda değişiklik yapacak Çok taraflı Anlaşmayı imzalamış ancak henüz Meclis onayından geçmemiştir. Hem mevcut ÇVÖA’lar hem de Çok taraflı Anlaşma hükümlerinde dijital iş yeri tanımı yapılmamaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere iş mevzuatta da iş yeri tanımına sanal iş yeri dâhil olmamaktadır. Bu nedenle ve dijital ekonominin adil olarak vergilenmesini sağlayabilmek adına:

- Her ne kadar Sütun 1 yürürlüğe girdikten sonra kapsama giren şirketler için yerel mevzuat ve/veya ÇVÖA'lar kapsamındaki iş yeri tanımları dikkate alınmayacak olsa da; Sütun 1 kapsamına girmeyen dar mükellef kurumların Türkiye'den elde ettikleri benzer kazançların Türkiye'de vergilenebilmesi için iş yeri oluşturmaları gerekmektedir. Bu bağlamda; iş yeri tanımının ÇVÖA'larda tanımlanması oldukça önemlidir.
- OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5. maddesinde “iş yeri” terimi bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmakta olup iş yeri kavramının Raporumuzun Sanal İşyeri kısmında da açıklandığı üzere dijital iş yeri kavramını içerecek şekilde güncellenmesi önemlidir. Dijital iş yerinin oluşumunda, “önemli ekonomik varlık kriterleri” baz alınmalıdır¹³.
- Ayrıca, ÇVÖA metinlerinde dijital hizmetlerden elde edilen gelirler yer almamaktadır. Bu kapsamda Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA'larda dijital hizmetten kaynaklanan gelirlerin genel başlıklar altında yer alıp bu gelirlerin Türkiye'de elde edilen kısmının Türkiye'de kaynaktan vergilendirilme esas kapsamında vergilendirilmesi için hükümlerin yer alması gerekmektedir.

3.7. Kripto Varlıklara İlişkin Öneriler

Ülkemizde kripto varlıklarla işlem yapan tarafların herhangi bir mağduriyet yaşamamaları ve kripto varlıklara ilişkin risklerin azaltılması adına kripto varlıkların alım satıma konu edildiği platformların lisans altına alınması, saklamanın nasıl yapılacağı, transferlere ilişkin esaslar, düzenlemelere aykırılıklar halinde uygulanacak yaptırımlar ve tedbirler gibi ana hususların mevzuata eklenmesi uygun olacaktır.

Kripto varlıkların saklanması, ihracı ve kripto varlık alım satım platformlarından farklılaşan yönleri nazara alınarak NFT Pazar Yerlerinin de dünyadaki gelişmeler de dikkate alındığında “e-ticaret” düzenlemeleri kapsamında düzenlemeye tabi tutulmalıdır.

¹³ 21.03.2018 tarihli ve önemli bir dijital varlığın kurumlar vergilendirilmesine ilişkin kuralların belirlenmesi başlıklı Avrupa Birliği Taslak Direktifinde; aşağıdaki kriterlerden biri veya daha fazlası karşılanırsa, bir üye devlette önemli bir dijital varlık olduğunun kabulü yer almaktadır; - Bir üye ülkede alanındaki kullanıcılara dijital hizmetler sağlamaktan elde edilen gelirlerin bir vergi döneminde 7.000.000 Euro'yu aşarsa,- Bir üye devlette dijital hizmet kullanıcılarının sayısı bir vergi döneminde 100.000'i aşarsa veya -dijital hizmetler için iş sözleşmesi sayısı 3 000'i aşarsa.

Kripto varlıkların geleneksel vergi sistemine geleneksel kavramlara dayalı olarak entegre edilmeye çalışılması, vergileme açısından büyük zorluklar taşımaktadır. Bu nedenle, kripto varlıkların mevcut vergi sistemine geleneksel kurallar çerçevesinde entegre edilmeye çalışılması yerine, kendine has özellikleri de dikkate alınarak müstakil bir vergi rejimi ortaya konmasının daha doğru olacağı değerlendirilmektedir.

Başka bir deyişle kripto varlıkların vergi mevzuatında tanımlı mevcut iktisadi kıymetlerle bağlantı kurulmaksızın, yeni bir varlık türü olarak (örneğin “dijital varlık” ya da “dijital değer” olarak) sınıflandırılması, GVK’nın 2. maddesinde yeni bir (8’inci) gelir unsuru olarak eklenmesi ve müstakil bir vergileme rejimi dizayn edilmesi daha uygun olacaktır. Kripto varlıklar bu şekilde yeni bir kategori olarak sınıflandırıldıktan sonra, alım-satımı ve elde tutulması esnasında elde edilen gelirlerin yeni bir gelir türü olarak tanımlanması ve bu gelir türünün diğer gelir unsurlarından ayrı olarak müstakilen vergilendirilmesi mümkündür.

Kripto varlıkların vergilendirilmesinde, bu sistemlerin dünyayla entegre 365 gün 24 saat işlem yapmaya uygun bir ortamda yürüdüğü, fiyat marjları üzerinden dahi günlük işlemlerin yoğun olduğu, vergi ile yaratılacak fiyat ayrışmalarının o ülke kripto varlık sistemini dünyadaki sistemden koparacağı, ülke vatandaşlarının dahi farklı piyasalara kayabilecekleri dikkate alınarak, uluslararası entegrasyondan ayrışmadan, diğer ülke uygulamalarına paralel vergileme rejimi oluşturulmasının daha uygun olacaktır.

Tablo 3’de yer aldığı şekliyle, kripto varlıkları gerçekleştiren kişilerin tespiti zor olsa da, kripto varlık satışlarına aracılık eden platformlar aracılığıyla kullanıcıların kimlik bilgilerinin elde edilmesi, vergilendirmeyi kolaylaştıracaktır. Nitekim ilgili platform gelirleri Dijital Hizmet Vergisi ve Sütun 1 kapsamındadır. Bunun yanında kripto madenciliği yapılan yerlerde gerçekleşen olağanüstü elektrik tüketimi de vergi idareleri açısından kripto paraların üretimi açısından önemli bir gösterge olarak kabul edebilecektir.

Tüm bunların yanında NFT’ler gibi dijital içeriklerin satışı da e-ticarete benzer şekilde mal ve hizmet satışı olarak değerlendirilerek vergilendirme yapılabilir.

3.8. Dijital Ekonomide Altyapı Maliyetlerinin Karşılanmasına İlişkin Öneriler

Dijital ekonomide çağın şartlarına ayak uydurulması adına sürekli ve artan tutarlarda çeşitli bilişim alt yapılarının yapılmasına ihtiyaç vardır. Günümüzde internet altyapısındaki trafiğin çok büyük bir kısmı yurtdışı menşeli dijital hizmet sağlayıcılar tarafından

kullanılmakta, bu nedenle operatörler daha fazla altyapı yatırımı yapmak durumunda kalmaktadır. Artan trafik talebiyle doğan altyapı maliyetlerinin operatörlerin sınırlı gelirleriyle karşılanması her geçen gün zorlaşmakta, bu durum hizmetin sürdürülebilirliği açısından risk yaratmaktadır.

Altyapı yatırımlarında artma eğilimine karşın, artan maliyetlerin uluslararası anlaşmalar neticesinde vergiyle finanse edilememesinden dolayı, yeni alternatif finansman olanakları üzerinde durulabilir. Bu kapsamda getirilebilecek alternatif finansman araçları arasında akan trafik üzerinden birim başına tahsil edilecek vergi/harç/kullanım bedeli ya da dijital hizmet sağlayıcılarından operatörlere ödenecek maliyet katkı payı örnek gösterilebilir. Burada kamu maliyesindeki “kirleten öder” prensibine¹⁴ benzer şekilde dijital hizmet sağlayıcılarının internet altyapısında neden oldukları yoğun trafik nedeniyle, devlete ya da alt yapı yatırımlarını gerçekleştiren operatörlere ödeme yapmaları, böylelikle altyapı yatırımlarının iyileştirilmesi amaçlanır.

Yapılacak yasal bir düzenlemeyle belirli bir baremin üzerinde trafik yaratan dijital hizmet sağlayıcılarından gigabyte “GB” başına birim işlem bedeli ya da ilgili şirketlerden sabit tutarda bir katkı payı ödemesi tahsil edilebilir. Burada kanuni düzenlemenin devlet tarafından detaylı bir şekilde sağlanması, ödeme dönemi ve cezai müeyyidelerin açıkça kanunda belirtilmesi önemlidir. Tahsil edilen gelirler, operatörlerle iş birliği içerisinde altyapı yatırımlarının iyileştirilmesinde kullanılabilecektir. Altyapı yatırımları; operatörlere verilecek sübvansiyonlarla ya da Kamu-Özel İşbirliği (KÖİ) projeleriyle devlet ve özel sektörün iş birliğiyle gerçekleştirilebilir. Bir diğer yöntemde ise uluslararası dijital hizmet sağlayıcılarından tahsil edilen tutarlar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) hakemliğinde altyapının güçlendirilmesi için doğrudan operatörlere aktarılabilir.

3.9. Dijital Ekonomi ve Vergilemede Yeni Teşvik Alanlarına İlişkin Öneriler

Dijital ekonomi ve vergilendirme alanında atılan uygulamalar genellikle yeni gelir unsurlarının nasıl vergilendirileceği, kamu maliyesinin gelirlerini nasıl artıracığı üzerinde durmaktadır. Uzun dönemli stratejik kalkınma perspektifinden vergi sisteminin, dijital ekonominin ve ülke ekonomisinin gelişimini nasıl sağlayacağı sorusunu da dikkate alması

¹⁴ Çevre sorunlarının çözümüne yönelik uygulanan bu ilkede; çevreye zararlı faaliyetlerde bulunup topluma dışsal maliyet (negatif dışsallık yükleyen) aktörlerden, neden oldukları toplumsal zararın tazmin edilmesi için alınan tutarlardır. Dışsallığın içselleştirilmesi amaçlanır.

gereklidir. Türkiye’de küçük ve orta ölçekli işletmelerin ağırlığı düşünüldüğünde, uygulanacak vergi politikalarının ilgili işletmelerin gelişimine ket vurmaması hatta gelişimine yardımcı olması gerekmektedir. Yeni ekonomik düzende finansal teknolojiler ve dijitalleşmeyi ülkeye çekebilecek bir vergi politikasının inşası hedeflenmelidir. Bunun yanında aşağıda sözü edilen diğer teşvik alanları da önemlidir.

3.9.1. Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilere (Start-up) İlişkin Öneriler

Türkiye’deki katma değeri yüksek yerli Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilerin (start-up) sayısı artırılmalı, yerel yazılımcı, veri analitik uzmanı gibi nitelikli bilgi ve iletişim uzmanı sayısı artırılmalı, yatırımcıların ilgisinin ve yatırımlarının artması için Ar-Ge, özellikle yazılım, dijital oyunlar, e-spor, blok zincir, büyük veri analizi ve yapay zeka alanlarında faaliyet gösteren girişimlere verilen sektörel destekler (sübvansiyon, hibe, vergi indirimi gibi çeşitli araçlar vasıtasıyla) artırılmalı; dünyanın hızına uyum sağlamak için girişimcilik bir kültür olarak benimsenmeli ve Türkiye’yi dijital üs konumuna getirecek gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergi Konseyi tarafından 2022’de hazırlanan Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi başlıklı çalışmadaki dijital teknoloji alanındaki Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilerin (start-up) (FinTek vd.) sayıca artmaları ve gelişmeleri için aşağıdaki ihtiyaçlarının öncelikle karşılanması için getirilen önerilerin ışığında çalışma grubu tarafından aşağıdaki öneriler getirilmiştir:

- Dijital ekonominin önemli aktörleri yazılımcılara bir kanuni tanım getirilmeli ve bu alana özgü KVK.md.10/1-ğ ve GVK.md.89/1-13 hükümlerinde sağlanan %50 kazanç istisnasının %90’a çıkarılmalıdır. Önerilen diğer desteklerle bu alandaki nitelikli iş gücü sayısı artırılmalıdır.
- Bir yandan sübvansiyon, hibe, vergi indirimi gibi çeşitli isimlerle verilen mali teşviklerin bürokratik süreci azaltılırken, girişimcilerin faaliyetlerinin denetimi artırılarak dolandırıcı/sahte girişimlerin oluşumu önlenmelidir. Teşvik verilen projelerin performansları ölçülmeli ve proje sonuçlarının takibi yapılmalı, buna göre iyileştirmeler yapılabilir.
- Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimcilere (start-up) sunulacak teşviklerin Raporda da sözü edilen; Sütun 2 kapsamında efektif vergi oranını

düşürecek nitelikte olmamasına dikkat edilecek şekilde bu teşvikler uygulanmalıdır.

- Sadece teknoparklarda değil, bu alandaki tüm Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimci (start-up) şirketlere, büyüyerek kendilerini ispat ettikleri zamana kadar (bu süreç süreli verilecek Yeni Kurulmuş ve Gelişme Aşamasındaki Girişimci (start-up) belgesi gibi uygulamalarla da izlenebilir) özellikle ücret stopaj istisnası, SGK ve Bağ-Kur prim destekleri sağlanmalıdır.
- Geliştirdikleri projelerden dolayı almaya hak kazandıkları hibe ve fonların gelir yazılarak, üzerlerinden vergi ödenmesinin önüne geçilmelidir.
- Melek yatırımcılarına yönelik 15 Şubat 2013 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 82'nci maddenin¹⁵ günümüz şartlarında sıklıkla başvuru hisse senedi opsiyonu (stock option)¹⁶ uygulamasını içerecek şekilde kapsamı genişletilmelidir.

3.9.2. Enerjide Dijital Dönüşüm Üzerine Öneriler

Enerjide dijital dönüşüm kapsamında uygulanabilecek vergi politikaları; Türkiye'nin enerji alanındaki ihtiyaç duyduğu kaynağı temin edebilecek, cari dengede önemli bir maliyet kalemi olan enerjide dışa bağımlılığı azaltabilecek şekilde uygulanmalıdır. Bu kapsamda:

- Yenilenebilir teknoloji maliyetlerinin düşürülmesi için genel yatırım politikaları kapsamında verilen teşviklere ilave olarak yatırımcılara doğrudan vergi teşvikleri sağlanmalıdır¹⁷.
- Güneş paneli ihracatı için gözetim vergisi ve anti-damping vergisi başta olmak üzere enerji ekipmanlarının ihracatında diğer ülkeler tarafından uygulanan ithalat vergileri ikili anlaşmalarla en aza indirilmeli veya yatırımcılara yüklenen bu maliyetleri telafi edecek vergi indirimleri getirilmelidir.
- Altyapı yatırımlarında dijital teknolojileri odağına alan yenilikçi iş modellerinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için bu alanlarda Ar-Ge faaliyetlerinin

¹⁵ Söz konusu düzenleme; tam mükellef gerçek kişilerin, tam mükellef anonim şirket hisselerinin alınması halinde kullanılabilir. Ancak, günümüz şartlarında bazı durumlarda hisse senedi opsiyonu (stock option) gündeme gelebilir.

¹⁶ Hisse senedi opsiyonu (stock option); çalışanlara belirli bir süreye kadar hisse senedini belirli bir fiyattan alma veya satma hakkını veren sözleşmelere verilen isimdir.

¹⁷ Türkiye'de genel yatırım teşvik politikaları kapsamında vergi indirimleri bulunmakla birlikte, yenilenebilir enerji yatırımlarına özel bir vergi teşviki bulunmamaktadır. Bu bağlamda, genel yatırım teşvik politikalarının yanı sıra yenilenebilir enerjiye özel vergi indirimleri, istisnalar, muafiyetler ve gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi kredisi politikaları gibi vergi teşvik mekanizmalarının geliştirilmesinin yenilenebilir enerjinin gelişiminde etkili olacağı düşünülmektedir (Bölük ve Kaplan, 2022).

artırılması ve altyapı tedarikinde yabancı yatırımcıya da vergi indirimleri başta olmak üzere cazip fırsatlar sunulmalıdır.

3.10. Vergi İdareleri için Öneriler

Türkiye’de vergi alanında önemli faaliyetlerde bulunan çeşitli kurumların dijital ekonominin getirdiği yeni ekonomik koşullara uygun bir vergileme rejimine gidebilmesinin önünde insan kaynakları, veri, denetim, mevzuat gibi çeşitli alanlarda bazı problemler yer almaktadır. Söz konusu problemlerin çözümü ve vergi idarelerinin kurumsal kapasitelerinin artırılması için atılması gereken bazı adımlar şunlardır:

- Vergi idaresinin, görev ve fonksiyonlarını daha etkin ve verimli yapabilmesi, hızla gelişen dijital dönüşüme daha hızlı ayak uydurabilmesi, bu dönüşümün sağladığı fırsat ve kolaylıklardan daha fazla yararlanabilmesi ve tehditlere karşı gerekli önlemleri daha hızlı alabilmesi için ihtiyaç duyduğu teknik/fiziki olanaklar (yazılım, donanım vd.) ve veri bilimi, veri madenciliği, yazılım, yapay zekâ gibi alanlara yönelik insan kaynağı temin edilmeli ve gerekli bütçe ayrılmalıdır.
- Veri ve bilginin yazılımlar/yapay zekâ uygulamaları gibi teknolojik olanaklar tarafından kullanılarak otomatik olarak analiz/kontrol/(sürekli) denetim/matrah tespiti yapacak sistem ve uygulamalar geliştirilmelidir.
- Vergi idarelerinin insan kaynağının dijitalleşmeye ve buna ilişkin teknolojilere adaptasyonunun sağlanması, veri/risk yönetimine/analizine yönelik yetkinliklerinin/farkındalıklarının artırılması için eğitim faaliyetleri verilmeli ya da teşvik edilmelidir.
- Denetim ihtiyacına uygun verinin çekilebileceği, analizlere uygun tablolar oluşturabilecek sistem tasarımları geliştirilmelidir.
- Zaman kaybı, hatalı değerlendirme ve analizlere sebebiyet verilmesini engellemek için vergi uygulamaları ve incelemelerinde kullanılan veri ve bilgilerdeki hata ve yanlışlıkların en aza indirilmesi ve verinin/bilginin doğruluğunun sağlanabilmesi için veri ve bilginin elde edilme aşamasında eş zamanlı ve/veya kısa sürede yapılan kontrol ile diğer kontrol mekanizmaları geliştirilmelidir.
- İhtiyaçlara uygun olarak verileri eksiksiz almak, eksik/hatalı bir veri tabanı oluşmasının önüne geçmek ve veri sözlüğü oluşturmak için vergi idaresine XML formatı (veya gelişen teknolojiye göre en uygun olan) işaretleme dilleriyle veri

sağlanmalı, verilerin kontrollerden geçirilerek (veriler için hangi alanda hangi verilerin girilmesi gerekliliğini gösteren kılavuzlarla verilerin alınması, şema ve şematron kontrolleri gibi) vergi idaresinin sistemlerine aktarılması yaygınlaştırılmalı ve buna yönelik uygulamalar geliştirilmelidir.

- Ekonomik faaliyetlerin dijital bilgiye dönüştürülerek vergi idaresince izlenebilmesinin ve vergilendirme sürecinin kolaylaştırılmasının sağlanmasına yönelik yükümlülük, hizmet, teşvik ve uygulamalar artırılmalıdır.
- Mükelleflerden istenilen bilgilere ilişkin yükümlülüklerin; basitleştirilmesi, mükellefler üzerindeki uyum/zaman maliyetlerinin azaltılmasına yönelik önlemler artırılmalı, kurumlardan mükellefler hakkında alınabilecek bilgilerin gerekmedikçe mükelleflerden tekrar istenilmemesine yönelik uygulamalar geliştirilmelidir.
- Dijitalleşmeyle ilgili gelişmeler (teknolojik, ekonomik gelişmeler, ülkeler ve uluslararası kuruluşların bu alana yönelik tutumları vb.) vergi idaresince eş zamanlı olarak takip edilmeli, bu gelişmelerin araştırılmasına ve bu alana yönelik alınacak aksiyonların daha hızlı değerlendirilme ve planlamasına yönelik mekanizmalar oluşturulmalıdır.
- Bilgi ve İletişim Teknolojileri Kurumu, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Dijital Dönüşüm Ofisi, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sosyal Güvenlik Kurumu, Emniyet Genel Müdürlüğü kendi aralarında koordineli çalışmalı, gerektiği zaman mobil operatörler ve bankaların da desteğini almalıdır.
- Dijital dönüşümün getirdiği fırsatlardan yararlanmak ve tehditlere karşı gerekli önlemleri daha hızlı alabilmek için vergi uygulamaları ve denetiminde ihtiyaç duyulan mevzuat değişikliklerinin daha hızlı yapılmasını sağlayacak mekanizmalar geliştirilmelidir.
- Bilgilerin gizliliği, bütünlüğü ve erişilebilirliğinin (bilgi güvenliğinin) sağlanmasına yönelik ilave tedbirler alınmalı ve/veya gözden geçirilmelidir.
- Büyük verinin etkin kullanımı için bir bütün olarak kamunun veri envanterinin çıkarılarak ihtiyaçlar doğrultusunda kurumlar arası iş birliği geliştirilmeli, gerekirse büyük verinin etkin ve verimli yönetimi/kullanımı ile güvenliğinin sağlanmasına yönelik ulusal veri merkezi/kurulu kurulmalıdır.

- Toplanan veriler kriptoloji ya da kuantum bilgisayar teknolojileriyle korunmalıdır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada, Türkiye'nin ulusal ve uluslararası gelişmeler ışığında ve uzun dönemli kalkınma perspektifine uygun bir şekilde etkin vergi politikalarını oluşturmaya yardımcı olacak öneriler sunulması amaçlanmıştır. Bu raporun aynı zamanda ilerleyen dönemdeki araştırmalara yön vermesi, Türkiye'nin orta ve uzun vadeli ekonomik kalkınma hedeflerine uyumlu stratejiler geliştirilmesine yardımcı olması, ülkenin sürdürülebilir büyüme ve kalkınma hedeflerini desteklemesi, teknolojik gelişme ve dijital dönüşümü teşvik edecek politikalara yön vermesi beklenmektedir.

Gerek Türkiye'de gerekse diğer birçok ülkede dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki mevcut problemlerin çözümü, politika yapıcılarının önünde duran en önemli zorluklardan bir tanesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel olarak fiziki pazarlarda gerçekleşen ticari faaliyetler yerini, sanal ortamda gerçekleştirilen dijital pazarlara bırakmıştır. Geleneksel ticari koşulların özelliklerini kapsayan ve 20'nci yüzyıl ekonomik gerçekliklerine göre inşa edilen vergi sistemleri ise, hızlı teknolojik gelişim nedeniyle yeni çağın ekonomik koşullarını yakalamak konusunda yetersiz kalmıştır. Bu yeni düzende devletler önemli vergi kayıplarıyla karşılaşmıştır. Bu kaybın bir kısmı ülke içerisindeki ticari faaliyetlerin vergilendirilememesinden kaynaklanmakta, bir diğer kısmı ise farklı ülkelerdeki kişi ve kurumlar arasında gerçekleşen sanal işlemler sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Yaşanan dijital dönüşüm neticesinde vergi sistemlerini bu dönüşüme entegre etmeye çalışan ülkeler incelendiğinde; dolaylı ve dolaysız vergilere yönelik tedbirler alarak, dijital ekonomi sebebiyle oluşan yeni ekonomik aktiviteler ya da geleneksel ticari işlemlerin dijital ekonomiye kaydırılması nedeniyle düşen vergi gelirlerinin telafi edilmesi için çaba sarf ettikleri görülmektedir.

Ülke çıkarlarını koruma amacıyla getirilen bu tedbirlerin bazıları çifte vergiye neden olabilmesi gibi çeşitli sakıncalara sahiptir. Bu çerçevede etkin bir küresel vergi sisteminin inşası için uluslararası kuruluşların öncülüğünde, olaya bütüncül perspektiften bakan tedbirlerin alınması gereklidir. Özellikle OECD bünyesinde yürütülen BEPS Eylem Planı ve iki sütunlu (Sütun 1 ve Sütun 2) çözüm arayışı dijital ekonomideki vergilendirme problemlerine ilişkin bağlayıcı çözüm önerileri sunmaktadır. Birçok ülke bu gelişmeler neticesinde Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamında atılacak adımlar konusunda mutabakata imza atmıştır. Ülkelerin ilerleyen

dönemde mevzuatlarını bu anlaşmalara göre şekillendirmesi beklenmektedir. Sütun 1 ve Sütun 2 kapsamında mutabakata imza atan ülkelerden bir tanesi de Türkiye’dir.

Bu bağlamda Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesine dair temel sorunları ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri 9 ana başlık altında çalışmada yer almaktadır. Verilen öneriler mevzuatın iyileştirilmesi ve idari kapasitenin artırılmasına yöneliktir.

Bu bilgiler ışığında Türkiye’nin vergi politikalarına; yukarıda sözü edilen uluslararası gelişmeler ışığında küresel odaklı bakması gerekmektedir. Bunun yanında ilgili anlaşmaların yürürlüğe girmesi, girmemesi veya ertelenmesi gibi alternatif senaryolar için Türkiye’nin önceden alternatif yol haritaları çizmesi ve stratejik şekilde hareket etmesi yerinde olacaktır. Mevcut vergi sisteminin yapısından kaynaklanan ekonomik ve hukuki problemler uzun vadeli planlamaya gidilerek çözümlenmelidir. Dijitalleşme ve teknolojik gelişmenin çok hızlı bir şekilde ekonomik ilişkileri dönüştürdüğü çağımızın ekonomik düzeninde, Türkiye’nin mevcut gelişmeleri yakinen takip etmesi doğru zamanda reaksiyon alması için çok önemlidir. Bunun için vergi mevzuatı teknolojik gelişmeleri yakından takip edecek esnekliğe sahip olmalıdır. Sistemin daha etkin şekilde tasarlanması için nitel ve nicel analiz yöntemlerine dayalı, bilimsel analiz yöntemlerinin benimsenmesi de gerekmektedir. Etkin, dinamik ve adil bir vergi sisteminin inşası Türkiye’nin kalkınma stratejisine katkıda bulunacak, toplumsal refahı artıracaktır. Öte yandan dijitalleşme ve vergi konusuna yalnızca gelir getiren mali amaçla yaklaşılmalı, bunun yanında vergi politikaları yeni yatırımları teşvik edecek, teknolojik gelişmeyi ilerletecek şekilde tasarlanmalıdır.

Ayrıca teknolojik gelişmelerin vergilendirme sürecine, vergi denetimi ve gözetimine entegre edilmesi de önemli bir gerekliliktir. Yapay zekâ, kuantum bilgisayar teknolojileri, blok zincire dayalı uygulamalar, büyük veri analizi gibi yeni gelişen teknolojik unsurlar vergi sistemine hızlı şekilde dâhil edilmelidir. Kamu otoritelerinin dijitalleşme sürecinde aynı dili kullanması gerekmektedir. Bu noktada teknolojik kavramların toplum tarafından benimsenmesi ve belli bir standarda oturtulması oldukça mühimdir.

Sonuç olarak; çalışmada Türkiye’nin dijital ekonomiye yönelik önerilen vergi politikalarının, *“dijital ekonominin gelişmesine ve derinleşmesine katkı sağlayacak ama dijital faaliyetlerdeki kayıt dışılığı kavrayacak, uluslararası anlaşmalardan doğan uluslararası hukuktan doğan yükümlülükleri de ihlal etmeyecek, ülke menfaatlerini azami ölçüde koruyacak ve yatırım iklimini geliştirecek”* şeklinde olması gerektiği ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akkaya, Hüseyin ve Adnan Gerçek. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- Artuç, Taha ve Tülin Canbay (Mayıs 2022). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Ülke Deneyimleri, *Vergi Raporu*, 272, (47-69).
- Aslam, Aqib ve Alpa Shah (2020). *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the 'Digital Economy*, IMF Working Paper WP/20/76, International Monetary Fund, Washington, DC, 2020.
- Aslam, Aqib ve Aslam Shah. (2021), Taxing the Digital Economy, içinde. Corporate Income Taxes under Pressure : Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed (De Mooij, Ruud, Alexander Klemm, and Victoria Perry). Washington, DC: International Monetary Fund, 189-226.
- Asquith, Richard (2022). <https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/>.
- Barake, Mona, Paul-Emmanuel Chouc, Theresa Neef, ve Gabriel Zucman. (2021). *Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates*, Note 2, EU Tax Observatory, Paris School of Economics.
- Barake, Mona ve Elvin Le Pouhaër (2023). *Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates*. halshs-04039288, https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2023/03/wp_202312_.pdf.
- Biyan, Özgür ve Güneş Yılmaz (2018), A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment, içinde *Current Perspectives in Public Finance* (Ed. Selçuk İpek/Adnan Gerçek), Peter Lang, Berlin.
- Biyan, Özgür ve Hüda Carda (2021), Türk Vergi Hukukunda Geleceğe Dair Öngörüler: Blok Zincir Teknolojisinin Olası Etkileri, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2021; 180:93-114
- Bölük, Güliden ve Ramazan Kaplan (2022). Yenilenebilir Enerjiye Yönelik Verilen Mali Teşvikler ve Türkiye Uygulamaları, *Vergi Dünyası*, 41 (485).
- Çelebi, A. Kemal ve Şükrü Çağrı Çelik (2022). Dijital Ekonomi ve Vergi Politikası Oluşturmada Karşılaşılan Güçlükler, içinde *Dijital Vergilendirme* (Ed. M.Mıynat ve T.Canbay), 341-376, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Dikmen, Süleyman ve Hüseyin Güçlü Çiçek (2020). Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü. içinde *Bilişim Çağında Vergi Hukuku* (Ed. Mustafa Göktuğ Kaya ve Ersan Öz), 231-260, Ekin Kitabevi, Ankara.
- Diclehan, Başak (2021). <https://kpmgvergi.com/blog/beps-20-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi/1193>.
- Elliffe, Craig (2021). *Taxing the Digital Economy, Theory, Policy and Practice*, Cambridge University Press.
- Ergün, Yücel ve Pelin Mastar Özcan (2022). E-Sporcu Kazançlarının Vergilendirilmesi Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerdeki Uygulamaları, *Vergi Sorunları*, Sayı 405, 55-66.

- Eroğlu, Onur ve Hüseyin Aksu (2019) Dijital Ekonominin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi*, 26(2), 558-574.
- European Commission (2017). A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market.
- Gençer, Çağlan Ahmet (2013). Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan “İşyeri” Kavramı, *Vergi Sorunları*, Sayı:293, Şubat 213
- GİB (2022). 2021 Faaliyet Raporu.
- Günay, Hamdi Furkan ve Veli Kargı. (2018). Kripto Paranın Vergilendirilmesinin Mali Yönden Değerlendirilmesi. *Journal of Life Economics*, 5 (3) , 61-76.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe Finansmanı İstatistikleri.
- International Monetary Fund (IMF). (2022). Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War. Washington, DC: IMF.
- Kara, Mustafa Cemil, (2022). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 49, Denizli, 291-308.
- Karabulut, Şahin (2020). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2020; 178:263-288
- Keskin, Esra (2022). Dijital Hizmet Vergisi: Ülke Deneyimleri Ekseninde Bir Araştırma, içinde *Dijital Vergilendirme* (Ed. M.Mıynat ve T.Canbay), 167-206, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kovancılar, Birol (2022). Robot Vergisi: Teorik ve Pratik Bulgu ve Değerlendirmeler, içinde *Dijital Vergilendirme* (Ed. M.Mıynat ve T.Canbay), 207-258, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Lucas-Mas, Cristian Óliver ve Raúl Félix Junquera-Varela (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. Washington, DC: World Bank.
- Muter Naci Birol, A.Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç (2016). *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, 5. Baskı, Manisa.
- OECD, (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
- OECD, (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2016). *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>.
- OECD, (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, (Erişim: 1.10.2021).

- OECD, (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- OECD, (2021). *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD, (2021). *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*, <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>
- OECD, (2022). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2021 – September 2022*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- Sağlı, Ahmet (2020). *Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi
- Statista (2021). *Digital Economy Compass 2021*.
- Tax Institute. ty, <https://taxinstitute.ie/tax-insight/international-tax-policy/oecd/tax-challenges-of-digitisation/> , (Erişim: 30.11.2022).
- Tolkun, Sema (2021). *Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Turan, Deniz (2021). Dijital Alanda Potansiyel Vergi Gelirleri, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Mart 2021, Cilt:7, Sayı:1, 1-16.
- Ubay, Birol ve Hilmi Uysal (2021). Taxation of Digital Economy in Turkey in Three Steps, *Journal Of Business Innovation and Governance*, 4(1): 1 – 11.
- UNCTAD (2021). Digital 2021 Economy Report, Cross-border data flows and development: For whom the data flow, https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf.
- Uzun Çam, Mine (2022), Dijital Ekonomide Vergilendirme Yetkisi, içinde *Dijital Vergilendirme* (Ed. M.Mıynat ve T.Canbay), 23-60, Gazi Kitabevi, Ankara.
- VDK (2022). 2021 Faaliyet Raporu.
- Walker, Eloise (2021). Taxing the digital economy, <https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/taxing-the-digital-economy>, 17.3.2021, Erişim (30.11.2022).