



T.C.

**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA
ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

KENDAL DENİZ

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. FATMA TAŞ**

ÇANAKKALE – 2025



T.C.

ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA ETKİSİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

KENDAL DENİZ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. FATMA TAŞ

ÇANAKKALE – 2025



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



Kendal DENİZ tarafından Prof. Dr. Fatma TAŞ yönetiminde hazırlanan ve **20/02/2025** tarihinde aşağıdaki jüri karşısında sunulan **“Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Türkiye Örneği”** başlıklı çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü **Maliye Anabilim Dalı’nda DOKTORA TEZİ** olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Prof. Dr. Fatma TAŞ
(Danışman)

.....

Prof. Dr. Murat AYDIN

.....

Prof. Dr. Mustafa KARA

.....

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

.....

Prof. Dr. Özgür BİYAN

.....

Tez No : 10709842

Tez Savunma Tarihi : 20/02/2025

.....

Prof. Dr. Melis ULU DOĞRU
Enstitü Müdürü

.././20..

ETİK BEYAN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Kendal DENİZ

20/02/2025

TEŞEKKÜR

Doktora tez aşamasına başladığımda tek isteğim güncel ve konu itibariyle bana önemli bir bilgi birikimi sağlayacak bir tez çalışması ortaya çıkarmaktı. Konu araştırması yaparken dijital vergileme alanının dinamik yapısı beni oldukça heyecanlandırmıştı. Ancak dijital vergileme alanında okumalar yaptıkça aslında konunun ne kadar derin ve kapsamlı olduğunu itiraf etmeyelim ki ilk başlarda farketmemiştim. Üstelik doktora tez çalışmamın henüz daha başında geçirdiğim hastalık süreci işleri benim için oldukça zorlaştırmıştı. Hatta bir ara akademik kariyerimin çok da uzun sürmeden bittiği düşüncesine bile kapılmışım. Bu nedenle şuan “teşekkür metnini” oldukça heyecanlı ve şaşkın bir düşünce yapısı içerisinde büyük bir mutlulukla yazdığımı itiraf etmeliyim.

Doktora tez sürecim ve öncesinde akademik çalışmalarım konusunda çok sayıda kişinin destek ve yardımlarını gördüm. Öncelikle henüz lisans öğrencisiyken Kendal, “sen akademisyenliğe daha uygunsun” diyerek akademik kariyer tercih etmeme vesilen olan, lisans eğitimimden doktora tezimi bitirene kadar desteğini esirgemeyen, araştırma hevesi ve sevgisini örnek aldığım hocam Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e teşekkür ederim. Yine lisans eğitimimden bu yana bitmeyen sorularıma en küçük bir sıkılmışlık ibaresi göstermeden cevap veren, çalışkanlığını her daim kendime örnek aldığım, yüksek lisans ve doktora tez konusu seçimlerimde tavsiyeleriyle yardımcı olan, doktora tezimin her aşamasında bilgi birikiminden yararlandığım ve doktora tezimde mülakat yaptığım dijital vergileme uzmanlarına erişim sağlamama yardımcı olan Prof. Dr. Adnan Gerçek’e teşekkür ederim.

2016 yılında ÇOMÜ Biga İİBF Maliye Bölümü’nde başladığım akademik kariyer yolculuğumda henüz genç bir araştırmacı iken mesleğe alışmamda, kişisel ve akademik gelişimim için oldukça fedakar davranan birlikte çalıştığımız süre boyunca bana hem ağabey, hem arkadaş hem de hoca olan Doç. Dr. Ufuk Gencel’e teşekkür ederim. Maliye Bölümü’nde çalışmaya başladığım tarihten itibaren kendisinden kişisel ve akademik meziyetler noktasında çok şey öğrendiğim, karşılaştığım zorlukları inanılmaz bir naiflikle kolaylaştıran bana hem ağabey, hem arkadaş hem de hoca olan Dr. Öğr. Üyesi Sabri Sami Tan’a teşekkür ederim. Yine Maliye Bölümü’nde çalışmaya başladığım dönemden itibaren

titiz, disiplinli ve fütüristik yapısıyla kendisinden çok şey öğrendiğim ve tezimi defalarca okuma nezaketi gösterip önerilerde bulunan Prof. Dr. Murat Aydın’a teşekkür ederim.

Lisans eğitimimde hocam olan ve akademik hayatıma başladıktan sonra aynı bölümde meslektaş olarak çalışma fırsatı bulduğum, bitmeyen enerjisi, sürekli araştırma heyecanı ile beni sürekli motive eden ve ne zaman doktora tezime ilişkin kaygılara kapılsam sınırsız pozitifliği ve fikirleriyle kaygılarımı gidermeme yardımcı olan bana hem ağabey, hem arkadaş hem de hoca olan Doç. Dr. Erdal Eroğlu’na teşekkür ederim. Doktora tez sürecimde nitel araştırma yapmama ve öğrenmeme vesile olan Prof. Dr. Mustafa Kara’ya teşekkür ederim. Ayrıca doktora tez süreci boyunca en küçük bir kalp kırıklığı yaşamadığım, başarılı olmam için bana oldukça naif ve hoşgörülü bir şekilde tavsiyelerde bulunan tez danışmanım Prof. Dr. Fatma Taş’a teşekkür ederim.

Doktora tez çalışmamın nitel araştırma kısmında yoğun iş tempoları içerisinde bana zaman ayıran, oldukça keyifli ve faydalı geçen görüşmelerde düşüncelerini aktararak doktora tez çalışmama katkıda bulunan, etik ilkeler gereği isimlerini zikredemediğim görüşme gerçekleştirdiğim Vergi Konseyi üyelerine ayrı ayrı teşekkür ederim. Doktora tez sürecim boyunca 2019/3 döneminde kazandığım 2211-A Yurt İçi Genel Doktora Burs Programı ile maddi olarak destekleyen TÜBİTAK’a teşekkür ederim.

Yetişmemde ellerinden gelen tüm fedakarlıkları gösteren ve dile getirmeseler de doktora sürecimde yaşadığım zorlukları yüreklerinde hissetlerini bildiğim annem ve babama ne kadar teşekkür etsem azdır. Yine bu süreçte benimle sevinen ve kaygılanan hiçbir desteğini esirgemeyen sevgili eşim Niler’in yaptıklarına karşılık ne kadar teşekkür etsem azdır. Son olarak belki de doktora teziminin bittiğine en fazla sevinen ve onunla geçirmem gereken zamandan çaldığım için özür dilemem gereken canım oğlum Mir Bedirhan’a teşekkür ederim.

Kendal DENİZ
Çanakkale, Şubat 2025

ÖZET
DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA ETKİSİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Kendal DENİZ
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi
Danışman: Prof. Dr. Fatma TAŞ
20/02/2025, 432

Ekonominin dijitalleşmesi, iş yapma biçimlerini köklü şekilde dönüştürmüş, yeni iş modelleri ve ticaretin doğasında köklü değişimleri ortaya çıkarmıştır. Bu dönüşüm, dijitalleşen ekonomik yapı içerisinde birçok yeni kavram, kurum ve ilkenin gelişmesine yol açarken verginin asli unsurlarını da etkilemiştir. Dijitalleşen ekonomik yapı içerisinde verginin asli unsurları yeni anlam ve özellikler kazanmış ve bu durum dijitalleşen ekonomik faaliyetleri vergilendirmede çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmada dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında yol açtığı değişimleri ve bu değişimlerin neden olduğu vergi zorluklarını ortaya koyarak Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, dijital vergileme alanında uzman 10 katılımcı ile derinlemesine görüşmeler gerçekleştirilmiş ve elde edilen veriler MAXQDA nitel analiz programı ile çözümlenmiştir. Analiz sonucunda dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları içerisinde sırasıyla en fazla mükellef, verginin konusu, vergi matrahı, vergi sorumlusu, vergi oranı ve vergiyi doğuran olayda değişime neden olduğuna ulaşılmıştır. Verginin asli unsurlarındaki değişimler, vergi gelirlerini artırma fırsatı sunuyor olsa da bu değişimlere uygun düzenlemeler yapılırken en fazla geleneksel vergi kanunlarının dijital kavram ve faaliyetleri kavrayamaması, tespit ve denetim ile kaynak teorisinin uygulanması zorluklarıyla karşılaştığı belirlenmiştir. Bu zorlukların giderilememesi halinde Türkiye’nin vergi kayıp ve kaçakçılık tehdidiyle karşı karşıya kalabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin ise yeterli olmadığı ve

var olan düzenlemeler içerisinde 3 No’lu KDV beyannamesi haricindeki tüm düzenlemelerin olumsuz yönlerinin, olumlu yönlerine oranla daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Elde edilen bulgular doğrultusunda Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik vergi kanunlarında çeşitli değişiklikler yapılması önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme Süreci, Verginin Asli Unsurları, Dijital Vergi, Türkiye.

ABSTRACT

THE IMPACT OF DIGITALIZATION PROCESS ON FUNDAMENTAL ELEMENTS OF TAX: THE CASE OF TURKEY

Kendal DENİZ

Çanakkale Onsekiz Mart University

School of Graduate Studies

Doctoral Dissertation in Public Finance

Advisor: Prof. Dr. Fatma TAŞ

20/02/2025, 432

The digitalization of the economy has radically transformed the ways of doing business and brought about new business models and fundamental changes in the nature of trade. While this transformation has led to the development of many new concepts, institutions and principles within the digitalized economic structure, it has also affected the essential elements of tax. In the digitalized economic structure, the essential elements of taxation have gained new meanings and characteristics, and this situation has brought various difficulties in taxing digitalized economic activities.

In this study, it is aimed to develop recommendations for the adaptation of the essential elements of tax to the digitalization process in Turkey by revealing the changes caused by the digitalization process in the essential elements of tax and the tax difficulties caused by these changes. In this direction, in-depth interviews were conducted with 10 participants who are experts in the field of digital taxation and the data obtained were analyzed with MAXQDA qualitative analysis software. As a result of the analysis, it was found that the digitalization process caused the most changes in the taxpayer, the subject of the tax, the tax base, the tax responsible, the tax rate and the taxable event, respectively. Although the changes in the essential elements of tax offer an opportunity to increase tax revenues, it has been determined that the most difficulties encountered in making appropriate arrangements for these changes are the inability of traditional tax laws to comprehend digital concepts and activities, detection and audit, and the application of the source theory. If these challenges are not addressed, Turkey may face the threat of tax losses and evasion. In addition, it has

been concluded that the regulations in the field of digital taxation in Turkey are not sufficient and that the negative aspects of all regulations, except for the VAT Declaration No. 3, are more negative than the positive aspects. In line with the findings obtained, it is suggested that various amendments should be made in tax laws to harmonize the essential elements of taxation with the digitalization process in Turkey.

Keywords: Digitalization Process, Fundamental Elements of Taxation, Digital Tax, Turkey.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

JÜRİ ONAY SAYFASI.....	i
ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
SİMGELER ve KISALTMALAR.....	xiv
TABLolar DİZİNİ.....	xv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xvii

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİ VE VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

5

2.1. Dijitalleşme Sürecine İlişkin Kavramsal Çerçeve	5
2.1.1. Sayısallaşma, Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Kavramları.....	6
Sayısallaşma.....	7
Dijitalleşme.....	10
Dijital Dönüşüm.....	13
2.1.2. Dijital Teknoloji Ekosistemi.....	16
Blok Zincir Teknolojisi.....	16
3 Boyutlu Baskı Teknolojisi.....	21
5G Teknolojisi.....	24
Nesnelerin İnterneti.....	27
Bulut Bilişim.....	31
Yapay Zekâ.....	36
Robot Teknolojisi.....	43
Büyük Veri.....	44

2.1.3.	Dijitalleşme Sürecinin Ortaya Çıkardığı Yeni İş Modelleri Olarak Dijital Platformlar	47
	Dijital Platformlar	48
2.2.	Verginin Asli Unsurlarına İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	65
2.2.1.	Verginin Asli Unsurları.....	67
	Mükellef.....	67
	Vergi Sorumlusu.....	70
	Verginin Konusu.....	72
	Vergiyi Doğuran Olay.....	73
	Vergi Matrahı.....	74
	Vergi Oranı.....	74
2.2.2.	Verginin Asli Unsurlarını Tamamlayıcı Vergisel Ödev ve Yöntemlere İlişkin Unsurlar.....	75
	Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsili.....	76
	Değerleme Ölçüleri.....	77
	Mükellefin Ödevleri.....	78
	Mükelleflerin Denetlenmesi.....	78
	Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları.....	79
2.3.	Dijitalleşme Süreci ve Verginin Asli Unsurları ile İlişkisi.....	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINDA YOL AÇTIĞI DEĞİŞİM: OECD, AB KURULUŞLARININ VE ÇEŞİTLİ ÜLKE DÜZENLEMELERİNİN VERGİLEME ALANINA YANSIMALARI	89

3.1.	Dijitalleşme Sürecinin Mükellefte Yol Açtığında Değişim.....	89
3.1.1.	Yapay Zekalı Robotlar.....	90
	Robotların Vergisel Kişilik Verilmek İstenmesinin Gerekçeleri.....	91
	Robotların Vergilendirilmesindeki Zorluklar.....	93
	Robotların Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler.....	98
	Robotların Vergilendirilmesine Yönelik AB Önerisi ve Çeşitli Ülke Uygulamaları.....	102
3.1.2.	Dijital Şirketler.....	106
	Uluslararası Vergilendirme Kuralları.....	108
	Uluslararası Vergilendirme Kuralları Açısından Dijitalleşmenin Ortaya Çıkardığı Vergi Zorlukları.....	111

Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çeşitli Uluslararası Kurumlar ve Çeşitli Ülkeler Uygulamaları.....	115
3.2. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusunda Yol Açtığı Değişim.....	154
3.2.1. Vergi Sorumlusu Olarak Dijital Platformlar.....	155
3.2.2. Dijital Platformların Vergi Sorumluluğuna Yönelik OECD ve Avrupa Birliği Düzenlemeleri ile Çeşit Ülke Uygulamaları.....	161
OECD.....	161
Avrupa Birliği.....	170
Avustralya.....	177
Birleşik Krallık.....	178
Türkiye.....	181
3.3. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusunda Yol Açtığı Değişim.....	182
3.3.1. Dijital Platformlar Aracılığıyla Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Vergilendirilmesi.....	183
Gelir Vergisi Açısından.....	183
KDV Açısından.....	198
3.3.2 Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi.....	222
Kripto Varlık Kavramı ve Sınıflandırılması.....	222
Kripto Varlıkların Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Ortak Zorluklar...	225
Kripto Varlıkların Vergilendirilmesine Yönelik OECD ve AB Düzenlemeleri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları.....	228
3.4. Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olayda Yol Açtığı Değişim.....	239
3.4.1. Dijital Platformlarda Gerçekleştirilen Faaliyetler Açısından Vergiyi Doğuran Olay.....	240
Dijital Platformlarda Gerçekleştirilen Faaliyetler Açısından Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin OECD ve Avrupa Birliği Önerileri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları.....	242
3.4.2. Kripto Varlıklar Açısından Vergiyi Doğuran Olay.....	253
Kripto Varlıkların Üretimi.....	254
Kripto Varlıkların Elden Çıkarılması.....	256
Kripto Varlıkların Çatallanması.....	256
Kripto Varlıkların Hediye Edilmesi veya Veraseten İntikali.....	257
Kripto Varlıkların Merkeziyetsiz Finans (DeFi) İşlemlerine Konu Edilmesi.....	257
Kripto Varlık İşlemleri Açısından Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin Çeşitli Ülke Uygulamaları.....	258
3.5. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim.....	264

3.5.1.	Dijitalleşme Sürecinin Potansiyel Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim	265
3.5.2.	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahının Belirlenme Usullerinde Yol Açtığı Değişim.....	268
3.5.3.	Dijitalleşme Sürecinin Matraha Esas Değer ve Ölçülerde Yol Açacağı Olası Değişim.....	269
3.6.	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranında Yol Açtığı Değişim.....	270

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINDA YOL AÇTIĞI DEĞİŞİME İLİŞKİN NİTEL BİR ARAŞTIRMA

276

4.1.	Araştırmanın Konusu ve Problemi.....	276
4.2.	Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	278
4.3.	Araştırmanın Yöntemi.....	280
4.4.	Araştırmanın Deseni.....	281
4.5.	Veri Toplama ve Analiz Süreci.....	282
4.6.	Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	284
4.7.	Geçerlik ve Güvenilirlik.....	286
4.8.	Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	286
4.8.1.	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisinin Analizi.....	287
	Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisinin Analizi.....	294
	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisinin Analizi.....	303
	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisinin Analizi.....	312
	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisinin Analizi.....	318
	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisinin Analizi.....	322
	Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisinin Analizi.....	327
4.8.2.	Türkiye’de Dijital Vergileme Alanında Yapılan Yasal Düzenlemelerin Verginin Asli Unsurları Açısından Değerlendirilmesi.....	332
	Dijital Hizmet Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi...	340
	Sütun 1 ve Dijital Hizmet Vergisi ile Karşılaştırılması.....	347
	Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi.....	353
	3 No’lu KDV Beyannamesinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi.....	359
	Online Reklam Stopajının Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi...	363

Türkiye’de Verginin Asli Unsurlarının Dijitalleşme Sürecine Uyumlaştırılması Açısından Yapılan Öneriler ve Bu Önerilerin Önündeki Engeller.....	367

BEŞİNCİ BÖLÜM	
SONUÇ ve ÖNERİLER	378

KAYNAKÇA.....	393
EKLER.....	I
EK 1.....	I
EK 2. GÖRÜŞME FORMU.....	II

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Australia Tax Office
BCTR	Blok Zincir Türkiye Platformu
Bkz.	Bakınız
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirket
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DHV	Dijital Hizmet Vergisi
DPT	Diverted Profit Tax
EC	European Comission
EP	European Parliement
FATF	Mali Eylem Görev Gücü
FDII	Foreign-Derived Intagible Income
GILTI	Global Intagible Low-Taxed Income
GloBe	Küresel Matrah Aşındırmasını Önleme Kuralı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IBA	International Bar Association
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IIA	The Institute of Internal Audits
IMF	International Monetary Fund
ITU	International Telecommunication Union
KDV	Katma Değer Vergisi
MAAL	Multinational Anti-Avoidance Law
NIST	Amerika Birleşik Devletleri Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü
OECD	Organization for Economic Co-Operation and Development
RFID	Radyo Frekanslı Tanımlama Teknolojisi
SGE	Significiant Global Entity
STTR	Vergiye Tabi Olma Kuralı
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
vb.	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
Tablo 1	Yapay Zekâ Çalışmalarının Kısa Tarihi (1930-2000)	38
Tablo 2	Dijital Platformların Sınıflandırılması	51
Tablo 3	Robot Vergisi Önerilerinin Karşılaştırılması	102
Tablo 4	Dijital Platformların Tahsilat Planlarına Göre Kayıtlarını Tutmaları Gereken Bilgiler	176
Tablo 5	DAC8 Kapsamında Raporlama Gereklilikleri ile İlgili Bildirilmesi Gereken Bilgiler	232
Tablo 6	2000-2024 Yılları Çeşitli Ülkelerdeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları	272
Tablo 7	2019-2023 Yılları Çeşitli Ülkelerdeki Efektif Ortalama Vergi Oranı ve Efektif Marjinal Vergi Oranlarının Görünümü	274
Tablo 8	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisine İlişkin Tema/Alt Temalara İlişkin Kod Sistemi	288
Tablo 9	Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisi	294
Tablo 10	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisi	304
Tablo 11	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisi	313
Tablo 12	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisi	319
Tablo 13	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisi	323
Tablo 14	Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi	328
Tablo 15	Tema/Alt Temalara İlişkin Kod Sistemi	332
Tablo 16	Dijital Hizmet Vergisine İlişkin Kod Sistemi	341
Tablo 17	Sütun 1'e İlişkin Kod Sistemi	348
Tablo 18	Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisine İlişkin Kod Sistemi	353
Tablo 19	3 No'lu KDV Beyannamesine İlişkin Kod Sistemi	359
Tablo 20	Online Reklam Stopajına İlişkin Kod Sistemi	363

Tablo 21	Önerilere İlişkin Kod Sistemi	367
Tablo 22	Engellere İlişkin Kod Sistemi	374

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Şekil Adı	Sayfa No
Şekil 1	Blok Zincirin Özellikleri	20
Şekil 2	Blok Zincir Teknolojisinin Kullanıldığı Bazı Alanlar	20
Şekil 3	Yapay Zekâ Türlerinin Sınıflandırılması	40
Şekil 4	Veri Değer Zinciri	61
Şekil 5	Kripto Varlıkların Sınıflandırılması	224
Şekil 6	Tema/Alt Temaların Yoğunluk Dağılımları	290
Şekil 7	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Tek Vaka Modeli	293
Şekil 8	Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	302
Şekil 9	Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	311
Şekil 10	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	317
Şekil 11	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	321
Şekil 12	Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	326
Şekil 13	Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli	331
Şekil 14	Temaların Oransal Dağılımı	334
Şekil 15	Türkiye’de Dijital Vergileme Alanında Yapılan Düzenlemelerin Verginin Asli Unsurları Açısından Değerlendirilmesi	336
Şekil 16	Dijital Hizmet Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli	345
Şekil 17	Sütun 1 ve Dijital Hizmet Vergisiyle Karşılaştırılması: Tek Vaka Modeli	351
Şekil 18	Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli	357

Şekil 19	3 No’lu KDV Beyannamesinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli	361
Şekil 20	Online Reklam Stopajının Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli	365

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Dijitalleşme süreciyle birlikte veriler bilgisayar bitleri ile ifade edilmiş, internet ve mobil ağların toplum içerisinde kullanılması gittikçe yaygınlaşmaya başlamıştır. Toplumsal yaşantıda internet, mobil cihaz ve dijital teknolojilerin kullanımının yaygınlaşması, toplumun alışveriş yapma, iletişim kurma, eğlenme gibi günlük alışkanlıklarını değiştirerek toplumsal yaşamda köklü değişiklikler ortaya çıkarmıştır. Toplumsal yaşamdaki bu değişiklikler kaçınılmaz olarak ekonomik faaliyetlerde de değişiklikleri zorunlu kılmıştır. Birçok teşebbüs, toplumsal yapıdaki değişikliklere ayak uydurabilmek, dijital teknolojilerin ve verilerin üretim süreçlerindeki verimlilik artışlarından yararlanabilmek ve küresel rekabette geri kalmamak adına dijital teknoloji ve artan veri akışlarını, üretim ve karar alma süreçlerinde daha fazla kullanmaya başlamıştır. Böylece dijital teknoloji ve veriler üretim ile karar alma süreçlerinde yan faktör olmaktan çıkıp kilit faktörlerden biri haline dönüşerek değerini dijital teknoloji ve veriler etrafında yarattığı yeni dijital iş modellerinin gelişmesini sağlamıştır. Bununla birlikte dijital teknoloji ile veriler, iş yapma ve çalışma şekillerini değiştirmiş, geleneksel iş modelleri dijital teknolojiler etrafında dönüşmesine ticaretin doğasında köklü değişiklikler yaşanmasına neden olmuş ve fiziki mal ve hizmetler yerini dijital mal ve hizmetlere bırakarak maddi olmayan varlıklar daha fazla önem kazanmaya başlamıştır.

Ekonomik yapıdaki bu değişikliklerle birlikte küresel ticaretin önündeki fiziki engeller kalkmış, birçok şirket ve işletme başka bir ülkede ekonomik faaliyette bulunmak için o ülkeye gitmelerine veya o ülkede fiziki bir varlık bulundurmalarına gerek kalmamıştır. Bir şirket, bir işletme ve hatta nihai bir tüketici bile küresel piyasalara daha ucuz ve daha hızlı bir şekilde erişim sağlayarak ticari faaliyette bulunma imkânı elde etmiştir. Aynı zamanda mal ve hizmetleri tedarik etme ve tüketme şekilleri de değişikliğe uğrayarak geleneksel ekonomide mal ve hizmetlere yönelik “sahiplik” anlayışı yerine “erişim” anlayışı hâkim olmaya başlamıştır. Dolayısıyla dijitalleşmeyle birlikte ekonomik faaliyetlerdeki değişimlerin yanında dijitalleşme sürecine özgü birçok kavram ve kurum da ekonomi içerisinde yerini almıştır. Bununla birlikte ekonomik yapıdaki bu değişim süreciyle birlikte toplam ekonomi içerisinde dijital ekonomik faaliyetlerin payı büyük artış göstermiş ve

göstermeye de devam etmektedir. Nitekim dijital ekonomik faaliyetler genel ekonomi içerisinde yaygınlaştıkça dijitalleşen ekonomik faaliyetler gittikçe ekonominin kendisi haline gelmeye başlamıştır. Bu durum dijital ekonomik faaliyetleri düzenleyen uygun vergilendirme çerçevesinin çizilmesi halinde ekonomik kalkınma ve toplumsal refahın artırılması noktasında önemli bir fırsat sunacak niteliktedir.

Geleneksel vergi kanunları, ekonomik yapıdaki bu hızlı değişim sürecine aynı hızda yanıt verememekte ve dijitalleşen ekonomik yapı ve mevcut vergi kanunları arasındaki fark her geçen gün daha da açılmaktadır. Mevcut vergi kanunları geleneksel ekonomik faaliyetleri, kavramları ve kurumları dikkate alarak tasarlandığı için ekonominin dijitalleşmesi karşısında güncelliğini yitirmekte ve dijitalleşen ekonomik faaliyetleri yeterince vergilendirmede çaresiz kalmaktadır. Bu durum ülkelerin önemli miktarda vergi kayıplarıyla karşılaşmasına, dijitalleşmenin sunduğu fırsatlardan yararlanamamasına, geleneksel ve dijitalleşen ekonomide faaliyet gösteren teşebbüsler arasında rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Vergi kanunları dijitalleşme sürecine uygun şekilde yeniden yapılandırılırken öncelikle verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecinde kazandıkları yeni anlam ve özelliklerin ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü verginin asli unsurları, bir kanunu vergi kanunu haline getiren unsurlardır. Bu yüzden verginin asli unsurları tanımlanmadan veya açıklanmadan diğer hükümlere geçilememekte ve kanunun amacı ile diğer hükümleri arasındaki ilişki doğru şekilde yorumlanamamaktadır. Aynı zamanda verginin asli unsurları, kanunilik ilkesi gereği kanunda düzenlenmesi zorunlu kavramlar olup idarenin “kimi”, “ne üzerinden”, “nasıl” ve “ne oranda” vergilendireceğine ilişkin olarak vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir. Bu kapsamda vergi kanunları dijitalleşme sürecine uyumlaştırılırken dijitalleşen ekonomik faaliyetlere ilişkin “kimin”, “ne üzerinden”, “nasıl” ve “hangi oranda” vergilendirileceğinin de belirlenmesi gerekmektedir.

İlgili literatür incelendiğinde dijitalleşme süreci ile verginin asli unsurlarına ilişkin ortaya çıkan vergi zorluklarını ayrı ayrı ele alan çok sayıda çalışmanın olduğu görülmektedir. Bu çalışmaların önemli bir bölümü ise Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avrupa Birliği (AB)’nin yayınlamış olduğu raporlar doğrultusunda yapılmıştır. Verginin

asli unsurlarının tamamını dikkate alan ampirik bir çalışmaya ise yapılan literatür taraması kapsamında rastlanılmamıştır. Bu kapsamda çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilerek ve verginin asli unsurları bütüncül bir şekilde ele alınarak alandaki boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Nitekim verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecinde elde ettikleri anlam ve özelliklere uygun şekilde vergilendirme kapsamına alınması; dijitalleşme sürecinde ülkelerin vergi kayıplarının telafi edilmesi, yeni gelir kaynaklarının elde edilmesi ve geleneksel ile dijitalleşen ekonomide faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası şetmeler arasında vergilemede adaletin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacını; dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişiklikleri ve bu değişikliklerin neden olduğu vergi zorluklarını tespit ederek Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına ilişkin çözüm önerilerinin sunulması oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada nitel araştırma yöntemiyle Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi politikaları üretilmesinde tavsiyeler sunan Vergi Konseyi’nin İcra Kurulu ile Uluslararası Vergi Gelişmeleri ve Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi çalışma grubunda faaliyet göstermiş dijital vergileme alanında uzman 10 katılımcıyla derinlemesine görüşme gerçekleştirilmiştir. Böylece dijital vergileme alanında uzman kişilerin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarındaki etkisi ve bu etkinin yarattığı vergileme zorluklarına ilişkin görüş ve deneyimleri tespit edilerek Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik engellerin ortaya konulması ve çözüm önerilerinin sunulabilmesi için yapılması gerekenler hakkında düşüncelerinin tespit edilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda çalışma planı dört bölüm olarak tasarlanmıştır.

Birinci bölümde tez çalışmasına ilişkin burada aktarılan bilgilerin yer aldığı giriş bölümüne yer verilmiştir. İkinci bölümde öncelikle literatürde sıklıkla birbirleri yerine kullanılan sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramlarının sınırları çizilerek dijitalleşme sürecinde toplumsal ve ekonomik yapıda köklü değişiklikleri ortaya çıkaran dijital teknolojiler ele alınacaktır. Bu teknolojiler açıklandıktan sonra dijital teknolojileri ve verileri aktif bir şekilde kullanarak ekonomik yapıda köklü değişiklikleri ortaya çıkaran ve dijitalleşen ekonominin temel aktörü haline gelen dijital platformlar incelenecektir. Ardından verginin asli unsurları ve verginin asli unsurlarının tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemler açıklanarak dijitalleşme süreci ve verginin asli unsurları arasındaki ilişkiye yer verilecektir.

Üçüncü bölümde dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında neden olduğu değişikliklere yer verilecek, bu değişikliklerin mevcut vergi kanunları açısından yarattığı vergi zorlukları ele alınarak bu vergi zorluklarının çözümlenmesi için OECD ve AB'nin önerilerine ve çeşitli ülke düzenlemelerine yer verilecektir. Ardından OECD ve AB önerileri ile çeşitli ülkeler tarafından yapılan düzenlemeler karşılaştırılarak ve verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına ilişkin Türkiye'nin durumu değerlendirilecektir.

Dördüncü bölümde görüşme tekniğiyle yapılan nitel araştırmaya yer verilecektir. Nitel araştırma kapsamında uluslararası kuruluşların raporları ve literatürden yararlanılarak hazırlanan görüşme soruları aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na danışmanlık görevi yürüten Vergi Konseyi'nin "İcra Kurulu Üyeleri" ile Konsey'in "Uluslararası Vergi Gelişmeleri" ve "Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi" çalışma grubunda yer alan dijital vergileme alanında uzman 10 katılımcıyla yüz yüze derinlemesine görüşme yapılacaktır. Bu bölümde nitel araştırmanın konusuna, problemine, amacına, önemine, yöntemine, desenine ve verilerin toplanması sürecine yer verildikten sonra MAXQDA nitel analiz programı aracılığıyla yapılan analizin sonuçlarına yer verilecektir.

Çalışmanın genel değerlendirmesine ve önerilere ise sonuç bölümünde yer verilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİ VE VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA İLİŞKİN

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Dijitalleşme süreci, 2000’li yıllardan sonra gündeme gelmesine rağmen hem toplumsal hem de ekonomik yapıda hızlı ve köklü değişimler meydana getirmiştir. Buna karşılık verginin asli unsurlarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı vergi kanunları, dijitalleşme sürecinden çok daha önceki dönemlerdeki ekonomik ve toplumsal yapı dikkate alınarak tasarlanmıştır. Dolayısıyla dijitalleşme süreci ile vergi kanunları arasındaki boşluk her geçen gün artış göstermektedir. Bu nedenle vergilendirme açısından dijitalleşme sürecinin sunduğu fırsatlardan yararlanmak ve yarattığı vergi zorluklarının üstesinden gelmek için dijitalleşme süreci ile vergi kanunları arasındaki boşluğun daraltılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu boşluğun daraltılabilmesi için vergi kanunlarının gözden geçirilmesi ve dijital çağa uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda başta verginin asli unsurları olmak üzere vergi kanunlarını dijitalleşme sürecine uygun hale getirebilmek için dijitalleşme süreciyle ilgili kavramların, dijitalleşme sürecini ortaya çıkaran dijital teknolojilerin ve bu teknolojilerin toplumsal ve ekonomik yapıdaki meydana getirdiği değişikliklerin anlaşılması, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarıyla ilişkisinin kurulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde öncelikle dijitalleşme sürecine ilişkin kavramlara yer verilecek, dijitalleşme sürecini ortaya çıkaran teknolojiler incelenerek bu teknolojilerin toplumsal ve ekonomik yapıda meydana getirdiği değişiklikler açıklanacaktır. Ardından verginin asli unsurlarının kavramsal çerçevesi çizilerek dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarıyla ilişkisine yer verilecektir.

2.1. Dijitalleşme Sürecine İlişkin Kavramsal Çerçeve

Dijitalleşme süreci, verilerin sayısallaştırmasıyla başlayan ve en nihayetinde dijital teknolojiler etrafında toplumsal ve ekonomik yapının yeniden şekillendiği bir süreci ifade etmektedir. Bu sürecin ekonomik ve toplumsal yapıda meydana getirdiği değişikliklerin anlaşılabilmesi için öncelikle dijitalleşme sürecini oluşturan sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramların açıklanması ardından dijitalleşme sürecinin dijital teknoloji ekosistemini oluşturan teknolojilerin incelenmesi ve ekonomik yapının yeniden şekillenmesinde

etkili olan yeni iş modellerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları açıklanacak ardından dijital teknolojilere yer verilecek ve dijitalleşme sürecinin ortaya çıkardığı yeni iş modelleri dijital platform tabanlı iş modelleri açısından incelenecektir.

2.1.1. Sayısallaşma, Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Kavramları

Dijitalleşme kelimesi, dijital kelimesinden türetilmiş bir kavramdır. Dijital kelimesinin etimolojik kökeni Latince “*digitus*” kelimesine dayanmakta olup Latince parmak anlamına gelmektedir (Oxford English Dictionary, 2021). “*Digitus*” kelimesi Fransızcaya “*digital*” kelimesi olarak geçmiştir. “*Digital*” kelimesi Fransızcadan Türkçeye dijital kelimesi olarak çevrilmiş ve Türkçe sözlükte, “*sayısal*” ve/veya “*verilerin bir ekran üzerinde elektronik olarak gösterilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2021).

Dijitalleşme kavramı literatürde yeni tartışılmaya başlanan bir kavram olduğu için üzerinde yaygın olarak kabul gören bir tanım bulunmamaktadır. Literatürde dijitalleşme kavramı üzerinde uzlaşamaması çeşitli nedenlere dayandırılmaktadır. Birincisi, dijitalleşme süreci ile ilgili olarak yeterli anlayış ve netliğin bulunmamasından kaynaklanmaktadır (UNCTAD, 2019: 3). Bu nedenle ilgili literatür ve analizlerde dijitalleşme kelimesi bazen dar yorumlanarak sayısallaşma kavramıyla bazen de geniş yorumlanarak dijital dönüşüm kavramıyla aynı anlamda kullanıldığı için bir kavram karmaşası ortaya çıkmaktadır (Vogelsang, 2009: 7; Schallmo vd., 2017: 3; Brennen ve Kreiss, 2014; Gobble, 2018: 56). İkincisi, teknolojideki gelişmelerin yüksek hızı, dijitalleşme ve ilişkili kavramlara sürekli olarak farklı anlamlar ve özellikler kazandırdığı için literatürde yapılan ve/veya yapılacak tanımların standart bir tanım olarak kabul edilmesini zorlaştırmaktadır. Üçüncüsü ise dijitalleşme kavramının başta sosyal bilimler ve mühendislik alanlarında olmak üzere farklı disiplinlerde farklı şekillerde anlamlandırılması da dijitalleşme kavramının çeşitli bakış açılarıyla yorumlanmasına neden olmaktadır. Fakat sorunların doğru bir şekilde tespit edilerek analiz edilmesi ve sorunlara ilişkin politikalar üretilmesi adına kullanılacak terminoloji konusunda ortak bir anlayışa sahip olmak gerekmektedir (UNCTAD, 2019: 3-4). Bu bağlamda dijitalleşme sürecinin anlaşılabilmesi ve kavram karmaşasının ortadan kaldırılabilmesi için çalışmada “*digitization*” kavramı

sayısallaşma, “digitalization” kavramı ise dijitalleş(tir)me kavramı olarak kullanılmaktadır. Yine sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları birbirinden farklı ancak birbiriyle ilişkili kavramlar olup dijitalleşme sürecinin birer parçası olarak kabul edilmektedir (Schallmo vd., 2017: 3; Brennen ve Kreiss, 2014; Gobble, 2018: 56). İlgili literatürde birbiriyle ilişkili olmasından dolayı birbiri yerine kullanılan bu kavramların farklı yönlerine vurgu yapılması konuyla ilgili yapılacak çalışmalar açısından önemli görülmektedir.

Sayısallaş(tır)ma

Sayısallaşma kavramı, 17. yüzyılda insanların düşünme işlevini yerine getiren bir makine oluşturmaya çalışan Gottfried Wilhelm Leibniz’in çalışmalarına dayanmaktadır (Vogelsang, 2009: 8; Brennen ve Kreiss, 2014). Leibniz, böyle bir makine için öncelikle insan düşüncelerinin matematiksel olarak temsil edildiği sembolik bir dile ihtiyaç olduğunu vurgulamıştır. İnsan düşüncelerinin matematiksel temsili için de Arap sayı sistemlerini¹ 0 ve 1’le ifade edilen ikili sayı sistemlerine dönüşümünü gerçekleştirmiştir (Say, 2020: 16-18; Kalaycıoğlu, 2017: 73). Samuel Mors, Leibniz’in ikili sayı dizelerine ilişkin fikirlerini dikkate alarak Mors alfabesini ve temeli olan Mors kodunu oluşturmuştur. Mors kodu, telgrafın icadının temeli olarak kabul edilmektedir. Nitekim ilk sayısallaştırma uygulaması, Mors kodu kullanılarak bilginin ikili sinyallerle telgraf aracılığıyla taşınması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Telgraf sisteminde bilgi manuel olarak 0 ve 1 olarak kodlanmakta ve işlem karşı tarafa aktarılmaktadır. Karşı taraf ise kendisine gelen kodu manuel bir şekilde çözerek bilgiye ulaşma imkânına sahip olmaktadır (Vogelsang, 2009: 8-9).

Telgrafın icadının ardından teknoloji küreselleşmeye başlamış, küresel telgraf ağları çekilmiş ardından bilgisayar ve internet teknolojileri icat edilmiştir. Bilgisayar ve internet teknolojilerinin ortaya çıkmasıyla birlikte bilginin 0 ve 1’lere kodlanması ve kodun çözülmesi işlemi, bilgisayarlar tarafından otomatik olarak yapılmaya ve bilgi, internet aracılığıyla daha ucuz ve daha hızlı taşınmaya başlamıştır (Vogelsang, 2009: 8-9). Böylece

¹ Arap sayı sistemi günümüz matematiğinde sayıları göstermek için kullanılan 0,1,2,3,4,5,6,7,8,9’dan oluşan on adet rakamı ifade eder (TDK, 2023). On adet rakamı ifade ettiği için onluk sistem veya on tabanlı sayı sistemi olarak da isimlendirilmektedir (Kalaycıoğlu, 2017: 73).

günlük hayatın her alanında bilginin sayısallaştırılması mümkün hale gelmiştir. Örneğin; müzik, videolar, arabalardaki kontrol sistemleri, e-postalar, web sayfaları vb. tüm bilgiler 0 ve 1’le kodlanmıştır.

Sayısallaşmanın günlük hayatta kullanılması ve faydalarının fark edilmesinin ardından endüstri alanında veri, sayısallaştırılmaya başlanmıştır. Endüstriyel anlamda verinin sayısallaşması ilk olarak yayıncılık, finans ve müzik gibi sektörlerdeki ürün ve hizmetlerde gerçekleşmiştir. Çünkü bu sektörlerdeki ürün ve hizmetlerin kaynağını başlangıçta sadece veri oluşturmuştur. Yine sadece bu sektörlerde veri, tarihsel olarak vinil kayıtlar ve muhasebe defterleri gibi fiziksel analog formatta tutulmuştur. Makine gibi daha somut fiziksel ürünlerin sayısallaşması ise nesnelerin interneti, 3 boyutlu yazıcılar ve bulut bilişim gibi yeni dijital teknolojilerin de ortaya çıkmasıyla başlamış ve zamanla da üretimin her aşamasında verinin sayısallaştırılması mümkün hale gelmiştir (Unruh ve Kiron, 2017).

Sayısallaşma kavramı, teknik anlamının yanında zaman içerisinde verinin sayısallaştırılmasındaki araçlara göre farklı şekillerde tanımlanmıştır. Sayısallaşma kavramı teknik olarak, analog bilginin 0 ve 1’le ifade edilen ikili sayı sistemleriyle kodlanarak dijital forma dönüştürülmesi şeklinde ifade edilmektedir (Vogelsang, 2009: 3; Bozkurt vd., 2021: 36). Analog sistemlerde veri, ölçülebilen ve sürekli değişen değerlere sahipken sayısal sistemlerde veri sadece 0 ve 1’le ifade edilen ikili duruma dayanmaktadır (Feldman, 1997: 2). 0 ve 1’le ifade edilen rakamlar, veri ve/veya bilgiyi temsil etmek için kullanıldığında bilgi veya veri sayısallaşmaktadır (Ritter ve Pedersen, 2020: 181). Bilgilerdeki anlam ise 0 ve 1’le ifade edilen sembollerin farklı şekillerde sıralanmasıyla oluşturulmaktadır (Feldman, 1997: 2). Böylece farklı boyuttaki veriler 0 ve 1’le bir araya getirilmekte veya birbirinden ayrılarak bilgisayar sistemleri tarafından kullanılabilir (Değirmencioğlu, 2016: 595). Bilgisayar sistemleri, veri depolama, kodlama ve kod çözme işlemlerini daha kolay ve daha hızlı yaptığı için sayısallaşma uygulamasını daha verimli hale getirmektedir. Böylece sayısallaşma kavramı, “*analog bilgilerin alınması ve bilgisayar sistemlerinin otomatik olarak bu bilgileri depolayabilmesi, işleyebilmesi ve iletebilmesi için 0 ve 1’e kodlayarak dijital hale getirmesi*” olarak da ifade edilmeye başlanmıştır (Bloomberg, 2018; Leonardi ve Treem, 2020: 1604-1605). Günlük hayatta ise sayısallaşma, “*kâğıt belge, mikro film,*

görüntüleri, fotoğraf, ses vb. analog materyallerin dijital forma dönüştürülmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

İş süreçleri açısından bakıldığında sayısallaşma kavramı, *“süreçleri ve iş akışlarını otomatikleştirmek amacıyla fiziksel veya kâğıt tabanlı analog süreçlerin dijital formata dönüştürülmesi”* olarak kullanılmaktadır (i-SCOOP, 2021a). Kâğıt tabanlı bilgilerin, iş süreçlerini yavaşlattığı ve işlemlerde hata riskini ortaya çıkardığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle sayısallaşma, iş süreçlerinde kâğıt tabanlı bilgiler yerine bu bilgilerin dijital ortamda veya otomasyon sisteminde kullanılmasını gerektirmektedir. Nitekim tüm işlemlerin kâğıtsız şekilde yürütüldüğü *“kâğıtsız ofis”* sayısallaşmanın zirve noktası olarak kabul edilmektedir (Gobble, 2018: 56).

Sayısallaşma, orijinal belgenin, sesin, görüntünün vb. analog nesnelerde değişiklikler yapılması anlamına gelmemektedir. Aynı zamanda iş veya süreçlerin kendisini değiştirmemekle birlikte süreçlerde yeni iş modelleri oluşturma ve temel iş stratejilerini bozma gibi yenilikler veya etkinlikler de meydana getirmemektedir (İ-SCOOP, 2021a; Gupta, 2018: 56). Sayısallaşmanın temel amacı, analog bilgilerin dijital ortama kopyalanmasından ibarettir. Bir başka deyişle analog belgede eksiltme veya değiştirme yapılmadan sadece dijital ortama “kopyalama” işlemi yapılmaktadır (Brennen ve Kreiss, 2014). Bu sayede sayısallaşma uygulaması ile birçok fayda elde edilebilmektedir. Bu faydalar şu şekildedir:

- Fiziksel belge üzerinde değişiklik yapıldığında genellikle fiziksel belge veya nesne zarara uğramaktadır. Ancak dijital ortamdaki belgeler üzerinde belge aslına zarar vermeden birçok değişiklik yapılabilir. Böylece belge aslı korunarak gelecek nesillere aktarılabilir. Özellikle dijital nesneler bölümlere ayrılabilir. İşletmeler, ürünün tamamını satın almak istemeyen müşterilere ürünü kısımlara ayırarak satma imkânı sunabilmektedir (Feldman, 1997: 4-5). Bu sayede bireysel müşteri tercihlerine daha kolay yanıt verildiğinden müşteri memnuniyetinin de artmasını sağlanabilmektedir (i-SCOOP, 2021b).

- Dijital formdaki bilgiye zaman ve mekân sınırı olmaksızın daha hızlı ve daha kolay şekilde ulaşılabilir. Çok sayıdaki kişi aynı anda aynı dijital bilgiden faydalanabilmektedir. Bu durum işletme veya kurumların iş süreçlerini veya bürokratik işlemlerini hızlandırmasına yardımcı olmaktadır (Aydın, 2011: 4).
- Dijital bilginin 0 ve 1’le ifade edilmesi, büyük hacimli depolamaya imkân tanımaktadır. Bununla birlikte çok sayıda bilgi “veri sıkıştırması” yoluyla sıkıştırılıp kolaylıkla taşınabilmektedir (Feldman, 1997; 7-8). Çok sayıda bilginin depolanması ve sıkıştırılması ise aynı zamanda işletme veya kurumlara hem maliyet düşüşü hem de uzun vadede karlılık sağlayabilmektedir (Aydın, 2011: 5)
- Dijital bilgiler üzerinde arama, analiz etme, geliştirme gibi ileri düzeyde işlemler yapılabilmektedir (Önday, 2017: 34). Bu sayede kâğıt belgeler üzerinde yapılması muhtemel hatalar ve zaman kayıpları azaltılabilmektedir (i-SCOOP, 2021b).

Dijitalleş(tir)me

Dijitalleşme kavramı, literatürde genellikle sayısallaşma kavramı ile karıştırılmakta ve birbirleri yerine kullanılmaktadır. Ancak sayısallaşma kavramının aksine dijitalleşme kavramı farklı disiplinlerde her bir disiplinin kendi özellikleri dikkate alınarak tanımlanmaktadır. Diğer taraftan teknolojinin sürekli ve hızlı gelişimi nedeniyle kullanılan terminolojinin çağın gerisinde kalarak değişiklik göstermesi kavram üzerinde uzlaşılan bir tanım yapılmasını zorlaştırmaktadır (Wade, 2018).

Dijitalleşme kavramı ile ilgili olarak yapılan en yaygın ve klasik tanımlar genellikle dijitalleşmenin sosyal yaşam, ekonomik yapı, işletme veya kurumlar vb. konular üzerindeki etkilerini dikkate alan tanımlardır. Sosyal yaşam açısından incelendiğinde dijitalleşme kavramı Brennen ve Kreiss (2014)’e göre “*sosyal hayatın birçok alanının dijital iletişim ve medya altyapıları etrafında yeniden yapılanma biçimi*” olarak ifade edilmektedir. Benzer şekilde Leonardi ve Treem (2020: 1605) de dijitalleşmeyi “*sosyal yaşamın dijital teknolojiler etrafında ve aracılığıyla organize edilme yolları*” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlar dijitalleşmeyi, insanların birbirleriyle etkileşim içinde bulunduğu sosyal hayata dayandırmaktadır. Bireylerin sosyal hayatta etkileşim için kullandıkları analog teknolojilerin

yerini dijital teknolojiler aldıkça hem iş dünyasının hem de eğlence dünyasının değişeceği, dijitalleşeceği ileri sürülmektedir (Bloomberg, 2018). Ekonomik faaliyetler açısından incelendiğinde International Monetary Found (IMF) tarafından yapılan tanım dikkat çekmektedir. IMF (2018)'ye göre dijitalleşme “*veri ve internetin üretim süreçlerine ve ürünlere, yeni hane halkı ve devlet tüketim biçimlerine, sınır ötesi akışlara, sabit sermaye oluşumuna ve finans ile entegre edilmesi*” olarak ifade edilmektedir. Bu tanımla ekonomideki değer yaratma biçimlerinin, ürün ve hizmetlerin ve tüketim şekillerinin dijital teknolojiler etrafında yeniden yapılanmasına vurgu yapılmaktadır.

Dijitalleşmeyle ilgili literatürde yapılan tanımların bir kısmı da işletmeler ve kurumlar üzerindeki etkisini dikkate alan tanımlardır. Örneğin Gartner (2021)'e göre dijitalleşme “*bir iş modelini değiştirmek, yeni gelir ve değer üretme fırsatları sağlamak için dijital teknolojilerin kullanılmasıdır*”. Ritter ve Pedersen (2020: 182)'e göre dijitalleşme “*sayısallaştırma nedeniyle işletmeler, firmalar ve iş piyasalarında değişiklikler meydana getiren dijital teknolojilerin uygulanmasıdır*”. Eling ve Lehmann (2018: 363)'a göre ise dijitalleşme “*müşteri etkileşimini, veri kullanılabilirliğini ve iş süreçlerini geliştiren yeni teknolojilerle analog ve dijital dünyanın birleşimidir*”. Bu tanımlara göre dijitalleşme, işletme veya şirketler için kâr oluşturan bir olgu olarak kabul edilmektedir (Önday, 2017: 33). Aynı zamanda dijitalleşme var olan iş süreçlerini, işletmelerin kendileri ile müşterileri arasındaki ilişkilerini iyileştirmekte veya etkinleştirmektedir. Dolayısıyla dijitalleşmenin iş dünyasında kâr oluşturan bir olgu olarak kabul edilmesinin yanında meydana getirdiği yeni iş modelleri ve süreçlerine odaklanılmaktadır (Bloomberg, 2018).

Dijitalleşmeyle ilgili olarak yukarıda verilen tanımlar, dijitalleşmenin belli bir konu veya faaliyet üzerindeki etkilerini dikkate aldıkları için dar kapsamlı tanımlar şeklinde ifade edilebilir. Buna karşılık literatürde dijitalleşme kavramını belli sektör veya alanda ele alan tanımların yanında dijitalleşmeyi geniş anlamda inceleyen tanımlar da yapılmıştır. Örneğin Gupta (2020)'ya göre dijitalleşme, “*dijital teknolojilerden ve dijitalleştirilmiş verilerden yararlanarak süreçlerin etkinleştirilmesi ve iyileştirilmesidir*”. OECD (2019a)'ye göre ise dijitalleşme “*dijital teknolojilerin ve dijital verilerin kullanılması ile mevcut faaliyetlerde yenilik ve değişiklik sonucunu doğuran ara bağlantılardır*”. Bu tanımlarda dijitalleşme ile toplumsal yaşamın her alanında dijital teknolojilerin ve sayısallaştırılmış verilerin

kullanılabileceği ve bu teknolojilerden yararlanarak herhangi bir faaliyette yenilik, değişiklik veya etkinlik meydana getirilebileceği vurgulanmıştır.

Bir faaliyetin veya organizasyonun dijitalleşebilmesi için öncelikle bilginin sayısallaştırılması gereklidir. Nitekim sayısallaşma olmadan dijitalleşme mümkün değildir. Ancak bilginin sayısallaştırılması dijitalleşme için yeterli değildir. Aynı zamanda faaliyet veya organizasyonla ilgili olarak sürecin, yöntemin ve algının da dijitalleşmesi gerekmektedir. Örneğin; verginin dijitalleşmesi sadece vergi idaresi ile mükellef arasında analog yöntemlerle yürütülen işlemlerin bilgisayar ortamına aktarılmasıyla sınırlı değildir. Aynı zamanda dijital ortamın sunduğu yeni olanaklardan yararlanılması, mükellef-idare ilişkilerinin yeniden tasarlanması ve ortaya çıkan sorunların doğru yönetilmesini de içermektedir (Gerçek vd., 2013: 19-20; Atmaca ve Karaçay, 2020: 263). Ayrıca mükellef ve idare arasında görülen bu ilişki, diğer mükellefleri ve topluma sunulacak hizmetlerin boyutunu da etkilemektedir.

Dijitalleşme aşamasında kurumlar, işletmeler veya şirketler sayısallaşmış veriler ile ürünleri kullanarak mevcut iş modellerini, süreçlerini değiştirebileceği, mevcut faaliyetlerde etkinlik oluşturabileceği gibi yeni iş modelleri ve iş süreçleri de ortaya çıkarabilecek niteliktedir (Unruh ve Kiron, 2017; Gobble, 2018: 57). Örneğin bir makineden elde edilen performans verilerini üreticiye iletmek için sensörler kullanıldığında veriler sayısallaştırılmaktadır. Aktarılan veriler üretici tarafından dikkate alınıp makinedeki olası problemleri tahmin etmek, önlemek ve ürünü iyileştirmek için kullanıldığında dijitalleşmeden bahsedilmektedir (Gobble, 2018: 57). Dijitalleşmeye uyum sağlayan kurumlar veya şirketler iş modellerini ve süreçlerini hem daha hızlı ve daha verimli hale getirmekte hem de yeni ürün veya hizmet geliştirme aşamasında zaman ve maliyet tasarrufu elde ederek dijitalleşmenin sağladığı etkinlikten yararlanmaktadır (Bozdoğanoglu, 2020: 31). Buna karşılık dijital teknolojilere uyum sağlayamayan ve avantajlarından yararlanamayan işletmeler piyasa içerisindeki diğer işletmelerle rekabet edememekte ve varlıklarını sürdürmeleri ilerleyen süreçlerde tehlikeye girecektir. Bu firma ve şirketler açınsındansa dijitalleşmenin yıkıcı etkisi söz konusu olacaktır (Gobble, 2018: 57).

Dijitalleşme sadece ticari sektörle de sınırlı değildir. Dijitalleşme, hükümetin rolü, hükümet ile seçmenlerin ilişki kurma biçimleri de dâhil olmak üzere eğitim, sağlık, finans, haberleşme gibi teknoloji ile iç içe olan birçok alanda toplumsal yaşamı etkileyebilme özelliğine sahiptir (Unruh ve Kiron, 2017). Dijitalleşmenin toplumsal ve ekonomik yaşamı belli bir noktadan sonra dönüştürmesi sosyo-ekonomik hayatı dijitalleşme sürecinin son aşaması olan dijital dönüşüm aşamasına taşımaktadır.

Dijital Dönüşüm

Dijital dönüşüm, dijitalleşme sürecinin sayısallaşma ve dijitalleşmeden sonra gelen son aşamasını oluşturmaktadır. Başka bir deyişle dijital dönüşüm, sayısallaşma ve dijitalleşmeyi kendisini oluşturan bileşenler olarak kabul ederek şemsiye bir rol üstlenmektedir (Savić, 2019: 7). Literatürde dijitalleşme kavramı ile dijital dönüşüm kavramı birbirileri yerine kullanılmasına rağmen dijital dönüşüm kavramı dijitalleşmeden daha geniş bir anlama sahiptir. Dijitalleşme kavramında olduğu gibi dijital dönüşüm kavramı üzerinde de uzlaşılan net bir tanım bulunmamaktadır.

Dijital dönüşümün temelini dijital teknolojilere dayandıran ve kapsamını belli bir sektör, kurum veya işletmeye indirgeyen klasik tanımlar olduğu gibi çok daha geniş kapsamlı yapılan tanımlar da bulunmaktadır. Örneğin, Westerman vd. (2011: 5)’ne göre dijital dönüşüm, *“bir işletmenin performansını veya erişimini temelden geliştirmek için teknolojinin kullanımıdır”*. Hess vd. (2016: 124)’ne göre dijital dönüşüm, *“dijital teknolojilerin bir şirketin iş modelindeki otomasyon süreçleri, organizasyon yapıları ve ürünlerinde köklü değişiklikler yaparak yeni değerler üretmesi”* şeklinde tanımlanmaktadır. Hess vd. (2016: 124) dijital dönüşümün teknolojinin kullanımı, değer yaratma, yapısal ve finansal değişiklikler olmak üzere dört boyutu olduğunu ileri sürmektedir. Verhoef vd. (2019: 2)’ne göre ise dijital dönüşüm, *“bir işletme veya endüstri için daha fazla değer oluşturmaya yardım eden yeni bir dijital iş modeli geliştirmek için dijital teknolojilerin kullanım biçiminde değişiklik yapılması”* olarak tanımlanmaktadır.

Dijital dönüşüm kavramı ile ilgili olarak literatürde geniş kapsamlı tanımlar da bulunmaktadır. Örneğin Unruh ve Kiron (2017)’a göre dijital dönüşüm “*yeni dijital iş modelleri ve süreçlerinin ekonomiyi yeniden yapılandırarak insanları, yaşamlarını ve alışkanlıklarını teknoloji ile daha fazla entegre etmesi ve genel olarak toplumu yeniden yapılandırmasıyla ortaya çıkan dönüşüm*” olarak tanımlamaktadır. Avrupa Komisyonu (EC) (2018a: 7)’na göre dijital dönüşüm “*dijital teknolojilerin toplumunun tüm yönlerinde uygulanmasıyla ilgili değişim ve dönüşüm sürecidir*”. Son olarak literatürde sıklıkla atıf yapılan OECD (2019a; 18)’ye göre ise dijital dönüşüm “*sayısallaşma ve dijitalleşmenin ekonomik ve toplumsal etkilerini*” ifade etmektedir.

Dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramlarına ilişkin literatür değerlendirildiğinde dijitalleşmenin, yeni iş modelleri veya mevcut sektörleri etkinleştirerek ekonomide değişiklikler meydana getirdiğini, dijital dönüşümün ise yeni iş modellerine ek olarak tarım, turizm, ulaşım, sağlık vb. gibi geleneksel sektörleri de etkileyerek ekonominin kendisini dijitalleştirdiği söylenebilir (Bozdoğanoglu, 2020: 13). Dolayısıyla dijitalleşme, toplum ve ekonomi üzerinde daha sınırlı etkilerde bulunurken dijital dönüşüm, dijitalleşmenin çok ötesinde olup tüm faaliyetlerde yer alan mevcut ve yeni ekosistemlerdeki tüm işletmeler ile toplumun tüm kesimlerini kapsamaktadır. Aynı zamanda dijital dönüşüm, dijital teknolojinin ve kültürel değişimin çok daha geniş bir şekilde benimsenmesini gerektirmektedir (Wade, 2018). Nitekim bir faaliyetin, işin veya devletin dijital dönüşümü ancak dijital teknoloji araçları kullanılarak yapılabilmektedir. Diğer dönüşümlerin temeli, iktisadi, sosyal, politik ve kültürel değişkenlere dayalıyken dijital dönüşümü diğer dönüşümlerden ayıran en temel özellik, dönüşümde teknolojik ilerlemenin hâkim olmasıdır (Yüce ve Akbulut, 2018: 107). Bukht ve Heeks (2017)’in de vurguladığı gibi herhangi bir teknolojinin etkisi, onun yayılma alanı ve hızının büyüklüğüne bağlıdır. Bu doğrultuda dijital teknolojilerin yayılma alanı ve hızının büyüklüğüne bağlı olarak ekonomik ve toplumsal yaşam üzerinde çeşitli etkileri bulunmaktadır.

Dijital dönüşümün toplumsal etkileri, internet ve yeni dijital teknolojilerin toplum içerisinde yaygınlaşmasıyla ortaya çıkmıştır. Sosyal medya kullanımındaki artış, insanların birbirleriyle haberleşme ve etkileşime girme biçimini değiştirmekle birlikte insanların zamanlarını geçirdikleri bir sanal ortam yaratmaktadır (ICAEW, 2019: 2). İnsanlar

tarafından sanal ortam ve internet daha çok benimsendikçe günlük faaliyetlerinin önemli bir kısmını internet üzerinden yerine getirilebilme imkânı ortaya çıkmaktadır. Bu durum eğitim, sağlık, haberleşme sektöründen kamu hizmetlerine kadar toplumsal yapının dijital teknolojiler etrafında yeniden yapılanmasına neden olmaktadır (Özcan ve Keskin, 2020: 2217-2219). Toplumsal yapıdaki değişiklik insanların birbirleriyle etkileşime girerek çalışma ve iş yapma şekillerini dönüştürmekte ve ekonomik yapıda değişiklikler meydana getirmektedir.

Dijital dönüşümün ekonomik etkileri, dijitalleşmenin ekonomik faaliyetleri hızlandırması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Dijital teknolojiler, bireylerin ve/veya işletmelerin zaman ve mekân kısıtı olmaksızın herhangi bir cihazla internete bağlanabilme ve işlemlerini yapabilme imkânına kavuşmasını sağlamıştır. Bununla birlikte dijital ürün ve hizmetler ile bunlar hakkındaki fikirlerin piyasalarda daha hızlı bir şekilde yayılması, işletmelerin müşteri tabanlarını belirleyebilmesini ve uzak piyasalardaki müşterilerle etkileşime girebilmesini kolaylaştırmıştır (OECD, 2018a: 28). Bu durum müşteri tercihlerinin değişmesine yol açmış ve işletmelerin müşterilerin yeni tercihlerine cevap verecek şekilde mevcut işletme ve iş yapma şekillerini (Birinci, 2019: 507) yeniden düzenleyerek işletmelere tüketici ihtiyaçlarını daha iyi ve daha kaliteli ürünlerle karşılama olanağı vermiştir. Dijital teknolojiler çeşitli piyasalarda iş süreçlerinin verimliliğini ve pazarlara erişim imkanını artırdığı için mevcut ekonomik sistemlerin, süreçlerin ve sektörlerin dijital teknolojiler etrafında yeniden yapılanmasını sağlamıştır (Bukht ve Heeks, 2017: 2).

Dijital dönüşümün toplumsal ilişkiler ve ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olduğuna yönelik eleştirilere de değinmek gerekirse şöyle ifade edilebilir. Dijital dönüşüm insanların internette saatlerce zaman geçirip zamanlarını israf ettiği ve internet bağımlısı haline geldiği, sanal ortamdaki sanal arkadaşlıkların insanlarda ruhsal problemlere yol açtığı, kişisel bilgilerin ve özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiği, siber suçların yaygınlaşması gibi olumsuz toplumsal etkileri olduğu ileri sürülmektedir (Özcan ve Keskin, 2020: 2219-2221). Ekonomik yapıda ise dijital dönüşüme ayak uyduramayan işletmelerin yok olmasına veya rekabet açısından dezavantajlı duruma düşmesine neden olmaktadır. Ayrıca teknoloji gerektirmeyen işlerde çalışanların işsiz kalmalarına, daha düşük ücretlerle çalışmalarına

neden olduğu ve gelir adaletsizliğinin boyutunu ise daha da artırdığı ifade edilmektedir (UNCTAD, 2019: 33-34). Bununla birlikte dijital dönüşümün, işletmelerin dijital teknolojilerle birlikte daha fazla bağlantıya ve teknolojiye sahip olmalarına rağmen küresel üretkenlik ve verimlilik üzerinde etkisinin olmadığı gerekçesi ise başka bir eleştiri noktasını oluşturmaktadır (Yüce ve Akbulut, 2018: 108).

2.1.2. Dijital Teknoloji Eko Sistemi

Dijitalleşme sürecini anlamak ve tanımlamak için geliştirilen kavramların çeşitliliğine ve karmaşıklığına rağmen birbirine bağı dijital teknolojilerin dijitalleşme sürecinin temelini oluşturduğu ekonomik ve toplumsal yapıdaki değışiklikleri yönlendirdiği herkes tarafından kabul edilmektedir (Taymaz, 2018: 12). Bu teknolojiler, blok zincir teknolojisi, 3 boyutlu baskı teknolojisi, 5G teknolojisi, nesnelerin interneti, bulut bilişim, robot teknolojisi, yapay zekâ ve büyük veriden oluşmaktadır. Birbirine bağı dijital teknolojilerin her biri, dijitalleşmenin temel unsurlarını ifade etmekte ya da dijital teknoloji ekosisteminin birer parçası olma niteliği taşımaktadır. Bu ekosistemde, teknolojiler birlikte çalışmakta ve birbirlerini tamamlamaktadır. Böylece teknolojilerin tek başına çalışmasıyla ortaya çıkacak fırsatlara kıyasla daha fazla yeni fırsatların ortaya çıkmasına imkan tanımaktadır (OECD, 2019a: 18-19; UNCTAD, 2019: 6). Bu doğrultuda çalışmanın bu kısmında dijitalleşmenin temel unsurlarını oluşturan, blok zincir, 3 boyutlu, 5G, nesnelerin interneti, bulut bilişim, robot teknolojisi, yapay zekâ ve büyük veri teknolojileri açıklanacaktır.

Blok Zincir Teknolojisi

Blok zincir teknolojisi ilk olarak 2008 yılında Satoshi Nakamoto takma isimli yazar tarafından “Bitcoin: Eşler Arası Elektronik Ödeme Sistemi” isimli çalışmada herhangi bir aracı olmadan tarafların güvenli bir şekilde işlem yapabileceği elektronik bir ödeme sistemi olarak tanımlanmıştır. Blok zincir teknolojisi, “*bitcoin*” dijital para birimiyle birlikte anılmasına rağmen esasında bitcoin para biriminin arkasındaki teknolojinin kendisini oluşturmaktadır. Bununla birlikte blok zincir teknolojisi, dijital teknoloji ekosistemini oluşturan teknolojilerin en önemli yapı taşlarından biridir. Tapscott’a göre, teknolojinin

gündelik yaşamda meydana getireceği dönüşüm, dijital teknoloji ekosistemini oluşturan nesnelerin interneti, yapay zekâ, robotlar ve bulut bilişim gibi teknolojilerden ziyade dijital paraların arkasındaki teknoloji olan blok zincir teknolojisiyle gerçekleşecektir (Dilek, 2018: 11).

Blok zincir teknolojisi kendisini oluşturan temel unsurlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Blok zincir, verilerdeki her değişikliğin bir ağ üzerindeki katılımcılar tarafından doğrulandığı bir veri yapısıdır (Pisa ve Juden, 2017: 1). Blok zincir, iki taraf arasındaki işlemleri etkili bir şekilde doğrulayabilen ve değişmez bir yolla kaydedebilen açık bir dağıtık hesap defteridir (Lansiti ve Lakhani, 2020: 22). Blok zincir, herhangi istekli iki tarafın güvenilir bir üçüncü tarafa ihtiyaç duymadan doğrudan birbirleriyle işlem yapmasına olanak sağlayan kriptografik kanıtlara dayalı elektronik ödeme sistemidir (Nakamoto, 2008: 1). Ayrıca blok zincir, verilerin eşler arası bir ağ üzerinden depolanmasına ve değiş tokuş edilmesine imkân veren bir teknolojidir (PwC, 2017: 6).

Blok zincir teknolojisi bir takım temel unsurların bir araya gelmesiyle işlemektedir. Bu unsurlar, eşler arası ağ, kriptografi, mutabakat mekanizması ve dağıtık elektronik defterden oluşmaktadır (Lansiti ve Lakhani, 2020: 21-22; Pisa ve Juden, 2017: 7; Crosby vd., 2016: 9-10). Blok zincir teknolojisinin unsurları şu şekilde açıklanmaktadır:

Eşler arası ağ: Blok zincirde işlemler, eşler arası bir ağ üzerinden gerçekleştirilmektedir. Blok zincir teknolojisine ait alt yapıyı bilgisayarına indiren herkes bu ağa katılarak işlem yapabilmekte ve gerçekleştirilen işlemleri onaylayabilmektedir. Ağ, üzerindeki kullanıcıları doğrudan birbirine bağladığı için merkezi otoriteye, üçüncü bir kuruma veya tarafa ihtiyaç duymamaktadır. Bu yüzden de blok zincir teknolojisi, merkezi olmayan dağıtık bir ağ yapısı özelliğine sahip olmaktadır (Lansiti ve Lakhani, 2020: 21-22).

Kriptografi/Şifreleme: Blok zincir ağına katılanların işlem yapabilmeleri için kendilerine açık ve özel olmak üzere iki anahtar tanımlanmaktadır. Açık anahtar, bir yandan adres görevi görmekte diğer yandan ağda yayınlanan tüm işlemlerin doğrulanmasında kullanılmaktadır. Katılımcıların sisteme açık anahtarlarıyla girmeleri gerçek kimliklerinin

ortaya çıkmasını önlemekte ve kullanıcıların kimliğinin gizlenmesini sağlamaktadır. Özel anahtar ise varlık veya bilginin gönderilebilmesi ya da işlem yapılabilmesi için dijital imzalama işleminde kullanılmaktadır. Blok zincirde yapılan bir işlem, sahibi tarafından özel anahtarıyla dijital olarak imzalandıktan sonra işlem sadece karşı tarafa değil, ağdaki tüm katılımcılara gönderilmektedir (Çarkacıoğlu, 2016: 22; Rawat vd., 2021: 7).

Mutabakat Mekanizması: Kullanıcılar tarafından yapılan işlemler tüm ağda yayınlanarak “onay bekleyen işlem” statüsüne alınmaktadır. Ardından da ağda yer alan kullanıcılar tarafından aynı tarihte yapılan işlemlerin tek bir yerde toplanması amacıyla “blok” oluşturulması süreci başlamaktadır (Yılmaz ve Koç, 2019: 28). Bu süreç yoğun elektrik tüketimi ve yüksek bilgi işlem gücü gerektirdiği için blok oluşturma sürecine katılan kişilere madenci adı verilmektedir. Madencilik faaliyeti sisteme kayıtlı herkes tarafından gerçekleştirilebilmektedir (Çarkacıoğlu, 2016: 13). Bloкта yer alan işlemlerin doğrulanabilmesi için ağdaki madenciler tarafından işlemin doğruluğu üzerinde fikir birliğine veya mutabakata varılması gerekmektedir. Blok zincirde mutabakat mekanizmasına ilişkin olarak çoğunlukla iş kanıtı algoritması kullanılmaktadır (Pisa ve Juden, 2017: 8; Crosby, 2016: 10-11). İş kanıtı uygulaması, madencilerin yeni blok oluşturabilmeleri için çözümü zor ancak doğruluk kontrolü kolay kriptografik bir problemin çözülmesini içermektedir. Blok zincirde iş kanıtı uygulanmasının amacı ise birbirini tanımayan veya güvenmeyen taraflar arasında merkezi bir otoriteye ihtiyaç duymadan ağ içerisinde güvenli bir onay mekanizması kurmaktır (Ünal ve Uluyol, 2020: 169; Yılmaz ve Koç, 2019: 29).

İş kanıtı yönteminde madenciler kriptografik temellere dayalı problemlerin çözülmesiyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu kapsamda kriptografik problemleri çözerek aynı anda yapılan işlemlere ilişkin sabit uzunluktaki “hash” değerini elde eden ve bunu bir önceki bloğun “hash” değeriyle eşleştiren madenci yeni bir “blok” meydana getirmekte ve blok ödülü kazanmaktadır (Nakamoto, 2008: 3-4; Crosby, 2016, 11-12; Rawat vd, 2021: 7). Blok zincir sisteminde her blokta yapılan işlemin özeti niteliğindeki sabit kodlu bir “hash” değeri ile bir önceki bloğun hash değerine yer verilmesiyle ilk bloktan son bloğa kadar bir zincir oluşturularak bloklar arasında bağlantı kurulmaktadır. Yeni bloğu meydana getiren madenci yapılan işlemlerin doğrulanması için yeni bloğu, ağdaki diğer tüm kullanıcılara

göndermektedir. Doğrulama işlemi sonucunda yeni blok, zaman damgasıyla işaretlenerek daha önce yapılmış tüm işlemlerin yer aldığı bloklardan oluşan zincire kronolojik sırayla eklenmekte ve dağıtık deftere kaydedilmektedir (Pisa ve Juden, 2017: 8).

Dağıtık Elektronik Defter: Her bir işlem geçerlilik doğrulaması yapıp onaylandıktan sonra dağıtık deftere kaydedilmektedir (Crosby, 2016: 9-10). Dağıtık defterde blok zincir teknolojisinin başlangıcından sonuna kadar yapılan tüm işlemlerin en güncel hali yer almakta ve yeni işlemlerle birlikte ağda yer alan tüm bilgisayarlarda kendini sürekli yenilemektedir. Bu durum işlem maliyetlerini düşürmekle birlikte tek bir hata noktasından kaynaklanacak bilgi kaybı olasılığını ortadan kaldırmaktadır (Pisa ve Juden, 2017: 7). Dağıtık deftere sahip olan herkes geçmişe dönük yapılan işlemleri görebilmekte ve bir özetini alabilmektedir. Herkesin işlemleri görebilmesi sisteme ilişkin bir şeffaflık sağlamaktadır (Uysal ve Kurt, 2018: 470). Bununla birlikte bloklarda yapılan işlemler, zincire eklenip deftere kaydedildikten sonra artık yapılan işlem değiştirilememekte, silinememekte veya geri alınamamaktadır (Puthal vd., 2018: 18). Bir blokta değişiklik yapılmak istenirse sadece o bloğun hash değeri değil, zincirdeki tüm blokların hash değeri bu değişiklikten etkilenmektedir. Zincirdeki her bir blok bir önceki bloğun hash değeri ile bağlı olduğundan sadece ilgili blokta değil, tüm bloklardaki iş kanıtı problemlerinin tek tek çözülmesi gerekmektedir. Özellikle kullanıcı sayısı arttıkça tüm bloklara ait iş kanıtlarının çözülmesinin neredeyse imkânsıza yakın olması, blok zincirini değişmez ve güvenli hale getirmektedir (Mendi ve Çabuk, 2018: 19-20).

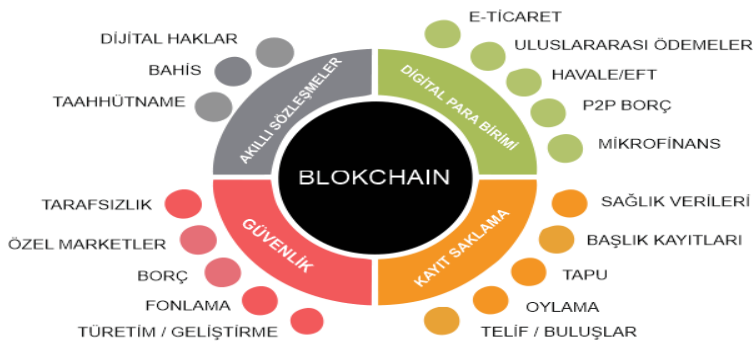
Blok zincirin temel unsurlarının işleyişiyle ilgili yapılan açıklamalar doğrultusunda blok zincir teknolojisi işleyişiyle ilgili olarak birtakım özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Bu özellikler Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Blok Zincirin Özellikleri

Kaynak: (Puthal vd., 2018: 16)

Şekil 1’de görüldüğü üzere blok zincir teknolojisi sahip olduğu özellikler sayesinde kişilere, kurumlara veya devletlere daha hızlı, daha düşük maliyetle ve daha güvenli bir şekilde işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamasının yanında işlemlerin kayıt altına alınmasını ve depolanmasını da sağlamaktadır (Uysal ve Kurt, 2018: 470). Dolayısıyla blok zincir teknolojisi daha şimdiden birçok sektörde veya hizmette kullanılmaya başlanmıştır. Blok zincir teknolojinin kullanıldığı alanlar Şekil 2’deki gibidir.



Şekil 2. Blok Zincir Teknolojisinin Kullanıldığı Bazı Alanlar

Kaynak: (Ünal ve Uluyol, 2020:170)

Şekil 2’de blok zincir teknolojisinin kullanıldığı alanlara ilişkin olarak genel bir çerçeve sunulmuştur. Buna karşılık blok zincir teknolojisinin uygulama alanları burada yer alanlarla sınırlı olmayıp daha fazla faaliyeti içermektedir. Özellikle gelecek zamanlarda blok zincir teknolojisinin ekonomik ve toplumsal faaliyetlerde sunduğu imkânların anlaşılması ve olası etkilerinin görülmesine bağlı olarak ekonomik ve toplumsal yaşamın hemen her alanında kullanılan temel bir teknoloji haline dönüşmesi beklenmektedir.

3 Boyutlu Baskı Teknolojisi

Eklemeli veya katmansal üretim olarak da adlandırılan 3 boyutlu baskı teknolojisi sıkça üzerinde konuşulan bir konu olduğu için yeni bir teknoloji izlenimi yaratmasına rağmen ilk ortaya çıkışı 1980’li yıllara dayanmaktadır. İlk 3 boyutlu yazıcı, 1984 yılında Charles Hull tarafından 3D Systems firması adına üretilmiş ve ardından birçok 3 boyutlu yazıcı geliştirilmiştir. Bu yazıcıları geliştiren kişiler veya şirketler, yazıcıların patentini alarak kullanımlarını koruma altına almışlardır. 2000’li yıllardan itibaren 3 boyutlu yazıcılar üzerindeki patent sürelerinin dolması (Çalışkan, 2015: 61), 3 boyutlu yazıcı fiyatlarının düşmesi, farklı üretim alanlarında kullanılabilirliğinin anlaşılması, yazdırılabilir model ile malzeme çeşitliliğinin artması, karmaşık birçok nesne ve üretim araçlarını daha fazla kişiye ulaştırması, 3 boyutlu baskı teknolojisinin kullanımını yaygınlaştırmıştır (Karaduman, 2017: 593). Nitekim havacılık sektöründen eğitim, gıda, sağlık, otomotiv sektörüne kadar hemen her alanda 3 boyutlu yazıcılarla ilgili çalışmalar devam etmektedir. Havacılık sektöründe uçak gövdesi ve motoruna ilişkin parçaları üretmek için 3 boyutlu yazıcılar kullanılmaktadır. Sağlık sektöründe özellikle beyin, kalp, karaciğer gibi insan vücudundaki iç organların üretilmesine ilişkin çalışmalar sürdürülmekle birlikte işitme cihazları, protez kol ve bacak üretimi ile ağız ve diş alanında implant uygulamalarında da 3 boyutlu yazıcılardan yararlanılmaktadır. Ayrıca inşaat sektöründe 3 boyutlu binaların üretiminde, savunma sanayisinde silah ekipmanları üretiminde gıda sektöründe et, pizza, hamburger gibi besinlerin üretiminde ve daha birçok alanda 3 boyutlu yazıcılardan faydalanılmaktadır (Nath ve Nilufar, 2020: 17-19; Akbaba ve Akbulut, 2021: 25-40; Shahrubidin vd., 2019: 1291-1294).

3 boyutlu baskı teknolojisi, dijital ortamda tasarlanmış bir modelin çeşitli maddeler kullanılarak somut biçimde basılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu işlemi gerçekleştiren cihazlara ise 3 boyutlu yazıcı adı verilmektedir (Yavuz ve Yılmaz, 2021: 197-198; Çalışkan, 2015: 61). 3 boyutlu baskı, farklı üretim yöntemleri ile stereolitografi, dijital ışık, seçici lazer sinterleme vb. farklı teknolojilere sahip yazıcılar tarafından gerçekleştirilmektedir. 3 boyutlu yazıcılarda üretim yapılırken hammadde olarak plastik, demir, çelik, seramik, toz, şeker, çikolata dâhil olmak üzere her türlü malzemenin kullanılma özelliği bulunmaktadır (Shahrubidin vd., 2019: 1289-1291). Üretimde her türlü malzemenin kullanabilmesi sayesinde çok karmaşık yapıdaki ürünler hatta nano ölçekli yani bir kum tanesinden bile daha küçük ürünler bilgisayarda tasarlanmış şeklinin birebir aynısı olarak üretilebilmektedir (Taşkın ve Aka, 2017: 692).

3 boyutlu baskı süreci, bilgisayar ortamında tasarlanmış 3 boyutlu nesnenin katmanlara ayrılması, hammaddenin eritilerek katmanlara dökülmesi ve katmanların üst üste gelecek şekilde birleştirilmesi prensibine dayanmaktadır. Bu kapsamda 3 boyutlu baskı süreci çeşitli aşamalarda gerçekleşmektedir. Bu aşamalar; bilgisayar destekli tasarım modeli, dilimleme, üretim süreci ve baskı sonrası işlemlerden oluşmaktadır (Karaduman, 2017: 594; Taşkın ve Aka, 2017: 692-693; Yavuz ve Yılmaz, 2021: 199).

- *Bilgisayar destekli tasarım modeli*; 3 boyutlu yazıcılarda üretim yapabilmek için öncelikli olarak dijital ortamda bilgisayar destekli bir tasarım modeline ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tasarım modeli, internette farklı sitelerde yer alan ücretli ve ücretsiz şekilde sunulan tasarım modelleri indirilerek veya üretici tarafından üç boyutlu dijital bir model bilgisayar ortamında oluşturularak ya da 3 boyutlu tarayıcılar tarafından herhangi bir nesne taranarak elde edilmektedir.
- *Dilimleme aşaması*; dijital ortamda tasarlanan ürünün birebir aynısının somut olarak basılması adına önemli bir aşamadır. Dilimleme aşamasında bilgisayar ortamında tasarlanan model 3 boyutlu yazıcıların işleyebildiği dile çevrilmektedir. Bu kapsamda modele ilişkin bilgiler g koduna dönüştürülmektedir. G koduna dönüştürüldükten sonra da model, dilimleme yazılımları aracılığıyla dilimlenerek katmanlara bölünmektedir.

- *Üretim süreci*; katmanlama işlemi tamamlandıktan sonra g koduna dönüştürülen model, 3 boyutlu yazıcıya gönderilmekte ve yazdırma süreci başlatılmaktadır. Ürün katman katman üretilmekte ve üretilen katmanlar üst üste eklenerek ürün elde edilmektedir.
- *Baskı sonrası işlemler*; üretilen ürünü boyanması, zımparalanması, temizlenmesi vb. işlemler yapılarak pürüzsüz bir yüzeyin elde edilmesi ile üretim süreci tamamlanmaktadır.

Bu şekilde gerçekleştirilen 3 boyutlu baskı sürecinin geleneksel üretim yöntemlerinden en önemli farkı, geleneksel üretim yönteminde kesme, delme gibi çeşitli işlemler yapılmasına rağmen 3 boyutlu üretim modelinde tam tersine ürün, katman katman üretilmekte ve birbiri üzerine eklenerek elde edilmektedir (Çallı ve Taşkın, 2015; Yavuz ve Yılmaz, 2021: 198). 3 boyutlu yazıcılar aracılığıyla gerçekleştirilen bu üretim şeklinin sanayi devriminin temelini oluşturan fabrikalaşma ve toplu üretimin yerine ev üretimine dönüşü gerçekleştirerek yeni bir üretim devrimi yaratacağı ileri sürülmektedir. Bu kapsamda 3 boyutlu baskı teknolojisinin getireceği devrimle birlikte üretimde birçok fayda elde edilmesi beklenmektedir. Bu faydalar aşağıdaki gibidir (Çalışkan, 2015: 62-64; Taşkın ve Aka, 2017: 693; Elele, 2016):

- 3 boyutlu yazıcılar sayesinde birçok firma yeni bir sektöre girmek istediğinde sabit yatırım maliyetlerine katlanmasına gerek kalmayacaktır. Çok sayıda şirket, düşük müşteri kitlesine sahip birçok pazarda bile yer alabilecektir.
- İşletmeler, 3 boyutlu yazıcılarda ürün örneklerini kolay ve hızlı bir şekilde üretebildikleri için müşteri tercihlerine uygun kişiye özel üretim yapma imkânına sahip olmaktadır. Bu sayede bir yandan müşteri memnuniyeti artarken firmaların elinde satamadıkları ürün kalmamakta diğer yandan talebe uygun üretim yaptıkları için üretim artışı ortaya çıkmamakta ve hammadde israf edilmemektedir. Böylece işletmeler hammadde israfından kaynaklı ek maliyetlerden kurtulmakta ve geleneksel üretimin neden olduğu çevre kirliliği de engellenmiş olmaktadır.
- 3 boyutlu baskı teknolojisindeki talebe uygun üretim nedeniyle istenildiği zaman yedek parça üretimi yapılabilmektedir. Yedek parçalara kolaylıkla erişilebilmesi, üretim verimliliğini artırmakta ve cihazların kullanım ömürlerini uzatmaktadır.

- 3 boyutlu yazıcıların kullanımı üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geleneksel üretim aşamalarının sayısını azaltarak üretim ve tedarik zincirini temelden değiştirmektedir. Bu durum işletmelerin herhangi bir ülkede fiziki bir işyeri açmadan veya aracı kullanmadan ürünlerini doğrudan nihai tüketicilere satma imkânı sağlamaktadır. Aynı zamanda işletmelere ürünlerin teslimine ilişkin ulaşım ve taşıma maliyetlerinden de tasarruf sağlamaktadır.

3 boyutlu yazıcılar, sahip oldukları bu avantajlarının yanında birçok dezavantaja da sahiptir. Bu dezavantajlar aşağıdaki gibidir (Çalışkan, 2015: 66-67; Shahrubidin vd., 2019: 1287; Yavuz ve Yılmaz, 2001: 200.)

- 3 boyutlu baskı teknolojisi imalat işçiliğinin kullanımını azaltacağı için çok sayıda düşük vasıflı işe dayanan ülkelerin ekonomisini olumsuz yönde etkileyecektir.
- 3 boyutlu yazıcılarda bıçak, silah ve tehlikeli madde gibi birçok farklı türde ürün basılabilmektedir. Bu yazıcılara sahip olan herkesin bu ürünleri basabilmesi güvenlik açıklarına neden olabilecektir.
- 3 boyutlu yazıcılarda üretilen ürünlerin ne derece kaliteli ve sağlam olduğu öngörülememektedir. Ayrıca üretilen ürünler güvenlik kontrolünden de geçmediği için ürünlerin sağlık açısından ne gibi sorunlar ortaya çıkaracağı henüz bilinmemektedir.
- 3 boyutlu yazıcıların üretim sürecinde katman oluşturmak için toz malzeme kullanılmaktadır. Bu malzemelerde yaşanan dayanıklılık sorunları nedeniyle büyük ölçekli nesneler üretilmemektedir.

3 boyutlu baskı farklı yazıcılar ve farklı üretim teknikleri kullanılarak gerçekleştirilebildiği için yukarıda sayılan avantaj ve dezavantajlar, üretimde kullanılan yazıcıya ve üretim tekniğine göre farklılık gösterebilmektedir (Yavuz ve Yılmaz, 2001: 200).

5G Teknolojisi

Teknolojik gelişmelerle birlikte mobil iletişimin sağlanması ve yaygınlaşması için belli altyapı ve standartlara sahip hücresel iletişim ağları oluşturulmaktadır. 5G teknolojisi de hücresel iletişim ağlarında kullanılan altyapı ve standartların beşinci kez değiştirilmesini ifade etmekte ve 5. Nesil Kablosuz İnternet Teknolojisi olarak adlandırılmaktadır (Bilim ve Aydınlanma Akademisi, 2021: 2; Aktan ve Beswick, 2020).

1980’li yıllarda 1G olarak bilinen analog kablosuz ağlar, sadece ses iletimi sağlayacak şekilde ortaya çıkmıştır. 1990’lı yıllarda yürürlüğe giren 2G ile ilk dijital hücresel ağlara geçilmiş ve ses iletimi yanında SMS yoluyla mesaj gönderebilme imkânı sunulmuştur. 2000’li yıllarda yürürlüğe giren 3G ile internet, mobil araçlara indirgenerek mobil araçlar da internet hizmeti vermeye başlamıştır. Bu sayede 3G ile ses yanında veri, görüntü ve video gönderme imkânı sağlanmıştır. 2010’lu yıllarda yürürlüğe giren 4G teknolojisiyle birlikte mobil araçlar, internet kullanım imkanlarını daha yüksek hız ve daha geniş internet bağlantısına sahip olacak şekilde genişletmiştir. Bu sayede mobil araçlar, internet üzerinden anlık mesajlaşma, mobil navigasyon gibi imkânlar sunarak bilgiye ulaşmanın sınırlarını genişletmiş ve yeni fırsatlara imkân tanımıştır (STM, 2019: 3-4). Buna karşılık, 4G teknolojisi ile mobil cihazların sayısı artış göstermesine rağmen 4G teknolojisinin sadece sınırlı sayıda cihaza kaliteli hizmet verecek kapasiteye sahip olması ve vadettiği yüksek hıza ulaşamaması, araştırmacı ve teknoloji şirketlerini artan iletişim ihtiyaçlarını karşılamak üzere yeni standartlara yönlendirmiştir (Yu vd., 2017: 1). Bu ihtiyacın karşılanması için yapılan çalışmalar sonucunda mobil iletişim teknolojilerini hayatın her alanına yayarak makineler, araçlar, trafik ışıkları gibi her türlü nesnenin birbirleriyle iletişim kurmasına imkân sağlayacak 5G teknolojisi geliştirilmiştir (Şahin, 2019: 4).

5G teknolojisi geniş bant, yüksek hız ve yoğun kullanıma uygun kapasite olmak üzere üç temel özelliği ile ön plana çıkmaktadır (Şahin, 2019: 4). *Geniş bant*, 5G teknolojisinin önceki nesil teknolojilere göre daha yüksek frekans aralıklarında çalıştığını göstermektedir. Yüksek frekans aralığı, aynı bölge bulunan çok sayıda cihazın ağa bağlanmasına imkân sağladığı için 5G teknolojisi kullanıcılara kararlı bağlantı imkânı sunmaktadır. Buna karşılık, yüksek frekans aralıkları verilerin uzak bölgelere aktarılmasını zorlaştırmaktadır. Ancak 5G baz istasyonları, 4G baz istasyonlarına oranla daha küçük boyutlara sahip olduğu için özellikle büyük şehirlerde çok fazla yer kaplamadan çeşitli

alanlara yerleştirilebilmektedir. *Yüksek hız*; 5G teknolojisi yüksek frekanslarda çalıştığı için veri iletim hızını önemli derecede artırmaktadır. Yüksek iletim hızı sayesinde örneğin 4G teknolojisiyle dakikalar içinde indirilen bir video 5G teknolojisi ile saniyeler içinde indirilebilmektedir. *Yoğun kullanıma uygun kapasite*, 5G teknolojisi bir verinin bir yerden başka yere aktarılmasında yaşanan gecikme süresini 1 milisaniyenin altına indirmektedir. Bu seviyede düşük gecikme süresi, iletişimin gerçek zamanlıya yakın olarak gerçekleştiğini göstermektedir (STM, 2019: 5-6).

5G teknolojinin sağladığı geniş bant, yüksek hız ve uygun kapasite özellikleri nesnelerin interneti, bulut bilişim, yapay zekâ, robotlar ve otonom teknolojilerin daha etkin çalışmasını sağlayarak mevcut teknolojilerle gerçekleştirilemeyen birçok uygulamanın yapılmasına olanak tanımaktadır (Yurtal, 2021). Örneğin; 5G'nin nesnelerin interneti teknolojisiyle entegre edilmesiyle birlikte büyük miktarda veri ortaya çıkabilmektedir. Büyük verilerin analizinde işleme algoritmalarının gelişimiyle birlikte makine öğrenimi içinde ilerleme sağlanmaktadır (STM, 2019: 6). 5G teknolojisi, otonom araçların birbirleriyle ve diğer çevre birimleri ile anlık olarak etkileşime geçme imkânı sağladığı için tam otonom araçlara trafikteki yerlerini alma fırsatı sunmuştur (Özbay ve Odabaşı, 2019: 6). 5G teknolojinin sağladığı düşük gecikme süresi sayesinde bir doktor, farklı ülke veya şehirlerde robotik araçlardan yararlanarak ameliyat gerçekleştirebilmektedir (Yurtal, 2021). Yine 5G teknolojisi ile savunma sanayisinde yapay zekâ ve makine öğrenimi ile hassas hedef tayini, silahlı kuvvetlerin anlık izlenmesi mümkün hale getirmiştir (STM, 2019: 3). Bunların yanında 5G teknolojisi tarım, ulaşım, sağlık, enerji, eğitim gibi günlük hayatın hemen her alanında kullanılmaktadır. 5G teknolojinin günlük hayatın birçok alanındaki iletişim ihtiyaçlarını kolaylaştırmasına karşılık ortaya çıkarması muhtemel dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlar aşağıdaki gibidir (Aktan ve Beswick, 2020; Yurtal, 2021):

- 5G teknolojisi, çok sayıda anten ve baz istasyonu kurulumu gerektirdiği için çevre ve insan sağlığını olumsuz yönde etkileyeceği ileri sürülmektedir.
- 5G teknolojinin kurulumu ve geniş bir alana yayılımı yüksek alt yapı maliyetleri gerektirmektedir.
- Eski nesil cihazlar, 5G teknolojisine uyum sağlamakta zorluk yaşayabilecektir.

- 5G teknolojisi, çok sayıda cihazı bünyesinde barındırdığı için ağların aşırı kalabalıklaşmasına neden olmakta ve güvenlik risklerini artırabilecek niteliktedir.

Nesnelerin İnterneti (IoT)

Nesnelerin interneti (IoT) kavramı ilk olarak 1999 yılında MIT’da çalışan Kevin Ashton tarafından Radyo Frekansı Tanımlama Teknolojisi (RFID) üzerine gerçekleştirdiği sunumun başlığında kullanılmıştır (Ashton, 2009). Kavramın kullanımı, 2005 yılında Dünya Bilgi Toplumu Zirvesinde International Telecommunication Union (ITU) tarafından RFID ötesinde sensörler gibi diğer teknolojileri de kapsayacak şekilde genişletilmiş, tavsiye edilmiş ve yayınlanan “ITU Internet Reports the Internet of Things” raporu ile dünyaya duyurulmuştur (Zhang, 2011: 4109). Özellikle insanlar arasında mobil cihazların kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte her an ve her yerden internete bağlanabilme imkânı “*nesnelerin interneti*” vizyonunu geliştirmiş, nesnelerin interneti teknolojisine gösterilen ilgi hem akademik çalışmalarda hem de uygulamada giderek artmıştır (ITU, 2005). Bu kavrama olan ilginin her geçen gün artmasına ve kavramla ilgili birçok akademik çalışma yapılmasına rağmen kavramın özellikleri ve neleri kapsadığına ilişkin üzerinde uzlaşılan ortak bir tanım veya anlayış bulunmamaktadır (Atzori, 2010: 2788; Wortmann ve Flüchter, 2015: 221; Zhang, 2011: 4109; Li vd., 2015: 244). Örneğin; Haller vd., (2008: 2) nesnelerin internetini, fiziksel nesnelerin bilgi ağına sorunsuz bir şekilde bağlanabildiği ve fiziksel nesnelerin iş süreçlerinde aktif katılımcılar haline geldiği bir dünya; Sundmaecker vd., (2010: 43) fiziksel ve sanal “nesnelerin” kimliklere, fiziksel niteliklere ve sanal kişiliklere sahip olduğu ve akıllı arayüzler kullandığı standart ve birlikte çalışabilir iletişim protokollerine dayanan kendi kendini yapılandırma yeteneklerine sahip dinamik bir küresel ağ altyapısı; Hoffman ve Novak, (2015: 14) programlanabilir sensörler ve aktüatörler de dahil olmak üzere teknoloji ile gömülü olan ve internet ile kablosuz olarak iletişim kurma yeteneğine sahip fiziksel ortamdaki günlük nesneler ve cihazlar topluluğu; OECD (2016: 7) ise uygulama ve hizmetlerin fiziksel dünyayı algılayan ve onunla ara yüz oluşturan nesnelerden toplanan veriler tarafından yönlendirildiği bir ekosistem olarak tanımlamaktadır.

Nesnelerin interneti kavramındaki nesne terimi ile bir ağ ile birbirine veya doğrudan internete bağlanarak veri gönderip, alabilen tüm nesneler kastedilmektedir. Bir eşyanın

nesne olarak kabul edilebilmesi için bir kimliğe sahip olması, sensörünün bulunması ve bir ağa veya internete bağlanabilir olması gerekmektedir. Nesneler sahip oldukları çeşitli algılayıcılar aracılığıyla çevrelerini algılayabilmekte ve insanların yaşam ile çalışma şekilleri hakkında birçok veri elde edebilmektedir (Bahçekapılı, 2018: 220; Alan vd., 2018: 20). Nesnelerin veri alabilmesi ve topladıkları verileri gönderebilmesi için RFID, kablolu veya kablosuz sensörler, aktüatör ağları, Bluetooth, yakın alan etkileşimi vb. çeşitli teknolojilere sahip olması gerekmektedir (Atzori, 2010: 2788). Nitekim nesnelerin internetinin özünü çeşitli teknolojiler aracılığıyla nesnelerin birbirleriyle ve insanlarla bağlanmasını, nesnelerin birbiri arasında bilgi alışverişini ve iletişimini sağlamak oluşturmaktadır (Zhang, 2011: 4109). Nesnelerin birbirleriyle ve insanlarla iletişim kurması ya da bilgi alışverişinde bulunması sayesinde fiziksel dünya ve onun bilgi sistemlerindeki görünümü olan sanal dünya arasındaki boşluk çeşitli nesneler aracılığıyla doldurulmaktadır (Haller, 2008: 1; Wortmann ve Flüchter, 2015: 222; Hoffman ve Novak, 2015: 6).

Nesneler tarafından edinilen ve çeşitli teknolojiler aracılığıyla bir ağa ya da makineye aktarılan veriler işlendikten sonra insanlar veya işletmeler için faydalı bilgiler haline dönüştürülmektedir. Bir başka deyişle nesnelerin interneti teknolojisi ile tek veya birçok nesneden elde edilen veriler birleştirilerek bireyler ve kurumlar için “*değer*” üretilmektedir (Alan vd., 2018: 297). Nesnelerin interneti teknolojisi ile verilerin elde edilmesi, depolanması ve işlenerek “*değer*” üretilmesi süreçleri sensör, veri, makineden makineye iletişim ve bulut olmak üzere dört temel unsurun yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Bu unsurların birleşimi makine öğrenimini, uzaktan kontrol, akıllı sistemler ve otonom makineleri ortaya çıkarmaktadır. Örneğin; sensörler yardımıyla çok sayıda nesneden veri elde edilerek makinelere iletilmekte, iletilen veriler bulutta depolanmaktadır. Bulutta depolanan veriler makine öğrenimi teknikleriyle işlenerek faydalı bilgiler haline getirilmektedir (OECD, 2016: 9-10).

Nesnelerin interneti teknolojisi henüz yeni bir teknoloji olmasına rağmen insanların gerek iş gerekse günlük yaşamlarında karşılaştıkları birçok sorunu çözüme kavuşturduğu için şimdiden birçok alanda uygulama kabiliyeti bulmaktadır (Wortmann ve Flüchter, 2015: 221). Örneğin ulaşım ile ilgili olarak uçak tribünleri, sürekli olarak veri toplamakta ve bir sorun ortaya çıktığında anında bunu bakım ekibine iletmektedir. Uçak indiğinde bakım ekibi

sorunla ilgili bilgi sahibi olduğu için gerekli onarım parçaları hazır şekilde arızaya müdahale ederek gecikmeleri en aza indirmektedir (OECD, 2019a: 19). Kronik hastalıkları bulunan kişilerin kalp atış hızını, glikoz düzeyini ölçerek anında hastaların uyarılarak ilaçlarının kullanılması veya hastaneye götürülmesi, hastanın sindirim sisteminde dolaşan ve görüntüleri bir bilgisayara ileten kablosuz veri iletişim özelliklerine sahip hap şeklindeki bir mikro kamera kullanarak gerçekleştirilen “kapsül endoskopi” sağlık sektöründeki uygulamalara olarak gösterilebilecek niteliktedir (McKinsey Global Institute, 2013: 54). Tarım sektöründe toprağa yerleştirilen algılayıcılarla ürünün durumu takip edilerek en ideal sulama miktarı otomatik olarak sağlanabilmektedir. Yine insanların evlerindeki ısınma tercihlerini otomatik olarak algılayan ve ısı düzeyini otomatik olarak ayarlayan akıllı sayaçlar sayesinde enerji tasarrufu yapılabilmektedir (Bahçekapılı, 2018: 228).

Nesnelerin interneti teknolojisi daha çok benimsenmesine bağılı olarak günlük hayatın her alanında uygulanan bir teknoloji haline dönüşmektedir. Bu konuda nesnelerin interneti teknolojisinin hem bireylere hem de işletme veya kurumlara sağladığı faydaların önemli bir payı bulunmaktadır. Bu kapsamda nesnelerin interneti teknolojisinin faydalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Nesnelerin interneti, bireylerin gündelik yaşamlarındaki alışkanlıklarını, genel eğilimlerini kontrol altında tutarak yaşam kalitelerini artırmaktadır. Örneğin; giyilebilir cihazlar, hasta bireylerin glikoz düzeyi hakkında bilgi vererek ilaçlarını kullanmaları hususunda uyarıda bulunmaktadır. Akıllı sistemler bireylerin evlerindeki elektrik, doğalgaz, su gibi ev içi sistemleri kontrol etmekte bireylerin giderlerini düzenleyerek tasarruf etmelerini sağlamaktadır (Alan vd., 2018: 304).
- Kurum ve işletmeler, faaliyetleri hakkında çok sayıda veri elde edebilmektedir. Elde edilen verilerin analizi, kaynakların daha doğru kullanılması, bilinçli satın alma kararı verilmesi ve değişen ekonomik şartlara daha hızlı yanıt verilmesi imkânı sağlamaktadır (OECD, 2016: 11). Ayrıca iş süreçleriyle ilgili işletme faaliyetlerinin performansı ölçülerek verimsiz süreçler hızlıca tespit edilebilmekte, bu sayede kurum veya işletmeler iş süreçlerini verimli hale getirerek rekabet avantajı elde eder (Haller vd., 2008: 3).

- Nesnelerin interneti teknolojisi ürünlerin yaşam döngüsü veya tedarik zincirindeki konumu ve durumunun izlenmesine olanak tanımaktadır. Bu sayede pek çok faydası ortaya çıkmaktadır. Örneğin; işletmeler, ürünlerin envanterdeki veya raflardaki fiziksel durumları hakkında anlık bilgiler elde edebilmektedir. Envanterlerin izlenmesi stokların tükenmesi veya aynı üründen aşırı envanter oluşturulmasını önleme fırsatı vererek üretim tesisinin de optimum bir şekilde kullanılmasını sağlayabilmektedir. Raflardaki durum takip edilerek raflar boşalmadan raf yenilenmeleri sağlanarak müşteri taleplerine anında cevap verilebilmektedir. Yine ürünlerin taşınması sürecinde ürünlerin fiziksel durumları ve koşulları takip edilir. Bozulan ürünler varsa bunlar kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Ayrıca taşıma sırasında ürünün zararlı çevresel koşullara maruz kalmaması için sıcaklık, nem oranı gibi verileri inceleyerek uygun ortamın oluşturulması sağlanabilmektedir (Haller vd., 2008: 6; McKinsey Global Institute, 2013: 52-53).
- Girişimciler, nesnelerin interneti sayesinde her zaman her yerden veri elde edip değer üreterek yeni iş modelleri veya yeni üretim şekilleri geliştirebilmektedir. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde biri çamaşır temizleme sistemleri, biri güvenli bağlantı ve bulut bilişim ve biri de veri filtreleme ve ara yüz tasarımı iş kolunda olan üç şirket nesnelerin interneti temelli bir iş modeli geliştirmiştir. Bu üç şirket, ortak çamaşır yıkama odaları bulunan otellerde, çamaşırhanelerde, yurt gibi yerlerde kullanılabilecek bağlı çamaşır makineleri sistemi kurmuşlardır (Alan vd., 2018: 306; McKinsey Global Institute, 2013: 52).

Nesnelerin internetini teknolojisinin bireyler ve kurumlar açısından ortaya çıkardığı faydalarının yanında çözüme kavuşturulması gereken sorunları da bulunmaktadır. Bu sorunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- Nesneleri birbirine ve internete bağlamak için RFID, sensörler, aktüatörler gibi birçok farklı teknolojilerden yararlanılmaktadır. Bu teknolojilerin her birinin kendine özgü çalışma standardı bulunmaktadır. Aynı zamanda bazı teknolojilerin standartları birbiri ile rekabet içerisindedir. Dolayısıyla nesnelerin birlikte çalışabilirliğini sağlayabilmek için teknolojilere ilişkin evrensel standartların oluşturulması gerekmektedir (Li vd., 2015: 255-256; OECD, 2015a: 62).

- Nesnelerin interneti sayesinde birbirinden bağımsız çok sayıda veri ortaya çıkmaktadır. Bu durum verilerin depolanmasını ve faydalı veriler haline getirilmesini zorlaştırmaktadır (Bahçekapılı, 2018: 225).
- Nesnelerin interneti teknolojisi aracılığıyla kişilere ve/veya işletmelere ilişkin kişisel ve/veya ticari bilgiler elde edilebilmektedir. Dolayısıyla bu verilerin gizliliğinin sağlanması oldukça önemlidir. Çünkü kişi veya işletmelerde verilerin güvenli bir şekilde saklanamayacağına ilişkin oluşabilecek olumsuz bir yargı, nesnelerin interneti teknolojisinden beklenen faydalara ulaşamamasına neden olmaktadır (OECD, 2016: 17; Zhang, 2011: 4112).
- Nesnelerin interneti teknolojisinde çok sayıda nesneden veri elde edilmektedir. Bu durum bir nesnedeki güvenlik açığından yararlanarak tüm nesnelere yönelik siber saldırıların gerçekleştirilmesi kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla nesnelerin interneti teknolojisi ciddi güvenlik sorunları ortaya çıkarabilmektedir (Atzori, 2010: 2801; OECD, 2016: 17-18; Zhang, 2011: 4112). Örneğin; akıllı ev sistemlerine yapılacak siber saldırılar sonucunda özel hayatın gizliliğine ilişkin bilgiler edinilebileceği gibi elektrik, doğalgaz sistemlerinde oynama ile yaralanma veya ölümle sonuçlanabilecek sorunlar ortaya çıkarılabilecek niteliktedir. Yine giyilebilir cihazlara yapılacak siber saldırı sonucunda kişilere ait kredi ve/veya banka kartı bilgileri çalınabilmektedir (Bahçekapılı, 2018: 226).

Bulut Bilişim

Teknolojik ilerlemeler, toplumun her an ve her yerden bilgiye erişimine imkân sağlayarak bilgi toplumunu ortaya çıkarmıştır. Bilgi toplumunun oluşması ile bilginin elde edilmesi, depolanması, işlenmesi, yönetilmesi ile bilişim hizmetleri önem kazanmıştır. Başlangıçta bilişim ihtiyaçları, sadece büyük şirketlerin ve belli kamu kurumlarının sahip olduğu ana bilgisayarlar tarafından sağlanırken bu ihtiyaç, işlemci ve bellek fiyatlarının düşmesiyle birlikte kişisel bilgisayarlarla karşılanmaya başlanmıştır. Kişisel bilgisayarlar arasında kaynak paylaşımı ve bilgi işlem hızının artırılması için yerel alan ağları kurulmuş, bağlantı hızının artması ve maliyetlerinin düşmesiyle de yerel alan ağları (LAN) geliştirilerek geniş ağ bağlantısı (WAN) oluşturulmuştur (BİT, 2013: 4-5). Böylece bilginin elde edilmesi ve aktarılması süreci hızlanmış ve internet temelli iş modelleri artış

göstermiştir. Kamu ve özel sektör, bilişim teknolojilerinin imkânlarından yararlanmak için bilişim teknoloji sistemlerine ilgi göstermiş ve büyük yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Ancak teknolojik gelişmelerle birlikte büyük miktarda verinin ortaya çıkması, kamu ve özel sektör açısından bilişim sistemlerinin yönetimini zorlaştırmış ve bilişim sistemlerini giderek önemli bir maliyet unsuru haline getirmiştir. Bu durum bilişim ihtiyaçlarının ve yönetiminin daha kolay ve daha uygun maliyetle yönetilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Buna ilişkin olarak da bulut olarak ifade edilen bulut bilişim teknolojisi önerilmiştir (Zhou vd., 2010: 105).

Bulut bilişim, kavramsal olarak literatürde farklı şekilde tanımlanmasına rağmen ABD Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü (NIST) tarafından yapılan tanım sıklıkla kullanılmaktadır (Jadeja ve Modi, 2012: 877; Chen ve Zhao, 2012: 647; Puthal vd., 2015). Bu tanıma göre bulut bilişim, *minimum yönetim çabası veya hizmet sağlayıcı etkileşimi ile hızla sağlanabilen ve serbest bırakılabilen, ortak bir yapılandırılabilir bilgi işlem kaynakları havuzuna her yerden, uygun, isteğe bağlı ağ erişimi sağlayan bir modeldir* (Mell ve Grance, 2011: 2). Başka bir tanıma göre bulut bilişim, paylaşılan fiziksel ve sanal kaynakları kullanarak bilgi işlem, depolama, yazılım ve veri yönetimini içerebilen standartlaştırılmış, yapılandırılabilir, isteğe bağlı ve çevrimiçi bilgisayar hizmetlerinin sağlanmasıdır (OECD, 2015b: 59). Diğer bir tanıma göre ise dinamik olarak ölçeklenebilir ve genellikle sanallaştırılmış kaynakların internet üzerinden bir hizmet olarak sunulduğu yeni bir bilgi işlem türüdür (Furht, 2010: 3).

Bulut bilişim, hizmetleri sunan sistemin fiziksel konumu ve yapılandırması hakkında son kullanıcı bilgisi gerektirmeyen hesaplama, yazılım, veri erişimi ve depolama hizmetleriyle ilgilenmektedir (Jodeja ve Modi, 2012: 877). Bulut terimi kelime anlamı itibariyle uzaktaki sanal özel bir ağı ifade etmekte ve kullanıcılar bulundukları yerden internete bağlanabilen herhangi bir cihaz aracılığıyla buluta bağlanarak bulut hizmetlerinden yararlanabilmektedir (Tayaksi vd., 2016: 72). Kullanıcılar video, resim, Taşınabilir Belge Biçimi (pdf) gibi çeşitli verileri yüksek hızda buluta aktarıp güvenli bir şekilde depolayabilmektedir. Bulut bilişim depolama kapasitesi istenildiği zaman artırılabilirdiği için depolama kapasitesinin dolması gibi bir sorunla karşılaşmamaktadır (Çelik, 2021: 440). Ayrıca bulut bilişimde kullanıcıların erişimine izin verilen bilgiler tek bir yerde

depolanmamaktadır. Bunun yerine bilgiler, buluta erişim izni bulunan herkesin kullanımına açık olan ağa bağlı bilgisayarlarda tutulmaktadır. Sistem, kullanıcıların veri ve yazılarını diğer kullanıcıların bilgisayarlarına kopyalamaktadır. Her kullanıcı sadece gerektiğinde tüm verilerin depolandığı bilgisayar kaynağına erişebilmektedir. Bu sayede kullanıcıların bilgisayarlarının arızalanması durumunda verilerin kaybolmasının önüne geçilmektedir (OECD, 2015b: 59).

Bulut hizmetlerinin ölçeklenebilir özelliği kullanıcılara, bilişim hizmetlerini doğrudan satın almak yerine *kullandıkça ödeme* imkânı sunmaktadır (BİT, 2013: 3). Kullanıcılar bulut hizmetlerine internet üzerinden ağa bağlanarak erişebildikleri için kullanıcıların yazılım ve donanım hizmetlerini bilgisayarlarına kurmalarına, bakım ve onarım sorunlarıyla uğraşmalarına ve sabit maliyetlere katlanmalarına gerek kalmamaktadır (Jadeja ve Modi, 2012: 879). Ayrıca bulut bilişim teknolojisinde bulutta yer alan ağ sürekli olarak kendini güncellediği için kullanıcıların yeni veya farklı bilişim teknolojilerine ihtiyaç duyması halinde tekrar tekrar yatırım yapmasına gerek kalmamakta sadece servis sağlayıcı firma ile anlaşmasını yenilemesi yeterli olmaktadır (Tayaksi, 2016: 72). Dolayısıyla bulut bilişim teknolojisi, sanal depolama, ağa bağlı erişim, kullandıkça ödeme, kolay yönetim özelliği sayesinde yapay zekâ, otonom makineler, büyük veri, 3D baskı gibi diğer dijital teknolojileri kolaylaştıracak şekilde bilgi işlem kaynaklarının kullanılabilirliğini, çeşitliliğini, satın alınabilirliğini, kapasitesini ve her yerde bulunabilirliğini artırmaktadır (OECD, 2019a: 19).

Bulut bilişim, kullanıcılara hem bilişim teknolojilerini daha kolay ve daha düşük maliyetle yönetme fırsatı tanımakta hem de hazır olarak sunulan hizmetler yoluyla yeni uygulamaların, iş modellerinin ve ürünlerin geliştirilmesine zemin hazırlamaktadır (Tayaksi vd., 2016: 72). Bu bağlamda bulut bilişimde çeşitli hizmet sunum modelleri bulunmasına rağmen en fazla yazılım, platform ve alt yapı hizmetleri kullanılmaktadır (Mell ve Grance 2011: 2).

Hizmet Olarak Altyapı (IaaS), bulut bilişimin en altta bulunan katmanını ifade etmektedir. Altyapı katmanında kullanıcılara sunucu, depolama, ağ bileşenleri ve diğer temel

bilişim hizmetleri alt yapısı sunulmaktadır. (BİT, 2013: 9). *Hizmet Olarak Platform (PaaS)*, kullanıcıların kendilerine özgü uygulama ve iş modelleri oluşturabilmesi için servis sağlayıcı tarafından gerekli teknolojik alt yapı ve tamamlayıcı servislerin sunulmasıdır (Mell ve Grance, 2011: 2). *Hizmet Olarak Yazılım* ise servis sağlayıcıların kendi platformları üzerinde çalışan yazılımları hizmet olarak sunmasıdır. Kullanıcılar, yazılım hizmetlerini internet üzerinden çeşitli cihazlar aracılığıyla erişim sağlayarak kullanmaktadır. Dolayısıyla yazılım hizmetlerinden yararlanmak için bilgisayarların yazılım programı yüklemelerine veya çalıştırmalarına gerek kalmamaktadır (Yıldız, 2009: 8; Seyrek, 2011: 704). Bu sayede kullanıcılar, yazılım ve lisans ücreti gibi yatırım maliyetlerine katlanmadan yazılım hizmetini kullandıkça ödeme yaparak bilişim hizmetlerinden düşük maliyetle yararlanmaktadır. Aynı zamanda kullanıcılar, yazılım hizmetinin bakım, onarım, kurulum vb. gibi sorunlarla da karşılaşmamaktadır (Çelik, 2021: 442; Aytekin vd., 2016: 51).

Bulut bilişim hizmet modelleri, maliyet, güvenlik, ölçeklenebilirlik açısından farklı özelliğe sahip genel, özel, hibrid ve topluluk olmak üzere dört farklı kurulum şekline sahiptir (Puthal vd, 2015). Bu kurulum şekilleri; *Genel Bulut*, servis sağlayıcı tarafından dışarıdan yönetilen, isteyen herkesin internet üzerinden erişim sağlayarak bulutta yer alan hizmetlerden yararlanabildiği bulut türüdür. Genel bulut kullanımı herkese açık olduğundan kullanıcılardan düşük ya da hiç ücret talep edilmemektedir (Turan, 2014: 303-304). *Özel bulut*, bulut bilişimin veri, güvenlik, depolama, hizmet kalitesi gibi sağladığı avantajlardan etkin bir şekilde yararlanmak amacıyla sadece belli bir kurum ve kuruluş için özel olarak oluşturulan bulut türüdür. Kurum özel bulutu, kendi personeli aracılığıyla kurup yönetebileceği gibi bulut sağlayıcı tarafından da kurulup yönetimi sağlanabilmektedir (Yıldız, 2009: 9). *Hibrid Bulut* Hem genel hem de özel buluta ait özellikleri taşıyan bir bulut türüdür (Furht, 2010: 7). Buna örnek olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kendi ile ilgili gizli kalması gereken bilgileri özel bulutta, tüm mükelleflerin yararlanabileceği bilgileri genel bulutta tutması gösterilebilir. *Topluluk Bulutu*, birden fazla kurum veya şirketin buluttan alınan hizmeti ortak olarak kullanmasıdır (Aytekin vd., 2016: 51).

Bulut bilişim teknolojisinin kullanıcılara sunduğu birçok avantaj bulunmaktadır. Bu avantajlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Bulut bilişim, kullanıcılara maliyet avantajı sağlamaktadır. Çünkü bulut uygulamalarına internet üzerinden erişim sağlanmakta ve kullandıkça ödeme yapılmaktadır. Bu sayede kurum veya işletmeler, bilişim sistemlerinin kurulacağı fiziki bir yere ihtiyaç duymadıkları için sabit yatırım maliyetleri azalmaktadır. Ayrıca kurumların bilgi teknoloji sistemlerine ilişkin depolama alanı, enerji harcamaları ve personel ihtiyacı da azalmaktadır. Böylece bilişim hizmetlerinden önemli miktarda tasarruf edilerek elde edilen kaynak, farklı alanlara aktarılabilmektedir (Seyrek, 2011: 705).
- ✓ Bulut teknolojisi kullanıcılara esneklik sağlamaktadır. Kullanıcılar internet bağlantılı cihazlar aracılığıyla her zaman ve her yerden buluta erişim sağlayabilmektedir. Bu durum kurum ve işletmelere, mekândan bağımsız bir şekilde dünyanın çeşitli yerlerinden personele sahip olma ve faaliyetlerini yürütme esnekliği sağlamaktadır. Ayrıca bulut teknolojisinde depolama sorunu yaşanmamaktadır. Kurumlar, faaliyetlerindeki artışa veya azalışa bağlı olarak depolama ihtiyaçlarını istedikleri zaman artırabilme veya azaltabilme imkânına sahip olmaktadır. Bu da kurumlara kaynaklarını iş durumlarına göre dağıtabilme esnekliği tanımaktadır (Atan, 2020: 752-753).
- ✓ Buluta erişim sağlamak için internet bağlantısına sahip basit bir web tarayıcısının yeterli olması ile donanım ve yazılımlara ilişkin bakım ve onarımların servis sağlayıcı tarafından yapılması, bilişim hizmetlerinin yönetimini kolaylaştırmaktadır (Jadeja ve Modi, 2012: 879).
- ✓ Bulut bilişim, birey ve kurumlara verilere ulaşım, depolama, yedekleme ile güvenli ve kaliteli hizmet sunma garantisi vermektedir (Seyrek, 2011: 706). Çünkü bulut bilişim, kendisini sürekli olarak güncellediği için kullanıcılara her zaman en yeni bilişim teknolojisi altyapısı sunmaktadır (Tayaksi vd., 2016: 72).

Bulut bilişimin sağladığı avantajlar sayesinde birçok Turkcell Bulut, Amazon, Google Drive, Microsoft Azure gibi birçok bulut tabanlı uygulamalar söz konusudur. Ancak bulut bilişim sistemi yeni bir teknoloji olması nedeniyle çözülmesi gereken birçok dezavantaja sahiptir. Bu dezavantajlar aşağıdaki gibidir:

- İnternet bağlantısı bulunmayan yerlerde bulut teknolojisinden yararlanılamamaktadır. Ayrıca internet bağlantısı zayıf olması durumunda da sistemde aksamalar yaşanmaktadır (Tayaksi vd, 2016: 72; Atan, 2020: 755).
- Bulut bilişim uygulamalarında kullanıcı sayısı arttıkça sistemin güvenliğini sağlamak zorlaşmaktadır. Çünkü bir cihazdaki güvenlik açıkları sistemdeki tüm bilgileri siber saldırılara açık hale getirmektedir (Seyrek, 2011: 706).
- Bireyler ve işletmeler kendileri ile ilgili kaybolmasını istemedikleri kişisel ve/veya ticari bilgilerini bulutta depolamaktadır. Ancak kullanıcıların kendi bilgileri dışında diğer kişi ve kurumlara ait bilgilerinde aynı yerde depolanması ve kullanıcıların birbirlerinin bilgilerine ulaşma ihtimali, gizlilik sorununu ortaya çıkarmaktadır. Kişisel ve ticari bilgilerin gizliliğin sağlanmasında kullanıcılarda oluşabilecek olumsuz yargı, bulut bilişimden beklenen faydaların elde edilememesine neden olabilmektedir.
- Kullanıcılar, depolanan verilerinin nerede ve hangi bilgisayarda saklandığını bilmemektedir. Buna karşılık, veri gizliliği ve güvenliğine ilişkin yasal hükümler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu nedenle kullanıcıların ikamet ettikleri ülke dışında farklı bir ülkede verilerin depolanması verilerle ilgili yasal hükümlerin yerine getirilmesi konusunda çeşitli sorunlar ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin, herhangi bir ülkedeki yasalar verilerin ülke sınırları dışına çıkarılmasını yasaklayabilmektedir. Verilerin incelenmesi açısından incelemenin hangi ülkenin yetki alanı içerisine girdiği ile elde edilen verilerin dijital delil olarak kabul edilip edilmeyeceği ya da verilerin kaybolması veya çalınması durumunda yasal hakların hangi ülkeden talep edileceği bir başka sorunu gündeme getirmektedir (Atan, 2020: 755; McKinsey Global Institute, 2013: 67).

Yapay Zeka

Yapay zekâ kavramı, insanın kendisi gibi düşünebilen ve hareket edebilen varlıklar oluşturması hayali ile ortaya çıkmıştır. İnsanoğlu, kendisi gibi varlıklar oluşturmaya çalışırken insanın düşünmesi ve hareket etmesi beyin fonksiyonları aracılığıyla gerçekleştiği için beynin çalışma şeklini öğrenmeye çalışmıştır (Adalı, 2017: 8). Bu kapsamda yapılan

araştırmalarda insana özgü olan zekâ kavramıyla karşılaşılmış ve insan zekâsı anlaşıldıkça yapay zekâ çalışmaları da gelişmiştir.

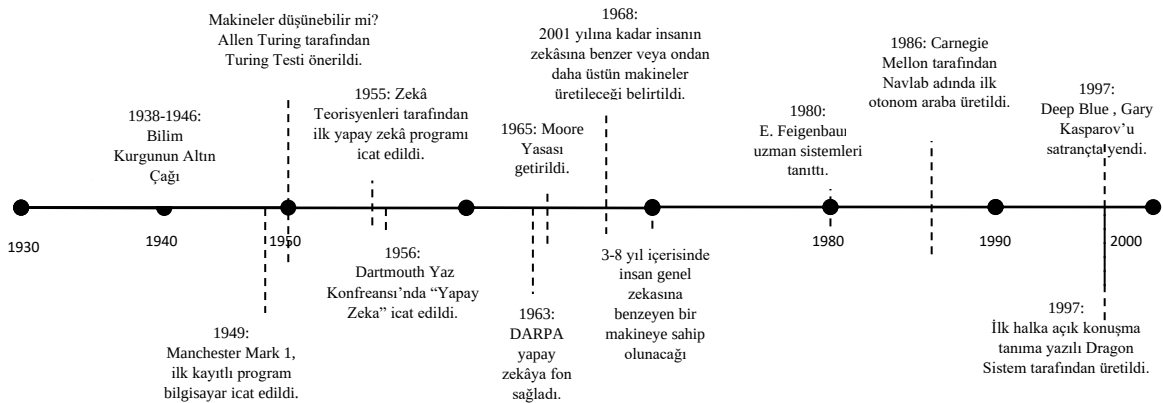
Yapay zekâ çalışmalarının başlangıcı çok eski tarihlerdeki otomatlara kadar götürülebilirse de modern anlamda yapay zekâ çalışmaları II. Dünya Savaşı sonrasında yapılan çalışmalarla önem kazanmıştır. 1943 yılında McCulloch ve Pitts beyindeki nöronların temel yapısı ve işleyişini dikkate alarak herhangi hesaplanabilir işlemi yapabilecek yapay nöron modeline sahip bir makine önermiştir. 1950 yılında Minsky ve Edmonds tarafından ilk sinir ağı bilgisayar kurulumuştur. Yine 1950 yılında Shannon tarafından satranç oynayabilen bilgisayar sistemi önerilmiştir. Bu dönemde yapay zekâ olarak gösterilebilecek daha birçok çalışma örneği yapılmasına ve çalışmaların çoğu bilgisayarları programlama ile ilgili olmasına rağmen yapay zekânın temelleri esasen Alan Turing tarafından yapılan çalışmalara dayandırılmaktadır (Russell ve Norvig, 2010: 17; McCharty, 2007: 4).

Alan Turing, 1950 yılında yayınladığı “Bilgi İşlem Makineleri ve Zekâ” başlıklı çalışmasında “makinelere düşünebilir mi?” sorusunun cevabını aramış ve buna ilişkin olarak bir yöntem geliştirmiştir. Turing testi olarak da ifade edilen bu yöntem bir insan başka bir insan ve makineyle etkileşime giriyor ve insan ile makineyi birbirinden *ayırt edemiyorsa* makinenin düşünebildiği ve zeki olduğu varsayımına dayanmaktadır (Haenlein ve Kaplan, 2019: 7). Turing, yapay zekâ ile ilgili çalışmalarını en iyi makineler yapmaktan ziyade bilgisayarları programlayarak zeki davranışlar gösterebileceği üzerine inşa etmiştir (McCharty, 2007: 4).

McCharty, Turing’in izinden giderek düşünen bir bilgisayar oluşturulabilmesi için bu alanda çalışmalar yapan kişileri bir araya getirmek adına 1956 yılında Dartmouth Koleji bünyesinde bir çalıştay düzenlenmesi önerisinde bulunmuştur. Yapay zekâ kavramı da ilk olarak 1955 yılında McCharty tarafından çalıştayın düzenlenebilmesi için verilen resmi yazı da kullanılmıştır. Başta Claude Shannon, Ray Solomonof, Marvin Minsky olmak üzere alanında uzman on kişilik bir ekip tarafından bilgisayarların zeki davranışlar göstermesi olasılığı tartışılarak yapay zekâ teknolojisinin temellerinin atıldığı bu çalıştay, yapay zekânın

doğum yeri olarak kabul edilmektedir (Russell ve Norvig, 2010: 17; Say, 2020: 85-86; Adalı, 2017: 9). 1970’li yıllara gelindiğinde ise ABD kongresi yapay zekâ harcamalarını eleştirmiş ve İngiliz matematikçi Lighthill yapay zekâ fikrinin fazla iyimser olduğuna dair rapor yayınlamıştır (Haenlein ve Kaplan, 2019: 7-8). Yapay zekâ çalışmalarına yönelik eleştirilerden ülkelerde etkilenmiş ve yapay zekâ çalışmalarına fon aktarmaktan vazgeçmişlerdir. Yapay zekâ çalışmalarına yönelik bu karamsar bakış ve fonsuzluk dönemi “*Yapay Zekâ Kışı*” olarak adlandırılmıştır (Russell ve Norvig, 2010: 24; OECD, 2019b: 20; Coşkun ve Gülleroğlu, 2021: 949). 1990’lı yıllara gelindiğinde yapay zekâ kışı, veri depolama ve hesaplama gücündeki gelişmelerle birlikte sona ermiş ve yapay zekâ çalışmaları yeniden gündeme gelmiştir (OECD, 2019b: 21). Özellikle 1997 yılında International Business Machines (IBM) şirketi tarafından üretilen Deep Blue adlı yapay zekâ sisteminin dünya satranç şampiyonu Gary Kasparov’u mağlup etmesi yapay zekâ çalışmalarına olan önemi ve ilgiyi arttırmıştır. 2000’li yıllarda ise Google, Netflix, Uber, Spotify Amazon vb. gibi önemli firmalar yapay zekâ sistemlerini kullanmaya başlamış ve günlük hayatın birçok alanında da yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı yaygınlaşmıştır (Borek ve Prıll, 2021: 29). Yapay zekâ çalışmalarının tarihsel gelişimine ilişkin yapılan açıklamalar doğrultusunda yapay zekâ çalışmalarının kısa tarihi Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Yapay Zeka Çalışmalarının Kısa Tarihi (1930-2000)



Kaynak: (OECD, 2019b: 20)

Yapay zekâ kavramının “*yapay*” ve “*zekâ*” olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Yapay yönü kelime anlamı itibarıyla “*doğal olmayan*” veya “*insan yapımı olan*” her şeye atıfta bulunmakla birlikte makine, bilgisayar veya sistemler gibi terimlerin kullanımıyla

ilişkilendirilmektedir (OECD, 2019c: 11). Zekâ yönü ise zekânın tüm yönleri keşfedilmediği için halen üzerinde tartışılan bir kavramdır. İnsan dışında bir varlığın zekâyâ sahip olup olmadığı konusu tartışılmakla birlikte insan dışında bir varlıkla ilişkilendirilebilen bir zekâ tanımı henüz yapılmadığı için zekânın insana özgü olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık, henüz insan zekâsı da tüm yönleriyle açıklığa kavuşturulamamıştır (McCharty, 2007: 1). Aynı zamanda zekâ, eğitim, öğrenme ve çevresel faktörlerden etkilenerek geliştirilebilmektedir. Dolayısıyla insan zekâsı da kişiden kişiye farklılık gösterebilmekte insanın aldığı eğitim, öğrenme ve çevresel faktörlere göre insanların farklı zekâ türlerine sahip olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca ne tür davranışların “zeki” olarak kabul edileceğinin sınırı tam olarak çizilememekte zeki olarak kabul edilen bir davranış bilim ve teknolojiye bağlı olarak zamanla sıradan bir davranış haline de dönüşebilmektedir (Adalı, 2017: 8-9). Zekâ kavramındaki bu karmaşıklık ve farklı bilim dallarının yapay zekâ kavramını kendi amaçları doğrultusunda ele alması, yapay zekâ kavramının kavramsal olarak tanımlanmasını güçleştirmektedir. Bu kapsamda literatürde yapay zekâ kavramına yönelik birbirinden farklı tanımların olduğu görülmektedir.

Yapay zekâ kavramını ilk kez kullanan McCharty (2007: 2) yapay zekâ kavramını zeki makineler, özellikle de zeki bilgisayar sistemleri yapma bilimi ve mühendisliği olarak tanımlamaktadır. Russell ve Norvig (2010: 2, viii) yapay zekâ tanımlarını rasyonel düşünebilen/hareket edebilen, insan gibi düşünebilen/hareket edebilen olmak üzere dört başlık altında sınıflandırmakta ve yapay zekâyı çevreyi algılayan ve eylemler gerçekleştiren araçların çalışması olarak açıklamaktadır. OECD (2019c: 11)’ye göre belirli bir insan tanımlı hedefler kümesi için gerçek veya sanal ortamları etkileyen tahminler, öneriler veya kararlar verebilen makine tabanlı bir sistemdir. PwC (2018: 3)’ye göre çevrelerini algılayabilen, düşünebilen ve bazı durumlarda öğrenebilen ve algıladıklarına ve hedeflerine yanıt olarak harekete geçebilen bilgisayar sistemleridir. Wirtz vd., (2019: 599) göre ise yapay zekâ, bir bilgisayar sisteminin algı, anlama, eylem ve öğrenme dâhil olmak üzere insan benzeri akıllı davranışları gösterme kabiliyetidir. Bu tanımlara karşılık, insan zekâsı yeni keşifleri içerisinde barındırmakta ve insan zekasının bilinmeyen yönleri keşfedildikçe yapay zekâyâ dair bilinenlerde yerini yeni bilinmeyenlere bırakacak gözükmemektedir.

Yapay zekâ çalışmalarının amacı ilk ortaya çıktığı dönemde bilgisayarların insana benzer zeki davranışlar göstermesini sağlamak olmuştur. Yapay zekâ çalışmalarının gelişmesiyle birlikte bu amaç ve uygulamalardan uzaklaşmış ve yapay zekâ kavramı sembolik bir şemsiye kavrama dönüşerek birçok alt çalışma alanına ayrılmıştır (Dick, 2019; Coşkun ve Gülleroğlu, 2021: 953) Bu çalışma alanları; makine öğrenimi, yapay sinir ağları, doğal dil işleme, robotik, dil tanıma, görüntü işleme, bulanık mantık ve uzman sistemlerden oluşmaktadır (Adalı, 2017: 10-13; Önder ve Saygılı, 2018: 636-638; Coşkun ve Gülleroğlu, 2021: 953). Bununla birlikte yapay zekâ çalışmaları farklı çalışma alanlarına göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. İnsan zekâsının düzeyi ve dayandığı bilim alanları dikkate alınarak yapılan sınıflandırmada yapay zekâ çalışmaları insan gibi algılayan, düşünen ve hareket eden şeklinde ele alınmaktadır. Katmanlarına göre yapay zekâ sınıflandırması Şekilde 3'teki gibidir (PwC, 2018: 7).



Şekil 3. Yapay Zekâ Türlerinin Sınıflandırılması

Kaynak: (PwC, 2018: 7)

Yapay zekâ teknolojisinin kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte toplum ve ekonomik yapı üzerinde bir takım olumlu ve/veya olumsuz yanları da ortaya çıkmıştır. Yapay zekâ teknolojisinin olumlu yanları şu şekilde belirtilebilir:

- Günlük hayatta yapılan birçok işin daha hızlı ve kolay bir şekilde yapılmasını sağlamakta ve insanların yaşam kalitesini artırmaktadır (Sariel, 2017: 22).
- Trafikte yaşanabilecek kaza risklerini en aza indirmektedir (Sariel, 2017; 22).

- İnsanlar tarafından ulaşılması zor ve/veya tehlikeli olabilecek alanlarda yapay zekâlı sistemler kullanılabilmektedir (Sariel, 2017: 22-23; IIA, 2017: 3; IBA, 2017: 15). Örneğin; Mars'ta yaşam olup olmadığı araştırılırken birçok yapay zekâlı robot kullanılmıştır.
- Verilerin elde edilmesi, işlenmesi, verilerin anlamlandırılması ve veriye dayalı politika oluşturulması gibi veri döngüsü işlemlerinin kısaltılmasını sağlamaktadır. Bu sayede daha fazla değer elde edilebilmektedir (IIA, 2017: 3; Saygılı, 2020: 27).
- Yapay zekâ teknolojisi, ekonomik büyümeyi doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde etkilemektedir. Doğrudan etkisi, yapay zekâ teknolojisini geliştiren veya üreten firmalarda gelir ve istihdam artışı sağlamasıdır. Dolaylı etkisi ise süreç ve kararlarında yapay zekâ sistemlerini kullanan firmalardan elde edilen verimlilik artışıdır (PwC, 2018: 7-8).
- Firmalar tüketiciler hakkında elde ettiği ve depoladığı verileri yapay zekâ teknoloji sayesinde daha hızlı ve daha kolay bir şekilde analiz ederek tüketici tercihlerine uygun ürün geliştirebilmekte ve mevcut ürünlerin çeşitliliği ile kalitesini arttırılabilmektedir. Bu sayede firmalar kârlarını ve pazar paylarını artırabilme imkânına kavuşmaktadır (PwC, 2018: 11-13).
- Yapay zekâlı sistemler, dış etkenlerden etkilenmeden tehlikeli ve zor işlerde yorulmadan uzun süreler çalışabilmektedir. Bu nedenle üretimde yapay zekâlı sistemlerin kullanılmasıyla işçilik süreleri ve üretim maliyetlerinden tasarruf sağlanmaktadır. Aynı zamanda yapay zekâlı sistemlerin dikkatleri dağılmadığı için insandan kaynaklanan hatalar da en aza indirilebilmektedir (IBA, 2017: 14-15).

Yapay zekâ teknolojisinin yukarıda sayılan olumlu yanlarının yanında olumsuz yanları da bulunmaktadır. Yapay zekâ teknolojisinin ortaya çıkarabileceği olumsuz yanlar ise şu şekildedir:

- Yapay zekâ teknolojisinin birçok faaliyette kullanılması durumunda insanların benlik bilincini olumsuz yönde etkileyeceği ileri sürülmektedir (İnce, 2017: 15).

- İnsanlığın geleceğini tehdit edeceğine yönelik olumsuz bir bakış açısı bulunmaktadır (Uyar, 2017: 18; İnce, 2017: 15).
- Yapay zekâ teknolojilerinin yapısında, insanlardan kaynaklanan hatalar nedeniyle tespit edilemeyen yanlışlığın bulunma riski söz konusudur (IIA, 2017: 3). Örneğin, Londra’da bir tıp okulunda iş başvuruları yapay zekâ ile değerlendirilmiş ve yıllar sonra sistem incelendiğinde yapay zekâ sisteminin kadınlara ve bazı ülkelere gelen doktorlara negatif ayrımcılık uyguladığı fark edilmiştir (Say, 2020: 153).
- Yapay zekâ teknolojilerinin yapısında da insandan kaynaklanan mantık hataları ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; bir navigasyon sistemindeki hata nedeniyle yapay zekâ, uçağı farklı bir piste veya pistin yanındaki çimenliğe indirmeye çalışabilmekte, hastanedeki bir bilgisayar edindiğı hatalı bilgilerle hastanın kanser olduğuna dair bir kanıya ulaşabilmektedir (İnce, 2018: 16).
- Yapay zekâ sistemlerinin vermiş olduğu kararlar, ahlaki anlamda insanlar tarafından sorgulanır nitelikte sonuçlar doğurabilmektedir (IIA, 2017: 3; Uyar, 2017: 19-20).
- Yapay zekâ teknolojisinin kullanımından veya üretiminden kaynaklı maddi manevi zararlar ortaya çıkabilmektedir (IIA, 2017: 3). Örneğin yapay zekâlı bir araç, bakımları yapılmadan veya bakımları yapılsa bile bir kazaya sebebiyet verebilecek niteliktedir. Böyle bir durumda yapay zekâlı sistemlerin *hukuki kişilikleri* bulunmadığı için sorumluluğun kime ait olduğuna ilişkin yasal düzenleme de bulunmamaktadır (Saygılı, 2020: 30).
- Üretimde insanların yerini yapay zekâlı sistemlerin alması, istihdam olanaklarının azalmasına neden olacaktır. Bu durum özellikle iş gücü, düşük vasıflı işlere dayanan ülkelere istihdam sorununu ortaya çıkarabilecektir (PwC, 2018: 7).
- Müşterilerin veya diğer ilgililerin yapay zekâ sistemlerini benimsememesi veya güvenmemesi söz konusu olabilmekte, bu durum yapılan yatırımın veya beklenen faydaların elde edilememesiyle sonuçlanabilmektedir (IIA, 2017: 3).

Yapay zekâ teknolojisi nispeten yeni bir teknoloji olduğu için yapay zekâ teknolojisinin kullanımı arttıkça ve bilinmeyen tüm yönleri keşfedildikçe birçok yeni olumlu özellikleri ortaya çıkabileceğı gibi olumsuz veya çözüme kavuşturulması gereken birçok yeni sorun da söz konusu olabilecektir.

Robot Teknolojisi

Robot kavramı ilk olarak 1921 yılında Çek kökenli yazar Karel Çapek tarafından yazılan “Rosumovi Umeli Roboti” isimli tiyatro oyununda kullanılmıştır. Bu oyunda robotlar, bir fabrikada köle anlamında kullanılan yapay insanları temsil etmektedir. Çek dilinde de robot kelimesi köle, angarya ve hizmetkârlık anlamına gelmektedir (Richards ve Smart, 2013: 3-4). Robot kavramı, otonom olarak veya önceden programlanmış görevleri yerine getirebilen, elektronik ve mekanik birimlerden oluşan, algılama yeteneğine sahip programlanabilir cihazlar şeklinde tanımlanabilmektedir (STM, 2021: 4).

Robotlar, fiziksel bir donanım ve o donanımı meydana getiren yazılım programından oluşmaktadır. Fiziksel bir donanıma sahip olmayan sadece yazılım tabanlı teknolojiler bot olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bir makinenin robot olarak kabul edilebilmesi için “Hisset-Düşün-Eyleme Geç” stratejisi üzerine kurulu üç temel bileşene sahip olması gerekmektedir. Bu bileşenler; çevredeki değişimleri hisseden veya algılayan *sensörler*, nasıl tepki verileceğine karar veren *işlemciler* veya *yapay zekâ* ile verilen kararlar doğrultusunda çevresindeki dünyada değişikliğe yol açan efektörlerdir (Ersoy, 2020: 5-6). Bu bileşenlere sahip makineler, bir bilgisayar yazılımı tarafından bağımsız olarak çalışabileceği gibi uzaktan bir operatörün kontrolü altında da çalışabilmektedir (Richards ve Smart, 2013: 5-6).

Robotlar ilk ortaya çıktıkları dönemde tek bir göreve odaklanan sabit mekanik destek sistemleri olmuşlardır. Özellikle bilgisayar yazılımları, sensörler ve arayüz teknolojisindeki gelişmelerle birlikte çevreyi algılayabilen, öğrenebilen ve karar verebilen çok daha gelişmiş robot sistemleri ortaya çıkmıştır (STM, 2021: 5). Bu gelişmiş robotlar, daha fazla hareketlilik, el becerisi, esneklik ve uyarlanabilirliğin yanı sıra insanlardan öğrenme ve insanlarla etkileşim kurma yeteneğine sahiptir. Hassas işleri yapabilmeleri için yüksek çözünürlüklü makine görüşü ile gelişmiş görüntü yazılımına sahiptirler. Aynı zamanda bu robotlar, gelişmiş motorlara sahip oldukları için daha hızlı ve daha hassas hareket edebilmektedir. Gelişmiş robotların sahip olduğu bu özellikler robotların potansiyel uygulama alanlarını artırmaktadır (McKinsey Global Institute, 2013: 69-70).

Robotlar, işlevlerine ve üretiliş amaçlarına göre insansı robotlar, endüstriyel robotlar, hizmet robotları, toplu programlanan sürü robotlar, insansız hava araçları (dronelar) ve nano robotlar olmak üzere farklı türlerde üretilebilmektedir. Bu robotlar, eğitim sektöründen sağlık sektörüne, ulaşım, üretim ve savunma alanından uzay araştırmalarına kadar birçok alanda insanların yerini alarak insanlar için sıkıcı, zor ve tehlikeli görevleri yerine getirmektedir. Örneğin, askeri hizmetlerde uzaktan kumandalı dronelar, bilgi toplama ve saldırı rollerinde kullanılmaktadır. Bu dronelar, tehlikeli durumlarda askerlerin yerini alarak bir bombayı imha etmekte veya ateş altında keşif yapabilmektedir (Richards ve Smart, 2013: 5-6). Sağlık hizmetlerinde hassas durumlarda cerrahi robotlar kullanılmakta ve cerrahi robotlar ameliyat sonrası komplikasyon görülme oranını düşürmekte ve daha hızlı iyileşme sağlayabilmektedir. Yine sağlık alanında robotların kullanımı, protez diş ve uzuv yapımında cihazların kalitesini ve kullanışlılığını önemli ölçüde artırabilmektedir (McKinsey Global Institute, 2013: 69-70). Üretim sürecinde ise yerlerinin temizliği, malzemelerin taşınması, boşalan rafların mağaza çalışanlarına bildirilmesi, etiketlere bakarak fiyatların doğruluğunun kontrol edilmesine kadar birçok yerde robotlardan yararlanılmaktadır (STM, 2021: 23).

Büyük Veri

Teknoloji ve internetin hızlı gelişimi sayesinde belgeler, e-posta adresleri, web siteleri gibi mevcut veri kaynaklarının yanında sensörler, ticaret platformları, sosyal medya platformları, arama motorları gibi birçok farklı kaynaktan yüksek hız ve hacimde veri elde edilmektedir. Çok geniş bir alandan yüksek hız ve hacimde elde edilen bu verilerin bilgisayar diskleri, bellekler ve harici diskler gibi geleneksel analitik sistemler tarafından depolanamaması ve/veya işlenememesi büyük veri kavramını ortaya çıkarmıştır. Literatürde büyük veri kavramı ile ilgili çeşitli tanımlar bulunmakla birlikte genel olarak büyük veri, geleneksel yazılım sistemleri tarafından işlenemeyen verileri ifade etmektedir (Nasser ve Tariq, 2015: 1). Başka bir deyişle büyük veri, yeni nesil teknolojiler kullanılarak büyük hacimli ve çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerin yönetilmesi ile verilerin toplum için değer oluşturması adına bir bilgi kaynağına dönüştürülmesidir (Matturdi vd., 2014: 136). Büyük veri kavramındaki “büyük” terimi sadece büyük verilerin hacimsel olarak büyüklüğüne vurgu yapsa da büyük veriyi oluşturan ve büyük veri olarak anımlandırılmasını ve tanımlanmasını sağlayan özellikler hacim, çeşitlilik, hız, gerçeklik

ve değerden oluşmaktadır (Katal vd, 2013: 404-405; Russom, 2011: 6-8; Aktan, 2018: 4; Eravcı, 2020: 95):

- *Hacim*: Verinin büyüklüğü ile ilgilidir. Teknolojinin gelişimiyle birlikte insanların yanında makinelerin de birbiri ile etkileşime geçmesi, çok büyük miktarda veriyi ortaya çıkarmaktadır. Verilerin her geçen gün büyüyerek artması nedeniyle verilerin mevcut veri tabanlarında depolanması ve işlenmesi zorlaşmaktadır (Aktan, 2018: 5).
- *Çeşitlilik*: Verilerin sensörler, akıllı cihazlar, sosyal medya gibi farklı kaynaklardan farklı tür ve şekillerde elde edilmesiyle ilgilidir. Elde edilen veriler arasında belli bir standart veya kural bulunmamakla birlikte veriler, genellikle yapısal, yarı yapısal ve yapısal olmayan olmak üzere üç şekilde toplanmaktadır (Russom, 2011: 7). Yapısal veriler, birbiri ile ilişkili ve anlamlı yani belli tür ve biçimde üretilen, depolanan ve işlenebilen verilerdir. Bu nedenle yapısal veri ile değer elde edilmesi diğer veri türlerine oranla daha kolaydır. Yarı yapısal veriler, belli tür veya biçimde üretilmekle birlikte yapılandırılmamış verileri de kapsamaktadır. Yapısal olmayan veri ise belli yapı veya formata sahip olmayan kitap, makale, belge, ses, video ve resim gibi verilerden oluşmaktadır (Aktan, 2018: 4). Dijitalleşmeyle birlikte üretilen verilerin önemli bir kısmı yapısal olmayan verilerdir. Ancak toplanan verilerin analiz edilerek anlamlı bilgiler haline dönüştürülmesi için verilerin belli yapı veya formata sahip olması gerekmektedir (Eravcı, 2020: 97.) Bu nedenle yapısal olmayan veriler veri madenciliği, metin madenciliği ve yapay zekâ gibi tekniklerle dönüştürülmekte ve işlenebilir hale getirilmektedir (Özçelik ve Aykan, 2020: 133).
- *Hız*: Verilerin akış hızı ile ilgilidir. Veriler, anlık ve sürekli olarak üretilmektedir. Üretilen verilerin faydalı bilgiler haline getirilmesi için aynı hızda işlenmesi gerekmektedir. Aksi halde veriler işlense bile elde edilen bilgiler, kullanıcılar için herhangi bir anlam ifade etmeyen faydasız bilgiler haline dönüşebilmektedir (Eravcı, 2020: 96-97).
- *Gerçeklik*: Elde edilen verilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgilidir. Verilerin karar alma süreçlerinde kullanılabilmesi için verilerin güvenilir ve doğru verilerden oluşması gerekmektedir (Rawat ve Yadav, 2020: 4). Ancak büyük veride çeşitli kaynaklardan yüksek hız ve hacimde veri elde edildiği için elde edilen verilerin doğruluğu ve güvenilirliği tartışmalıdır. Çünkü elde edilen veriler, taraflı, belirsiz

veya eksik olabilmektedir (Nasser ve Tariq, 2015: 3). Dolayısıyla eksik, taraflı ya da belirsiz verilerin işlenerek karar alma süreçlerinde kullanılması yanlış yorumlara ve uygulamalara yol açabilmektedir.

- *Değer*: Verilerin üretilme ve işlenme amacı ile ilgilidir. Büyük verinin amacı, çok sayıda karmaşık verinin işlenerek toplum veya ekonomi için kullanılabilecek değer haline dönüştürülmesidir (Aktan, 2018: 6).

Büyük veri, çeşitli kaynaklardan elde edilen çok sayıda karmaşık veriyi toplum veya ekonomi için kullanılacak değere dönüştürme imkânı sağlaması nedeniyle kamu yönetimi, iletişim, medya ve eğlence sektörü, sağlık hizmetleri, eğitim hizmetleri, ulaşım ve lojistik sektörü, enerji sektörü gibi birçok alanda uygulanmaktadır (Aksoy vd., 2017: 1916-1917; Aktan, 2018: 7-9; Eravcı, 2020: 100-104). Örneğin bankacılık sektöründe yapılan işlemlerle ilgili veriler analiz edilerek hırsızlık, yolsuzluk gibi olaylar önceden öngörülmekte ve önlenmektedir. Büyük verinin çeşitli alanlarda uygulanması ile birçok fayda elde edilebilmektedir. Bu faydalardan bazıları aşağıdaki gibidir (Avunduk ve Kızgın, 2020: 77-78):

- Tüketici tercihlerine uygun mal ve hizmet üretimini kolaylaştırmaktadır.
- İşletme veya kurumların iş süreçlerinde yaşanan sorunların daha hızlı tespitini sağlayarak verimliliği artırmaktadır.
- Karar alma süreçlerini iyileştirmektedir.
- İşletmelere maliyet avantajı sağlayarak rekabet imkânlarını artırmaktadır.
- Mali konulara ilişkin hileli durumların gerçek zamanlı tespitini sağlayarak riski en aza indirmektedir.

Büyük verinin kullanımı ile ilgili olarak ortaya çıkan birtakım zorluklarda bulunmaktadır. Bu zorluklardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- Büyük veri ile kişisel veriler de elde edilebilmektedir. Kişisel veriler çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerle birleştirildiğinde bireylere ait mahrem bilgilere ulaşılabilir. Ayrıca bireylere ait kişisel verilerin elde edilmesi sosyal

tabakalaşmaya neden olabilmektedir. Bu duruma bir bankanın müşterilerinden konum bilgisi talep ederek belli bölgede oturan müşterileri riskli gördüğü için bu bölgede oturan insanlara kredi kullandırmaması örnek gösterilebilir (Katal, 2013: 406; Matturdi, vd., 2014:139).

- Çeşitli kaynaklardan yüksek hızda büyük hacimli veri üretilmesi, güvenlik açıklarına neden olmaktadır. Çünkü büyük verilerin dağıtılmış yapısı verileri, daha karmaşık ve saldırılara karşı korumasız hale getirmektedir. Ayrıca büyük veri analizinde kullanılan yöntemler güvenlik açıkları düşünülmeden tasarlandığı için güvenlik sorunlarını artırmaktadır (Nasser ve Tariq, 2015: 6; Matturdi, vd., 2014:139).
- Büyük verinin temel özelliklerini oluşturan hacim, çeşitlilik, hız, gerçeklik ve değer aynı zamanda büyük verinin işlenmesi ve yönetilmesi ile ilgili zorlukları yansıtmaktadır (Rawat ve Yadav, 2020: 3-4).
- Geleneksel veri tabanları büyük miktarda veriyi depolama ve işleme de yetersiz kalabilmektedir (Katal vd., 2013: 406; Matturdi, vd., 2014: 138-139).

2.1.3. Dijitalleşme Sürecinin Ortaya Çıkardığı Yeni İş Modelleri Olarak Dijital Platformlar

Bilgisayar ve internet teknolojilerinin yanında blok zincir, nesnelerin interneti, bulut bilişim ve diğer dijital teknolojilerin toplum tarafından benimsenmesi, bireylerin günlük ekonomik alışkanlıklarında köklü değişimlere neden olmuştur. Geleneksel ekonomide faaliyette bulunan işletme veya şirketler de bireylerin günlük ekonomik alışkanlıklarındaki bu değişimlere cevap vermek ve dijital teknolojilerin sunduğu fırsatlardan yararlanmak amacıyla iş modellerinde dijital teknolojileri kullanmaya başlamıştır. Dijital teknolojilerin işletmelere veya şirketlere sunduğu fırsatlar, geleneksel ekonomideki işletmelerin iş modellerini değiştirmelerine ve yeni dijital platform tabanlı birçok iş modelinin ortaya çıkmasına imkân sağlamıştır. Dijital platformların ağ etkisi, itibar mekanizmaları ve veri analizi gibi sahip olduğu bu özellikler sayesinde zamanla ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmı dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmeye başlamıştır. Bu doğrultuda geleneksel ekonomide yapılan veya yapılamayan birçok faaliyet dijital ortama taşınarak dijital platformlar üzerinden yapılmaya başlanmış ve dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan kripto varlıklar gibi dijital varlıklarda dijital platformlar üzerinden ticarete konu edilmişlerdir.

Böylece ekonominin dijitalleşmesi sürecinde ortaya çıkan yeni iş modellerinin neredeyse tümünü kapsamına alan dijital platformlar, dijitalleşen ekonominin temel aktörlerinden biri haline gelmiştir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde dijitalleşmenin ortaya çıkardığı yeni iş modelleri, dijital platform tabanlı iş modelleri açısından incelenmiştir. Öncelikle çalışmada, dijital platform kavramına ve dijital platform tabanlı iş modellerinin sınıflandırmasına yer verilmiş ardından konunun daraltılması adına dijital platform tabanlı iş modellerini ayrı ayrı incelemek yerine dijital platformların temel özellikleri incelenmiştir.

Dijital Platformlar

Platform kavramı, genellikle dijital platformlara atıfta bulunmak için kullanılan yeni bir kavram olmasına rağmen geleneksel ekonomideki bazı iş modellerini de kapsayan geniş bir kavramdır (Oxera, 2021: 15; Karagülle, 2020: 5). Platformların sunduğu hizmetler, temelde ağ etkisinden yararlanarak pazarın iki tarafını bir araya getiren aracılık faaliyetlerinden oluşmaktadır. Geleneksel ekonomideki aracılık faaliyetlerinin yapıldığı çeşitli iş modellerinin kökeni, eski tarihlere kadar uzanmaktadır. Bu iş modellerine eski dönemdeki köy aracıları ve orta çağ pazarları daha yakın gelecekte ise gazeteler, telekomünikasyon ağları, fuar alanları, kredi kartı sistemleri, alışveriş merkezleri ve emlakçılık gibi aracılık faaliyetleri örnek gösterilebilir (Evans, 2017: 5; Täuscher, 2016: 8).

İnternet ve dijital teknolojilerin gelişmesiyle birlikte veri toplama, depolama ve analiz etme maliyetleri azalmış, geleneksel ekonomideki aracılık faaliyetleri veri ile dijital teknolojiler etrafında yeniden şekillenmiş ve çok sayıda yeni dijital iş modeli ortaya çıkmıştır (Evans, 2016: 2). Bu kapsamda yeniden şekillenen aracılık faaliyetlerini kavramsallaştırmak, özelliklerini doğru şekilde tespit etmek ve anlatımını kolaylaştırmak için yıllar içerisinde “çok taraflı pazarlar”, “çok taraflı platformlar”, “internet aracıları”, “paylaşım ekonomisi”, “elektronik ticaret”, “iş birliği ekonomisi” gibi farklı kavramlar önerilmiştir. Ancak bu öneriler zamanla çok sayıda kullanıcıyı bir araya getiren farklı türdeki iş modellerinin tümünü ifade etmede yetersiz kalmıştır (Karagülle, 2020: 4). Bu doğrultuda aracı kavramının yerine aracı veya bağlayıcının ötesine geçen, kullanıcıların faaliyetlerini gerçekleştirebilecekleri ve değer üretebilecekleri karmaşık bir hizmet ağından ortak bir alt yapının sağlanmasına kadar uzanan bir role sahip iş modellerinin tümünü ifade etmek üzere

“platform” kavramı kullanılmıştır (Murati, 2021: 23; Karagülle, 2020: 5). Böylece platform kavramı, genel anlamda bir değer üretmek amacıyla kullanıcıların birbiriyle etkileşim kurmasını sağlayan gerek fiziki gerekse dijital bir yer olarak tanımlanmıştır (Evans, 2016: 6). Dijital platformlar, fiziki platformların aksine veri ve dijital teknolojiler aracılığıyla kullanıcılar arasında güven mekanizması inşa ederek faaliyetlerini küresel boyuta taşımış, kullanıcılarına çok daha kolay ve verimli bir şekilde eşleştirme imkânı sağlayarak işlem maliyetlerini düşürmüş ve ağ etkilerinden yararlanarak hızla ölçeklenmiştir (Belleflamme ve Peitz, 2021: 11). Bu sayede farklı sektörlerde birbirinden farklı iş modelleriyle büyük pazar gücüne ulaşarak ekonomide önemli bir aktör haline gelmiş ve platform denilince genellikle dijital platformlar anlaşılır olmuştur (Karagülle, 2020: 6).

Dijitalleşme süreci ekonomi içerisinde yayıldıkça ve dijital platformların avantajları anlaşıldıkça yeni dijital platform tabanlı iş modelleri ortaya çıkmıştır. Dijital platform tabanlı iş modelleri, ekonomi, yönetim, işletme, bilgisayar bilimi, bilgi bilimi, mühendislik, telekomünikasyon, yöneylem araştırması gibi çeşitli bilim dalları ile ilişkili olması nedeniyle bu iş modellerinin yapısı birbirinden farklılık arz etmektedir (Acs vd., 2021: 1630; Koskinen vd., 2018: 3). Bu nedenle literatürde dijital platformların tümünü kapsayan bir dijital platform tanımı üzerinde görüş birliği bulunmamaktadır. Literatüre bakıldığında dijital platformların çeşitli özelliklerini dikkate alarak yapılan tanımlar mevcuttur. Örneğin OECD (2018b: 13), dijital platformların değer yaratma biçimleri ve platform katılımcılarını dikkate alarak dijital platformları “*İnternet aracılığıyla iki ya da daha fazla farklı ancak birbirine bağımlı kullanıcı grubu arasındaki etkileşimi kolaylaştıran dijital bir hizmet*” olarak tanımlamıştır. Belleflamme ve Peitz (2021: 28-29), dijital platformların yarattıkları çeşitli ağ etkilerine odaklanarak “*dijital teknolojileri kullanarak ekonomik araçları bir araya getiren ve aralarındaki ağ etkilerini aktif olarak yöneten bir varlık*” olarak Kenny ve Szyman (2016) ise platformların yönetim kurallarına vurgu yaparak “*ekonomik ve sosyal faaliyetleri düzenlemek ve yapılandırmak için kullanıcıların birbirleriyle etkileşime girme kurallarını şekillendiren dijital çerçeve*” olarak tanımlamıştır. Ancak literatürdeki tanımlar, dijital teknolojilerin sürekli gelişmesi nedeniyle dijital platformların yeni türlerinin veya özelliklerinin keşfedilmesine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir.

Dijital platformlar birçok farklı sektörde birbirinden farklı hizmet türünde faaliyet göstermektedir. Dijital platformların nasıl faaliyet gösterdiği, hangi sektörlerde yer aldığı ve ne tür hizmetler sunduğu gibi konuların anlaşılabilmesi için platformlar, değer yaratma biçimlerine, kullanıcılar arasındaki ilişki ve işlemlerin doğasına ve kullanıcılara sağladığı hizmetlere göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır (EP, 2021: 3). Değer yaratma biçimlerine göre platformlar, işlem ve yenilik platformlarından oluşmaktadır. İşlem platformları, farklı kullanıcı gruplarını bir araya getirerek değer yaratmalarını kolaylaştırmaktadır. Buna örnek olarak e-ticaret platformları ve sosyal medya platformları gösterilebilir. Yenilik platformları ise uygulama mağazaları gibi üçüncü taraf geliştiricilerin platform üzerinden yenilik yapmalarını sağlayan ortak teknoloji standartlarını içermektedir (UNCTAD, 2019: 25).

Kullanıcılar arasındaki ilişki ve işlemlerin doğasına göre sınıflandırma beş gruba ayrılmaktadır. Birincisi, platformdan tüketiciye (P2C) işleme dayalı platformlardır. Bu platformlar, hak sahipleri tarafından platforma tanınan lisanslı içerikleri kullanan Netflix ve Spotify gibi platformlardan oluşmaktadır. Bu platformlarda işlemler hak sahipleri ile platform ve platform ile kullanıcılar arasında gerçekleşmektedir. İkincisi, platformdan tüketiciye (P2C) işleme dayalı olmayan platformlardır. Google haberleri gibi bu platformlarda içerik ücretsiz olarak sunulmakta ve bu nedenle kullanıcılar arasında bir işlem olmadığı için ana iş modeli reklam gelirlerinden oluşmaktadır. Üçüncüsü, sosyal medya şirketleri tarafından sunulan içerikler gibi platformdan işletmelere (P2B) sunulan hizmetlerdir. Dördüncüsü, tüketiciden tüketiciye (C2C) veya tüketiciden işletmeye (C2B) işlem tabanlı platformlardır. Bu tür platformlara işbirlikçi veya paylaşım ekonomisi platformlarında yapılan işlemler örnek gösterilebilir. Beşincisi ise tüketiciden tüketiciye (C2C) işlem tabanlı olmayan platformlardır. Bu tür platformlara blog oluşturma veya Wikipedia örnek gösterilebilir. Sundukları hizmete veya erişim sağladıkları kaynaklara göre de platformlar bilgi veya içeriğe erişim sağlayan Google gibi arama motorları; kişisel verilere erişim sağlayan Facebook, Twitter gibi sosyal ağlar; üçüncü taraflarca sunulan mal ve hizmetlere erişim sağlayan e-ticaret, paylaşım ekonomisi platformları; iş gücüne ve uzman kişilere erişim sağlayan Upwork gibi platformlar; para ve sermayeye erişim sağlayan Applepay, Paypal gibi ödeme sistemleri şeklinde de sınıflandırılabilir (Murati, 2021:

28-29). Bu açıklamalar doğrultusunda dijital platformların çeşitli açılardan sınıflandırılması aşağıdaki Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Dijital Platformların Sınıflandırılması

Platform Türü	Değer Yaratma Şekillerine Göre	Kullanıcılar Arasındaki İlişki ve İşlemlerin Doğasına Göre	Sundukları Hizmetlere Göre	Gelir Modeli
Amazon, E-Bay, Booking, Alibaba	İşlem Platformları	İşlem tabanlı B2C veya C2C platformlar	E-Ticaret Platformları	İşlem Ücreti
Uber, Airbnb, BlablaCar	İşlem Platformları	İşlem tabanlı B2C veya C2C platformlar	Paylaşım Ekonomisi Platformları	İşlem Ücreti
Skype, Whatsapp, Tinder, Zoom	İşlem Platformları	İşleme dayalı P2C platformları	İletişim Platformları	Reklam, Abonelik Ücreti
Facebook, Twitter, Linkedl,	İşlem Platformları	İşleme dayalı P2C platformları	Sosyal Ağlar	Reklam, Abonelik Ücreti
Google Search, Tripadvisor	Yenilik Platformları	İşleme dayalı olmayan P2C Platformlar	Arama Motorları	Reklam
PayPal, AliPay, ApplePay	İşlem Platformları	İşlem tabanlı B2C veya B2B platformlar	Ödeme Sistemleri	İşlem Ücreti
Amazon Twitch, Huya	İşlem Platformları	İşleme dayalı P2C platformları	Oyun Platformları	Abonelik Ücreti Reklam
Google Play, Apple App Stores	İşlem ve Yenilik Platformları	İşleme dayalı B2C ve P2C işleme dayalı olmayan P2C platformlar	Uygulama Mağazaları	İşlem Ücreti
Netflix, Spotify, Youtube, Tiktok	İşlem Platformları	İşleme dayalı P2C platformlar	Müzik ve Video Paylaşım Platformları	Abonelik Ücreti, Reklam Gelirleri

Kaynak: (Murati, 2021: 28-29).

Farklı sektörlerde yer alan çok sayıdaki platformların ekonomik yapısını anlamak için dijital platformların değer yaratma, yönetim sistemi ve yaratılan değeri nasıl yakaladığını gösteren gelir modelinin incelenmesi gerekmektedir (Oxera, 2021; EC, 2018a). Dijital platformun değer üretebilmesi için hangi sektörde olursa olsun öncelikle kullanıcıların varlığına ihtiyaç duyulmaktadır (Ertemel, 2021a). Dijital platformlarda kullanıcılar, değer yaratmada oynadıkları rollere göre tüketici, sağlayıcı, ekosistem ortağı ve platform sahibi olmak üzere dört farklı şekilde yer almaktadır. Tüketici ürün, hizmet, bilgi, video, içerik ve benzerlerini platform aracılığıyla tüketen kişi veya kuruluşu; üretici, platform aracılığıyla ürün, hizmet, içerik, video, bilgi ve benzerlerini sağlayan kişi veya kuruluşu; ekosistem ortağı, platformu kullanarak platformun yönü üzerinde bir düzeyde etki eden kişi veya kuruluşu; sahip ise platform iş modelinin sahibi olan ve kurallarını belirleyen

kişi veya kuruluğu ifade etmektedir. Aynı tür kullanıcıların birbiriyle etkileşime girdiği platformlar tek taraflı platformlar, iki veya daha fazla türde katılımcının birbiriyle etkileşime girdiği platformlar ise çok taraflı platformlar olarak adlandırılmaktadır. Bir kullanıcı platformda farklı rollerde yer alabilmektedir. Bu durum farklı kullanıcıların iç içe geçerek birbirinden ayrılmasını zorlaştırmaktadır (EC, 2018a: 17-19). Değer ise kullanıcılar arasında değiş tokuğu yapılan ya da yaratılan bilgi, ürün, hizmet, finans, içerik gibi unsurlardan oluşabilmektedir (Ertemel, 2021a).

Dijital platformlarda değer iki şekilde yaratılmaktadır (Evans ve Gawer, 2016: 5; Oxera, 2021; Demary ve Rusche, 2018). Birincisinde değer, işlem maliyetleri nedeniyle birbirini bulmakta güçlük çeken kullanıcıları bir araya getirerek etkileşimde bulunmalarını veya karşılıklı yarar sağlayan bir değer tokuğu işleminin yapılmasını kolaylaştırarak yaratılmaktadır (Evans, 2017: 5). Bunu bir göndericiden bir alıcıya mesaj ileterek, bir içerik oluşturucu ile bir kitle arasında bağlantı kurarak, bir ürün veya hizmetin alıcısı veya satıcısını bir araya getiren bir pazar yeri vb. oluşturarak gerçekleştirmektedir (Oxera, 2021: 17).

İkincisindeyse değer, üçüncü taraf geliştiricilerin karmaşık ekosistemler yoluyla kullanıcılar için tamamlayıcı teknolojiler, uygulamalar veya yeni ürün ve hizmetler geliştirmelerine imkân tanıyan bir yenilik ortamı sunarak yaratılmaktadır. Platformların, teknolojinin sürekli gelişmesi nedeniyle varlıklarını sürdürebilmesi, diğer platformlarla rekabet edebilmesi ve değişen tüketici tercihlerine uyum sağlayabilmesi için sürekli olarak yenilik yapmaları gerekmektedir. Bu nedenle platformlar, üçüncü taraf geliştiricilere kendi teknolojik imkanlarını açarak mevcut hizmetlerin güncellenmesi ve yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi yoluyla sürekli yeniliği teşvik ederek değer oluşturmaktadır. Aynı zamanda platformdaki uygulamaların, temel platform hizmetlerinin veya yeni ürün ve hizmetlerin, farklı ürün ve hizmetleri ve/veya farklı teknolojiler tarafından kullanımını destekleyecek şekilde tamamlayıcı hizmetleri geliştirerek de değer yaratılabilmektedir (Koskinen vd., 2018: 7-8; Evans ve Gawer, 2016: 5-6). Örnek olarak bir platformda geliştirilen bir hizmetin sadece o platformda değil, diğer platformlarda da kullanılacak şekilde tamamlayıcı hizmetler geliştirilmesi gösterilebilir. Bununla birlikte dijital platformlarda değer, platformun tek bir tarafı için değil, kullanıcıların platformu tercih etmesi ve değer yaratan etkileşimlerde bulunması için platformun *tüm tarafları* için fayda sağlayacak şekilde yaratılabilmektedir.

Örneğin, platformlar, tüketicilere çok geniş mal ve hizmet grubuna erişim imkânı sağlamaktadır. Tüketicilere sunduğu derecelendirme sistemi veya karşılaştırma araçları aracılığıyla ürün, hizmet ve sağlayıcılar hakkındaki bilgi asimetrisini azaltmaktadır. Aynı zamanda daha cazip teslimat koşulları sağlamaktadır. Bu sayede tüketicilere aradıkları ürünü daha düşük maliyetle ve daha hızlı şekilde bulma imkânı tanıdığı için tüketicilerin işlem maliyetleri azalmaktadır. Platformlar üreticilere, çok geniş bir alandaki çok sayıda tüketiciye daha düşük maliyetlerle ulaşarak ürün ve hizmetlerini satma olanağı ve herhangi bir geleneksel işletmenin sunabileceğinden çok daha fazla bir raf alanı sağladığı için üreticilerin işlem maliyetlerini düşürebilmektedir (Murati, 2021: 30-31; Oxera, 2021: 18). Platform sahibi ise platformda yer alan tüm kullanıcıların davranışlarını gözlemleme ve haklarında veri toplayabilme imkanına sahip olmaktadır. Kullanıcılar hakkında elde ettiği verileri, kullanıcılara güven sağlayarak kullanıcılar arasındaki potansiyel ihtilafları azaltmak, eşleştirme yeteneğini geliştirmek için kullanarak veya verilere ihtiyaç duyan diğer kullanıcılara satarak değer elde edebilmektedir (EC, 2018a: 25).

Dijital platformların değer yaratmayı kolaylaştırmak için platform kullanıcılarının davranış kuralları ve teşvikleri, uygunluk filtreleri ile güven mekanizmalarını içeren şartlar ve koşulları yansıtan bir yönetim sistemi kurmaları gerekmektedir. Yönetim sistemiyle platform, katılımcılar arasında düzenleyici bir rol üstlenmekte ve kullanıcılar arasındaki etkileşim kurallarını belirleyerek platformu kullanıcılar için daha cazip hale getirecek teşvikler sağlamaya ve kullanıcılar üzerinde oluşabilecek olumsuz dışsallıkları azaltmaya çalışmaktadır. Ayrıca yönetim sistemiyle çelişmeyecek şekilde platformda yaratılan değerın yakalanması ya da elde edilebilmesi için değerın ticari kullanım yoluyla paraya çevrilmesine ve kullanıcılar arasında dağılımının sağlanmasına olanak tanıyan gelir modelinin oluşturulması da gerekmektedir (Murati, 2021: 29-30; Evans ve Gawer, 2016: 7). Bununla birlikte gerek yönetim sistemi gerekse gelir modeli, dijital platformun iş modeline ve iş modelinin bulunduğu sektöre göre farklılık gösterebilmektedir.

Çeşitli sektörlerde farklı iş modelleri ve ekonomik yapılara sahip olmasına rağmen dijital platformların ekonomide önemli boyutlara ulaşmasını sağlayan ortak özellikleri bulunmaktadır. Bunlar; ekonomik özellikler ve teknolojik yapısından oluşmaktadır. Ekonomik özellikler, platform iş modellerini geleneksel işletmelerden ayıran ve bir iş

modelini platform iş modeli haline getiren temel özellikleri ifade etmektedir. Bu özellikler; maddi olmayan varlıklar, geçit denetçilerinin olmayışı, ağ etkisi, veri, eşleştirme yeteneği ve güven mekanizmasından oluşmaktadır. Bununla birlikte platformun teknolojik yapısı, bir platformu “*dijital platform*” haline getiren ve ekonomik özelliklerini etkinleştirerek platformların ekonomide önemli bir güç haline gelmesini sağlayan özellikleri kapsamaktadır (EC, 2018a: 31). Dijital platformların ekonomik özelliklerini daha detaylı vermek gerekirse şöyledir:

Maddi olmayan varlıklar: Dijital platformlar kullanıcılara sundukları ürün ve hizmetlere veya yapacaklara yeniliklere ilişkin olarak zorunda olmadıkları sürece doğrudan fiziksel yatırım yapmamaktadırlar. Bunun yerine dijital teknolojiler gibi maddi olmayan varlıklara yatırım yapmakta veya üçüncü taraflarca sağlanan kaynakları kullanmaktadırlar (Evans, 2017: 6; EP, 2021: 12). Dijital platformlar, dijitalleşme süreciyle birlikte değer yaratmada veri ve dijital teknolojilerden yararlandığı için bilişim ihtiyacını bulut bilişim teknolojisiyle karşılamaktadır. Bulut hizmetlerinden yararlanmak için bilgisayarlara kurulum yapmaya veya herhangi bir fiziksel cihaza ihtiyaç duyulmamaktadır. İnternete bağlanabilen cihazlar aracılığıyla kolaylıkla ağa erişim sağlanabilmektedir. Bu nedenle platformların bilişim ihtiyaçları için fiziki bir depolama yeri tahsis etmesine gerek yoktur. Bulut hizmetleri kullanıcılarına, hizmeti satın almak yerine kullandıkça ödeme fırsatı sunmaktadır. Bu sayede kullanıcılar, tüm bilişim hizmetlerini satın alıp bu hizmetleri işyerlerinde kurmak yerine bilişim hizmetlerine ihtiyaç duydukça kiralama yoluna giderek kaynaklarını etkin bir şekilde kullanma imkanına sahip olmaktadır (Kenney ve Zysman, 2016). Bununla birlikte işletmeler, yeni bir ürün üretmek veya var olan ürünlerin kalitesini artırmak istediklerinde yeni cihaz satın almalarına veya yeni üretim alanları kiralamalarına gerek kalmamakta internet üzerinden uygulamanın yeni sürümünü indirmeleri veya mevcut sürümü güncellemeleri yeterli olmaktadır (Evans, 2017: 9-10). Bu durum dijital platformları kullanan küçük çaplı işletmelere bilgi ve iletişim teknolojisi araçlarının maliyetinde ve kullanım engellerinde önemli bir avantaj sağlamaktadır (Kenney ve Zysman, 2016). Aynı zamanda işletmelerin envanterinde bulunmayan kaynaklar aracılığıyla sınır ötesindeki faaliyetlerini kontrol ve organize etme maliyetlerini de önemli ölçüde azaltmaktadır. Böylece işletmeler, küresel çaptaki faaliyetlerini, faaliyetlerin yürütüldüğü ve/veya

müşterilerin bulunduğu yerden coğrafi olarak daha uzak bir merkezden veya fiziksel bir merkeze sahip olmadan yürütebilme esnekliğine kavuşmaktadır (OECD, 2015b: 67-68).

Dijital platformlar, temelde kullanıcıların etkileşimlerini kolaylaştırdığı için mal, hizmet ve emeğin sahibi olmaktan ziyade üçüncü taraflarca sunulan kaynakları kullanmaktadır. Dijital platformlar birbiriyle etkileşim kurmakta zorlanan tarafları dijital teknolojiler aracılığıyla eşleştirerek değer üretmektedir. Örneğin, Airbnb, tek bir odaya sahip olmadan konaklama sektöründe, Uber, tek bir araca sahip olmadan taksicilik sektöründe ve Facebook, tek bir medyaya sahip olmadan sosyal medya sektöründe önemli bir güç haline gelmiştir (Ertemel, 2021b). Bu kuruluşlar mal ve hizmetlere sahip olmak yerine üçüncü tarafların sağladıkları kaynakları ve bu kaynaklara ihtiyaç duyanları, dijital teknolojiler aracılığıyla daha hızlı ve daha düşük maliyetlerle bir araya getirmektedir. Bu doğrultuda geleneksel ekonomide değer yaratmadaki temel anahtar sözcük olan “sahiplik” terimi dijitalleşme süreciyle veri ve dijital teknolojiler etrafında örgütlenen yeni iş modellerinde yerini “erişim” terimine bırakmıştır (Murati, 2021: 29-31).

Dijital platformlar, bulut bilişim hizmetlerini bir kez kullanmaya başladıktan sonra bu hizmeti ek katılımcılara kullandırmasının maliyeti neredeyse sıfıra yakındır. Bu nedenle dijital platform sahipleri genellikle hizmetlerini üçüncü taraf geliştiricilerine açma eğilimindedir. Dijital platformların sağladığı uygulama programlama arayüzleri aracılığıyla üçüncü taraf geliştiriciler dünyanın herhangi bir yerinden uygulama ve hizmet geliştirerek platform üzerinden kullanıma sunmaktadır. Bu nedenle platformlar sürekli olarak ürün ve hizmetlere ilişkin yenilikler geliştirmektedir (Evans ve Gawer 2016: 5-6).

Dijital platformlar, dijital teknolojiler aracılığıyla mal ve hizmetlerin dijitalleştirilmesini mümkün kılmaktadır (Zutshi ve Grilo, 2019: 550). Dijital mal ve hizmetler bir kere üretildi mi neredeyse hiç maliyete katlanmadan tekrar tekrar üretilmektedir. Dolayısıyla dijital varlıkların taşınması ve depolanmasının maliyeti de neredeyse sıfıra yakın olduğundan ürünlerin coğrafi hareketliliği de artış göstermektedir. Bu durum işletmelere, dijital platformlar aracılığıyla dünyanın herhangi bir yerindeki piyasada fiziksel bir varlığa sahip olmadan faaliyet gösterme imkânı sağlayarak rekabet gücü

kazandırmaktadır (EC, 2014: 11). Bununla birlikte dijital platformlar kullanıcıların tercihleri hakkında sürekli olarak veri toplamaktadır. Bu veriler ışığında mevcut ürün veya etkileşimlerin kalitesini artırmak ya da yeni ürün veya hizmet üretmeye çalışmaktadır. Ancak mevcut ürünlerin kalitesini ya da yeni ürün veya hizmet geliştirmek için yeni fiziksel yatırım yapmalarına gerek kalmamaktadır. Dijital mal ve hizmetler yazılım temelli olduğu için ürün ve hizmetlerin yazılım kodunu değiştirerek veya yeni kod ekleyerek hızlı bir şekilde yenilik yapılabilir (Evans, 2016: 16).

Geçit Denetçilerinin Olmayışı: Geleneksel işletmelerde birçok sektörde geçit denetçileri olarak adlandırılan kişi veya kurumlar, işletme veya kişilerin piyasaya girip girmemelerine veya hangi ürün ya da hizmetin üretilip üretilmeyeceğine karar vermektedir. Örneğin, yayıncılık sektöründe editör veya yayıncılar hangi kitapların yayınlanacağını, müzik sektöründe yayıncılar hangi albümün veya şarkının çıkarılacağını, film sektöründe yapımcılar hangi filmin çekileceğini ve taksi sektöründe ilgili belediye, hangi kişilerin taksi sahibi olacağını belirlemektedir (Ertemel, 2021c). Dijital platformlar, geleneksel sektörlerde yer alan geçit denetçilerini ortadan kaldırıp toplulukların gücünden yararlanmakta ve isteyen herkesin platforma girmesine imkân tanıyarak üretimin demokratikleşmesini sağlamaktadır. Böylece dijital platformlar açık rekabeti mümkün kılarak yeni değer yaratmakla birlikte tedarik kaynaklarının kilidini açmaktadır (Acs vd., 2019: 549). Örneğin Youtube, dileyen herkesin istediği türde film, müzik veya video çekebildiği bir platformdur. Wattpad ve Amazon Kindle gibi platformlarda, dileyen herkes kitabını yayınlamakta ve hangi kitabın basılacağına kullanıcılardan gelen yorum, puanlama vb. geri bildirimler doğrultusunda karar verilebilmektedir. Platformda uygun olmayan bir video, içerik veya herhangi bir ürün bulunması durumunda denetim işlemi de geri bildirimler yoluyla kullanıcıların deneyimleri dikkate alınarak yapılabilir (Ertemel, 2021d).

Dijital platformların geçit denetçilerini ortadan kaldırması, âtil varlıkların ekonomiye kazandırılmasını sağlamaktadır. Örneğin Uber sahibi olmak için taksi plakası sahibi olmaya ve gerekli bir lisans almaya ihtiyaç yoktur. Aracı ve ehliyeti olan herkes Uber şoförü olabilmektedir. Yine Turo, başka bir ülke veya şehre gzmeye giden insanların, o şehirde fazladan aracı olan insanların araçlarını, Airbnb ise evlerini veya odalarını kiralama imkânı sunmaktadır. Dolayısıyla dijital platformların geçit denetçilerini ortadan kaldırmasıyla

tüketiciler aynı zamanda üretici rolü oynamaya başlamış ve tüketici kavramı yerini zamanla “*türetici*” kavramına bırakmıştır (Ertemel, 2021d).

Ağ Etkisi: Ağ etkisi, kavramsal olarak dışsallık teorisi içerisinde uzun yıllardır varlığını sürdürmesine rağmen özellikle internet ve mobil ağların gelişmesi ve insanların zaman ve mekân sınırı olmaksızın etkileşim kurma kolaylığına sahip olmasıyla birlikte önemi artan bir kavramdır (Evans ve Gawer, 2016: 6; Evans, 2016: 11-12).

Bir kullanıcının bir ürün, hizmet veya etkileşimden elde ettiği fayda düzeyinin, aynı ürün, hizmet veya etkileşimi kullanan kişi sayısına bağlı olması ağ etkisi olarak ifade edilmektedir. Birçok piyasada kullanıcılar, bir ürün veya hizmetin tüketmekten ziyade diğer tüketiciler ya da diğer katılımcılarla etkileşime girmekten fayda elde ederler. Katılımcıların kendi aralarındaki bu etkileşim, onları birbirine bağlayan bir ağ oluşturmakta ve ağ değiştikçe kullanıcıların etkileşimden elde ettikleri fayda düzeyleri de değişmektedir (Belleflamme ve Peitz, 2021: 11-12). Ağdaki kullanıcı sayısı arttıkça ağın değeri ya da kullanıcıların refahı artmaktadır. Ağ etkisi olmayan bir işletmenin değeri, kullanıcı sayısı ile doğrusal olarak artarken ağa bağlı bir işletmenin değeri ağa bağlı kullanıcıların sayısı ile katlanarak artabilmektedir (Murati, 2021: 34).

Ağ etkisi, ağdaki kullanıcıların diğer kullanıcıların verdiği kararlardan etkilenme derecesine göre doğrudan ve dolaylı ağ dışsallıkları olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Ek kullanıcı veya ek katılımcının aynı mal veya hizmetin tüketicisi ya da etkileşimlerde aynı role sahip olmaları halinde kullanıcı sayısındaki değişiklikten doğrudan etkilenecekleri için doğrudan veya grup içi ağ etkisi söz konusu olmaktadır (EC, 2018a: 23). Aynı gruptaki kullanıcılar, ek kullanıcıların ağa katılmasından olumlu etkilenmesi pozitif doğrudan ağ etkileri, olumsuz etkilenmesi ise negatif doğrudan ağ etkileri şeklinde ifade edilmektedir. Pozitif doğrudan ağ etkisinde kullanıcı sayısı arttıkça ağın boyutu ve değeri de artmaktadır. Bu nedenle pozitif doğrudan ağ etkilerinin önemli bir sonucu, kullanıcıların kararlarını birbirine bağımlı hale getirerek bir çekim döngüsü ortaya çıkarmasıdır (Belleflamme ve Peitz, 2021: 13). Örneğin Whatsapp, kullanıcıların birbirlerine mesaj, fotoğraf veya video gönderip almalarını sağlayan bir platformdur. Uygulamayı kullanan her kullanıcı, daha fazla

bağlantı kurabileceği ailesi ve arkadaşları gibi potansiyel kullanıcılar ağı katıldıkça daha fazla etkileşim kurma imkanına sahip olacağı için daha fazla fayda elde edebilecektir. Bununla birlikte uygulamayı kullanmayan potansiyel bir kullanıcı, ailesinden veya arkadaşlarından uygulamayı kullanan kişi sayısı arttıkça uygulama kendisi için daha cazip hale gelecek ve uygulamayı kullanmaya kayıtsız kalamayacaktır (Oxera, 2021: 15). Bu şekilde kullanıcı sayısı birbirini besleyerek arttıkça çekim döngüsü platformda kilitlenme etkisi oluşturmakta ve kullanıcıların diğer platformlara geçiş isteklerinin önünde önemli bir maliyet unsuru ortaya çıkarmaktadır. Bu sayede çekim döngüsünden yararlanan platformlar hızlı şekilde büyüyerek piyasanın tümüne hâkim olabilmektedir (Belleflamme ve Peitz, 2021: 13; UNCTAD, 2019: 27). Ancak kullanıcı sayısı arttıkça aynı anda çok sayıda kişinin ağı kullanması nedeniyle ağda “tikanıklık” ortaya çıkması durumunda ağdaki her bir kullanıcının fayda düzeyi azalacağı için negatif doğrudan ağ etkisi de söz konusu olabilmektedir (OECD, 2015b: 71).

Platformun bir tarafındaki kullanıcıların vermiş olduğu kararların karşı taraftaki kullanıcıların fayda düzeyini etkilemesi durumu ise dolaylı ağ dışsallıkları ile ifade edilmektedir. Bir gruptaki kullanıcı sayısının artması diğer gruptaki kullanıcıların faydasını artırıyorsa pozitif dolaylı ağ etkisi, diğer taraftaki kullanıcıların faydalarını azaltıyorsa negatif dolaylı ağ etkisinden söz edilmektedir. Dolaylı ağ etkileri, e-ticaret platformlarında daha yaygın şekilde bulunmaktadır (Murati, 2021: 33-34). Bir e-ticaret platformunda ne kadar çok tüketici varsa çok sayıda tüketiciye ürün satmak için çok sayıda üretici piyasaya girecek ve üretici sayısı da artış gösterecektir. Ağ etkileri platformun her iki tarafında da olumlu bir etki göstermesi durumunda platformlar, çekim sarmalı denilen geri bildirim döngüsü sayesinde hızlı bir şekilde yüksek piyasa gücüne ulaşarak rekabet gücünü artırabilmektedir. Buna karşılık dolaylı ağ etkileri her zaman her iki grup için de olumlu olmayabilmektedir. Bazı durumlarda bir taraf için olumlu iken diğer taraf için olumsuz olabilmektedir. Buna örnek olarak reklam sektörü gösterilebilir. Bir platformdaki kullanıcı sayısı arttıkça platform daha fazla reklam almaktadır. Ancak kullanıcılar reklamlardan hoşlanmadıkları için daha fazla reklam, kullanıcı sayısını olumsuz etkileyebilecektir. Çok fazla reklam, platform için olumlu bir durum oluştururken kullanıcılar açısından olumsuz bir durumdur. Bununla birlikte bir taraftaki kullanıcı sayısının artması mutlak olarak pozitif dolaylı ağ dışsallıkları ile sonuçlanmayabilir. Özellikle platformun dijital teknoloji alt yapısı ağ kadar iyi

ölçeklenemediği durumlarda negatif dolaylı ağ dışsallıkları da ortaya çıkabilir (EC, 2018a: 24). Örneğin bir taraftaki kullanıcı sayısının artması, platformun kullanıcıları eşleştirme yeteneğini olumsuz yönde etkiliyorsa kullanıcılar aradıkları ürün veya hizmetleri ya da müşterileri bulmakta zorlanabilecek bu durum ise zamanla kullanıcıların başka platformlara yönelmesiyle sonuçlanabilmektedir (Karagülle, 2020: 22).

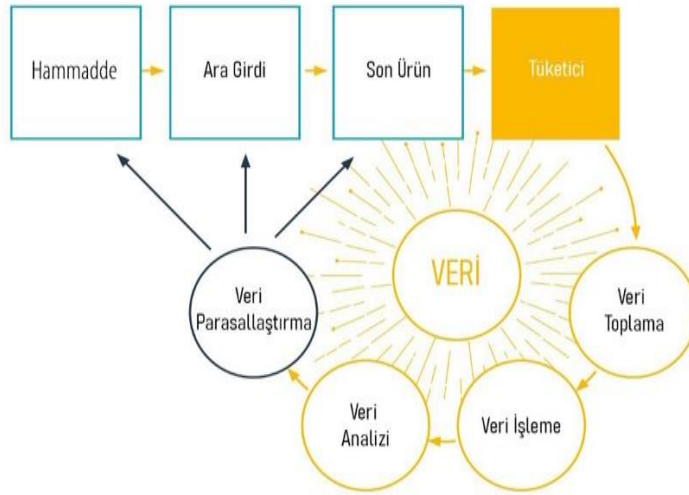
Veri: Teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak dijital platformların temel özelliklerinden biri de veri toplama ve analiz etme yetenekleridir. Verilerin bir kez üretildikten sonra çoğaltılabilmesi ve aynı anda birden çok kişi tarafından kullanılabilmesi gibi kendine has özelliklere sahip olması, tarihsel süreç içerisinde veri toplama ve analizini uzun zamandan beri ekonomik sistemin bir parçası haline getirmiştir. Nitekim geleneksel işletmeler de olağan faaliyetlerini sürdürürken anket, gözlem, indirim kuponu ve benzeri yollarla veri toplamış ve bu verileri üretkenliklerini artırmak için kullanmışlardır (Karagülle, 2020: 39). Verilerle ilgili yeni olan durum ise teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak daha düşük maliyetle ve karmaşık algoritmalar yoluyla verileri toplama, iletme, işleme ve analiz etme kapasitesindeki büyük artıştır (Uluk, 2021: 100; Karagülle, 2020: 39-40). Dijital teknolojilerle birlikte veriler artık mal ve hizmet üretimi ile ilgili yan bir araç olmaktan çıkıp ekonomik sistemin ve üretim sürecinin kilit kaynağı haline almışlardır (UNCTAD, 2019: 49).

Dijital platformlar veri toplama ve analizinde geleneksel firmalara göre daha avantajlıdır. Geleneksel işletmeler sadece kendi davranışları ve müşterileri hakkında bilgi toplama imkanına sahiptir. Dijital platformlar ise kullanıcıların platformdaki davranışları hakkındaki verileri toplamakla birlikte bu verileri, diğer veri kaynaklarından gelen verilerle birleştirebilmektedir (Demary ve Rusche, 2018: 49). Dijital platformlar bu verileri; platformun eşleştirme yeteneğini artırmak için algoritmaların oluşturulması ve geliştirilmesi, kullanıcı güveninin tesis edilmesi ve üretim süreçlerinin verimliliğinin artırılması ve değer üretilmesi amacıyla da kullanılabilir.

Dijital platformlar, dijital teknolojiler aracılığıyla daha düşük veri toplama ve analiz etme maliyetlerine sahip olduğu için *değer yaratma sürecinin bir parçası olarak* değer veriler etrafında yaratıldığı yeni bir “veri değer zinciri” ortaya çıkarmaktadır (UNCTAD,

2019: 29). Veri değer zincirinde çeşitli kaynaklardan elde edilen çok sayıda karmaşık veriler birlikte bulunmaktadır. Bu verilerden elde edilecek bilgi düzeyi sınırlı olduğu için veri toplanması ve depolanması tek başına değer üretmekte yetersiz kalmakta ancak ekonomik ve toplumsal hayat hakkında bir “kuş bakışı” görünüm sağlamaktadır (Martens, 2016: 36). Veri değer zincirindeki verilerden değer üretilebilmesi için toplanan verilerin yapay zekâ ve algoritmalar gibi araçlarla analiz edilerek yararlı bilgiler haline dönüştürülmesi gerekmektedir. Verilerin analiz edilmesi sonucunda elde edilen bilgiler, değer zinciri sonucunda işletmelerin üretim ve karar verme süreçlerinde kullanılarak “dijital zekâ” şeklini almaktadır. Ekonomik anlamda dijital zekâ bir hizmet olarak doğrudan bir değere sahip olabileceği gibi firmaların üretim süreçlerinde kullanılarak da değer oluşturabilmektedir (UNCTAD, 2019: 29). Dijital zekânın üretim süreçlerine uygulanmasıyla hizmet ve ürün kalitesinin artırılması, ürün ve hizmetlerin çeşitliliğinin sağlanması, müşteri deneyimlerine ulaşılarak değişen tüketici tercihlerinin anlık olarak tespit edilip değişen tercihlere uyum sağlanması ve stok durumunun ayarlanması amaçlanmaktadır (OECD, 2015b: 68-69; Oxera, 2021: 30) Dijital zekanın ekonomik değeri ise ister doğrudan bir değere sahip olsun isterse üretim süreçlerinde kullanılsın ticari yollarla (e-ticaret, reklam, bulut gibi) paraya dönüştürülmesiyle elde edilmektedir (UNCTAD, 2019: 29-30).

Dijital platformların üretim süreçlerinde verilerin kilit bir rol oynaması, geleneksel işletmelere göre dijital platformların üretim süreçlerini de yeniden şekillendirmiştir. Dijital platformların üretim süreçlerinin temsili şekli aşağıdaki Şekil 4’te gösterilmektedir (UNCTAD, 2019: 39).



Şekil 4: Veri Değer Zinciri

Kaynak: (UNCTAD, 2019: 39).

Geleneksel işletmeler genellikle hammadde satın almakta, ürün üretmekte ve doğrudan müşterilere satmaktadır. Alıcılar ise ürün veya hizmetlerin fiyat ve kalitesini dikkate almaktadır. Dolayısıyla değer yaratma veya gelir akışı üreticiden tüketiciye doğru doğrusal değer zinciri boyunca gerçekleşmektedir (Evans, 2016: 8; EC, 2018a: 18; Oxera, 2021: 15) Şekil 4'ün üst kısmı da bu durumu göstermektedir. Dijital platformlarda kullanıcılar doğrudan birbiriyle etkileşim kurmamakta ya da satıcılar doğrudan alıcılara ürün veya hizmet satmamaktadır. Dijital platformlarda kullanıcılar, piyasanın iki tarafını bir araya getiren platformun tarafları konumundadır. Dijital platformlar kullanıcılardan elde ettiği verileri analiz ederek kullanıcıların tercihlerine uygun hizmetleri bulmalarını kolaylaştırmaktadır. Platform kullanıcıları tercihlerine uygun hizmet veya ürünleri kolayca buldukça ve işlem maliyetleri düştükçe platform daha fazla kullanıcıyı çekebilmektedir. Diğer bir deyişle platformlarda ürünlerin kalite ve fiyatlarına ek olarak alıcı sayısındaki artış daha fazla satıcıyı çekmekte ve daha fazla satıcı ise daha fazla alıcıyı çekebilmektedir (Acs, 2021: 1635-1636). Dolayısıyla dijital platformlarda değer yaratma, veri ve etkileşimin kilit bir rol oynadığı, değer ve gelir akışının çeşitli şekillerde ve yerlerde birbirine besleyerek elde edildiği bir geri bildirim döngüsü şeklinde döngüsel olarak gerçekleştirilmektedir. (UNCTAD, 2019: 38; EC, 2018a: 19). Bu yüzden Şekil 4'ün tamamı fiziki ve dijital dünyanın birleştiği döngüsel değer yaratma sürecini ifade etmektedir (UNCTAD, 2019: 38).

Verilerin üretim ve karar alma süreçlerinde kilit bir rol oynamasının yanında platformda toplanan verilerin kimler tarafından hangi amaçlarla kullanılacağı konusunda bireylerin bilgi sahibi olmaması nedeniyle bireyler, kişisel verilerin mahremiyetlerini ihlal edecek şekilde işlenebileceği endişesi taşımaktadır. Bu endişe nedeniyle toplumdaki bireylerin önemli bir kısmı gerçek durumlarına ilişkin verileri paylaşmamaktadır. Dolayısıyla gerçek durumlarına dayanmayan verilerle piyasa kararları alınması durumunda piyasa başarısızlığının ortaya çıkma ihtimali oldukça yüksektir. Bu nedenle verilerle ilgili olarak gerek kişisel verilerin gerekse platformların çıkarlarına en iyi şekilde hizmet edecek düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır (Martens, 2016: 38-40).

Eşleştirme Yeteneği: Dijital platformların temel özelliklerinden biri de platformda yer alan çok sayıda kullanıcıları eşleştirme yeteneğidir (Evans ve Gawer, 2016: 5). Platformun eşleştirme yeteneği ne kadar iyi olursa kullanıcıların aradıkları ürün, hizmet, müşteri veya bilgileri bulmaları aynı ölçüde kolaylaşmakta ve kullanıcıların işlem maliyetleri azalmaktadır. Böylece platform daha fazla kullanıcı tarafından ilgi çekici hale gelmektedir (Martens, 2016: 20). Dijital anlamda eşleştirme ise arama ve eşleştirme algoritmaları kullanılarak gerçekleştirilmektedir (Murati, 2021: 43).

Algoritmaların etkin bir şekilde tasarlanabilmesi ve kullanılabilmesi için kullanıcıların tercihleri hakkında bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Kullanıcılar hakkında ne kadar çok bilgiye sahip olunursa algoritmalar aracılığıyla kullanıcı eşleştirme o ölçüde başarılı olmaktadır. Algoritmalar için ihtiyaç duyulan bilgiler ise yine platformdan ve diğer veri kaynaklarından elde edilmektedir. Ancak toplanan veriler genellikle düzensiz ve karmaşık verilerden oluştuğu için tek başlarına bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle iş süreçlerindeki karmaşık verilerin düzenli hale getirilip kategoriler altında toplanarak anlamlı bilgiler haline getirilmesi gerekmektedir (Uluk, 2021: 100-101, 104). Bu kapsamda kullanıcıların genel davranışları hakkında toplanan veriler, öncelikle arama algoritmaları yoluyla anlamlı bilgiler haline getirilerek kullanıcıların arama maliyetleri azaltılmakta ve ardından bilgiler kullanılarak eşleştirme algoritmaları sayesinde platformun farklı tarafında yer alan çok sayıda kullanıcı verimli bir şekilde eşleştirilmektedir (Murati, 2021: 43). Bir başka deyişle platformlar, algoritmalar aracılığıyla kullanıcıların davranışları hakkında verileri toplayıp analiz etmektedir. Böylece kullanıcıların davranışlarına uygun alternatifler

sunarak kullanıcıların karar alma davranışlarını etkilemekte ve geleceği öngörmeye çalışmaktadır. Ancak algoritmaların genellikle tarafsız, objektif ve matematiksel işlemler olduğu kabul edilmesine rağmen platform sahibi kendi faydasını maksimize edecek şekilde algoritmaları tasarlama imkanına sahiptir. Bu sayede platformlar, kullanıcıları kendi istedikleri ürün veya bilgiler yerine platforma daha fazla değer sağlayacak ürün veya bilgilere yönlendirerek kullanıcıların kararları üzerinde söz sahibi olabilmektedir (Uluk, 2021: 106).

Güven Mekanizması: Dijital platformlar, çok sayıdaki kullanıcıyı bir araya getirerek kullanıcıların değer yaratan etkileşimlerini kolaylaştırmaktadır. Buna karşılık platformun bir tarafındaki kullanıcılar platformun diğer tarafındaki kullanıcılarla ilgili sadece platformda yer verilen ölçüde bilgiye sahiptir. Kullanıcıların diğer taraftaki kullanıcılar hakkında sınırlı bilgiye sahip olması ve bu bilgileri doğrulama imkânının bulunmaması, kullanıcıları dijital platformu kullanma konusunda tereddüde düşürebilir veya kullanmaktan vazgeçirebilmektedir. Çünkü kullanıcılar, her ne kadar veri ve algoritmalar yoluyla en verimli eşleşmeyi düşük işlem maliyetleri ile elde etse de işlemin karşı tarafı hakkındaki bilgi eksikliğinden kaynaklı belirsizliklerle ve ortaya çıkabilecek maliyetlerle de karşı karşıya kalmaktadır. Örneğin; platformda bir işlem yapıldıktan sonra işlem, platformda belirtilen kurallara uygun şekilde gerçekleşmeyebilir. Sunulan mal veya hizmet anlaşılan mal veya hizmetle aynı nitelik ve kalitede olmayabilir. Ödeme işlemi sırasında kişisel verilerin ele geçirilerek hırsızlık veya dolandırıcılık gibi durumlarla karşılaşılması ya da hizmetin teslim edilmesine kadar ki süreçte bir kaza meydana gelebilmesi mümkündür (Martens, 2016: 27-28). Bu nedenle dijital platformlar, kurumsal bir ortam tasarlayarak belirsizlikleri ortadan kaldırmak ve kullanıcıların platforma güven duymalarını sağlamak için bir takım güven mekanizmaları geliştirmeye çalışmaktadır. Bu mekanizmalar, inceleme ve itibar sistemleri, garanti veya sigorta, güvenli ödeme sistemleri ve doğrulanmış kimlik uygulamasından oluşmaktadır (Täuscher, 2016: 17). *İnceleme ve itibar sistemiyle* platformun sunmuş olduğu hizmetten daha önce yararlanan kullanıcıların deneyimlerinden yararlanılmaktadır. Kullanıcılar deneyimlerini puanlama veya yorum şeklinde paylaşarak yayınlamaktadır. Platformu kullanmayı düşünen potansiyel kullanıcılar, bu deneyimlerden yararlanarak hizmetler hakkında bilgi sahibi olabilmektedir (Ertemel, 2021a). Ancak kullanıcıların paylaşmış olduğu deneyimlerin objektif kriterlere dayanıp dayanmadığının

bilinmemesi bu yöntemin eleştirilen tarafını oluşturmaktadır. Yine dijital platformlarda kullanıcıların yapacakları ödemeleri *güvenli ödeme sistemi* üzerinden yapma, ürünle ilgili bir sorun veya kaza meydana geldiği durumlarda *geri ödeme, iade garantisi veya sigortalama* ve kullanıcıların gerçek kimliklerini belirlemek adına *doğrulanmış kimlik* imkânı sunarak kullanıcıların platforma duyduğu güvenin artırılması hedeflenmektedir (Demary ve Rusche, 2018: 57; Zutshi ve Grilo, 2019: 547). Bu mekanizmaların uygulanması platformun yeterli düzeyde kullanıcı çekmesi açısından da oldukça önemlidir. Bununla birlikte bu mekanizmaların başarısı platformun yapısına uygun şekilde tasarlanmasıyla yakından ilgilidir. Ancak bu mekanizmalar ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın platformun şeffaflığını sağlamasına rağmen dolandırıcılık, hırsızlık ve verilerin kötüye kullanılması önlenemeye de bilmektedir. (Demary ve Rusche, 2018: 57).

Dijital platformların ekonomik özellikleri yanında teknoloji alt yapıları da dijital platformların önemli bir özelliği olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim dijital platformların küresel ticaretteki sürtüşmeleri azaltıp yeni değer yaratma şekilleri ortaya çıkararak ekonomide önemli bir güç elde etmesinin arkasındaki temel faktör, birbirini destekleyen birkaç dijital teknolojiyi kullanmasından kaynaklanmaktadır (Evans, 2016: 10-11). Bu dijital teknolojiler, bir teknoloji satıcısından satın alınarak ayrı ayrı kullanılıp faydalar sağlayacak teknolojiler değildir. Her bir teknolojiden elde edilecek fayda ancak birbirini destekleyen diğer teknolojilerin de kullanımıyla elde edilmektedir. Böylece dijital teknolojiler birbirini besleyerek bir dijital teknoloji ekosistemi oluşturarak birlikte çalışmaktadır. Bu teknolojiler, nesnelerin interneti, 5G, bulut bilişim, algoritma, yapay zekâ ve veri analitiğinden oluşmaktadır. Ancak her dijital platform bu teknolojilerin hepsini kullanmakla birlikte platformun iş modeli ve yapısına göre bazı teknolojileri diğerlerinden daha fazla kullanabilmektedir (EC, 2018a: 32-33). Temel olarak iş modellerinde bu teknolojiler, nesnelerin interneti yoluyla fiziksel nesneleri birbirine bağlamakta ve fiziksel nesnelerden elde edilen çeşitli veriler buluta aktarılmaktadır. 5G, verileri, mobil cihazların birbirine ve diğer veri kaynaklarına aktarılmasını sağlamaktadır. Bulutta verilerin depolanması imkânı sağlanmakla birlikte veri analitiği, algoritma ve yapay zekâ aracılığıyla veriler işlenerek platformlar için kullanılacak anlamlı bilgiler haline dönüştürülmekte ve bu bilgiler platformun farklı süreçlerinde kullanılmaktadır.

2.2. Verginin Asli Unsurlarına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Vergi ilişkisi, özel hukuktaki gibi tarafların eşit durumda oldukları bir borç alacak ilişkisinin aksine devletin üstün konumda bulunduğu kamu hukukundan doğan bir borç alacak ilişkisini ifade etmektedir. Bu ilişkide devlet, kamu hizmetlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirebilmek için tek yanlı iradesiyle bireylerin malvarlıklarına el koyabilmektedir. Devletler tek yanlı iradelerinin kaynağını ise vatandaşları üzerindeki egemenlik yetkilerine dayandırmaktadır. Bu egemenlik yetkisinin mali alana yansımaları, diğer bir deyişle devletlerin vergi alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü ifade eden vergilendirme yetkisidir. Devletler her ne kadar vergilendirme yetkilerini kamu hizmetlerini karşılamak gibi üstün bir amaç için kullanıyorsa da sonuçta bireylerin malvarlıklarına el atarak bireylerin mülkiyet haklarını ihlal etmektedir. Dolayısıyla vergi ilişkisinin temelinde devlet ve birey arasındaki çıkar çatışması bulunmakta ve bu çatışma çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenmektedir (Karakoç, 2013: 1259). Bu kapsamda devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmakla birlikte bu yetkilerini keyfi, takdire dayalı ve sınırsız kullanımının önüne geçilerek bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması gerekmektedir (AYM, E: 2009/309, K: 2011/68 ve T: 28.04.2011). Nitekim birçok ülkenin yaşamış olduğu deneyimler, iktidarlara keyfi ve sınırsız vergilendirme yetkisi tanınmasının toplumsal huzurun bozulması ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesiyle sonuçlandığını göstermiştir. Bu nedenle tarihsel süreç içerisinde devletlerin vergilendirme aracılığıyla bireylerin mülkiyet haklarına yapacağı müdahalenin yine bireylerin temsilcilerinden oluşan meclisler tarafından çıkarılan kanunlarla yapılması talebi gündeme gelmiş ve bu talep günümüzdeki Anayasal hareketlerin başlangıcını oluşturmuştur (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 38-43). Nitekim zamanla birçok ülke, “*Temsilsiz vergi olmaz*” veya “*kanunsuz vergi olmaz*” anlayışının sonucu olarak bir yandan devletlerin vergilendirme yetkisi yoluyla bireylerin mülkiyet haklarına yaptıkları müdahalenin meşrulaştırılması diğer yandan da bireylerin mülkiyet haklarına yapılacak müdahalenin sınırlarının çizilmesi açısından verginin kanuniliği ilkesini Anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olarak benimsemiştir (Karakoç, 2013: 1264).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir (Karakoç, 2013; Üstün, 2003: 262). Diğer bir deyişle kanunilik ilkesi, vergilendirmeye ilgili düzenlemelerin hem

şekli hem de maddi anlamda kanunla yapılmasının gereğini belirtmektedir (Gerçek vd., 2014: 90-91). Şekli anlamda vergilendirmeye ilgili düzenlemelerin yasama organı tarafından anayasa uygun olarak çıkarılan objektif, nesnel ve soyut kanunlarla yapılmasını belirtmektedir. Aksi takdirde idare tarafından bireylerin mülkiyet haklarına yapılan müdahale anayasal temelden yoksun kalacaktır (AYM, Tevfik Ayhan Başvurusu, No: 2019/17968). Maddi anlamda ise bireysel sübjektif nitelikteki vergilendirme işlemlerinin de yine kanunlara uygunluğunu ve doğruluğunu kapsamaktadır. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi “vergilerin kanunla düzenlenmesini” ve “kanuna uygun ve doğru şekilde tahsil edilmesini” içermektedir (Kumrulu, 1979: 150-151). Böylece vergilerin kanuniliği ilkesi ile devletlerin vergilendirme yetkilerini keyfi ve sınırsız bir şekilde kullanamayacağı ve vergilendirme yetkisinin sınırlarının mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk normlarına bağlı olarak çizilmesi gerektiği ifade edilmektedir (Gerçek vd., 2014: 91).

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin bir kanunla konulması yanında kanun metni ve uygulamalarının, bireylere davranışlarının sonuçlarını öngörmelerini sağlayacak şekilde hukuki belirlilik taşımasını gerektirmektedir. Diğer bir deyişle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önemli bir rol oynamaktadır (AYM, Tevfik Ayhan Başvurusu, No: 2019/17968). Bu kapsamda vergi kanunlarında bireylerin ekonomik ve sosyal durumlarını etkileyecek keyfi düzenlemelere engel olmak adına verginin asli unsurlarının vergi kanunlarında herhangi bir duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık, anlaşılır ve belirli şekilde düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda verginin asli unsurlarını; verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olayı, vergi matrahı ve vergi oranı olarak belirtmekle birlikte verginin asli unsurlarının vergi kanunları içerisinde anlam kazanabilmesi için verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil usulü, mükelleflerin ödevleri, mükelleflerin denetlenmesi, vergisel yaptırım ve uyuşmazlıklar gibi verginin asli unsurlarını tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemlere ilişkin unsurların da kanunda düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır (AYM, E: 2022/51, K: 2022/94 ve T: 20.07.2022; E: 2009/39, K: 2011/68 ve T: 28.04.2011; AYM, Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, No: 2016/3675; AYM, İskenderun Demir Çelik A.Ş. Başvurusu, No: 2015/941).

Çalışma kapsamında dijitalleşme ve verginin asli unsurları arasındaki ilişkinin kurulabilmesi için verginin asli unsurları ve verginin asli unsurlarını tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemlerin açıklanması gerekmektedir.

2.2.1. Verginin Asli Unsurları

Verginin asli unsurları, bir kanunun vergi kanunu olarak kabul edilmesini sağlayan ve vergi kanunlarını diğer kanunlardan ayıran unsurlar olarak ifade edilmektedir. Bir vergi kanununda verginin asli unsurlarından birinin dahi eksik olması o kanunu vergi kanunu olmaktan çıkarmakta ve uygulanmasına engel olmaktadır. Nitekim vergi kanunları ile bireylerin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalede ilgili vergi kanununda kimin, ne üzerinden, ne zaman ve nasıl vergilendirileceği yani verginin asli unsurlarının tanımlanması zorunludur. Ayrıca verginin asli unsurları, vergi kanunlarındaki temel kavramları da ifade etmektedir. Bu nedenle kanunun temel kavramlarına yer verilmeden, kavramların ne anlama geldiği ve nasıl anlaşılması gerektiği belirtilmeden diğer hükümlere geçilememektedir. Bu kapsamda verginin temel kavramları anlaşılmadan kanun koyucunun diğer hükümlerdeki amacının anlaşılması zorlaşmaktadır (Uşaklıoğlu, 2020: 13-14). Bu nedenle çalışmanın bu kısmında verginin asli unsurları olan mükellef, vergi sorumlusu, vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı ve vergi oranı incelenecektir.

Mükellef

Vergileme, özünde kanundan doğan bir borç alacak ilişkisini barındırmaktadır. Bu borç alacak ilişkisinin alacaklı tarafını devlet oluştururken borçlu tarafını vergi mükellefi oluşturmaktadır (Saban, 2009: 89). Mükellef, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda “*vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda mükellefin maddi ödevi olan vergi borcu ön plana çıkarılmıştır. Buna karşılık mükellefin maddi ödevi dışında birçok şekli ödevleri de bulunmaktadır. Bu ödevlere, VUK’un mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabının 153-257. maddeleri arasında kapsamlı şekilde yer verilmiştir. Dolayısıyla mükellefin şekli ve/veya maddi ödevleri bulunmakta ve bu iki ödevi kapsayacak şekilde mükellefiyet kavramı kullanılmaktadır (Gerçek, 2005: 158). Ancak mükellefin maddi ve şekli ödevlerinin aynı anda bulunması şart değildir. Örneğin; bir

mükellef zarar etmesi halinde maddi ödevi ortaya çıkmamasına rağmen şekli ödevleri ortaya çıkmakta ya da stopaj yoluyla vergisini ödeyen bir mükellefin maddi ödevi bulunmasına rağmen şekli ödevleri vergi sorumlusunca yerine getirilmektedir (Öncel vd., 2009: 2).

Mükellefiyet kanundan doğan bir ilişki olduğu için mükellef, ödediği vergiyi yansıma yoluyla bir başkasına aktarsa dahi maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi açısından kanuni mükellef olarak vergi idaresine karşı muhatap olmaya devam etmektedir. Nitekim VUK'da belirtildiği üzere kanunda belirtilen istisnai haller dışında mükellefiyete ilişkin yapılan özel sözleşmeler vergi idarelerini bağlamamaktadır (Gerçek, 2005: 159). Bu nedenle gerek vergilendirmeye ilgili maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi gerekse idarenin keyfi uygulamalarına karşı vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin korunması açısından mükellefin kim olduğunun vergi kanunlarında gösterilmesi zorunludur (Güneş, 2011: 140).

Mükellef, vergi hukukunun bağımsız ve kendine özgü bir hukuk dalı olmasına karine teşkil eden kavramlardan biridir. Bu doğrultuda bir kişinin mükellef olabilmesi için iki genel şartı aynı anda taşıması gerekmektedir. Bunlarından ilki, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmesi, ikincisi ise kendi kişiliğinde meydana gelen vergiyi doğuran olaya ilişkin vergiyi kendi malvarlığından ödemesidir. Bu iki temel özellik, aynı zamanda mükellef ile vergi sorumlusunu ayırt etmede de kullanılan temel unsurlardır (Şenyüz, vd., 2024: 92; Kırbaş, 2012: 64; Öncel vd., 2009: 72; Saban, 2009: 89). Bu unsurlardan ilki vergi sorumlusunda hiçbir zaman gerçekleşmezken ikincisi ise istisnai durumlar hariç gerçekleşmemektedir (Öncel vd., 2009: 72)

Bir kişinin mükellef olabilmesi için gerekli iki genel şartın yanında bazı hallerde vergi hukukunu diğer hukuk dallarından ayıran özellikli kurallar da bulunmaktadır (Şenyüz vd., 2024: 92). Bu kurallar şunlardır:

- *Vergi mükellefi olabilmek için gerçek veya tüzel kişi olma şartı aranmamaktadır.* VUK'daki mükellef tanımında vergiyi doğuran olayla bağlantı kuran “gerçek ve tüzel kişilerin” mükellef olabileceği belirtilmiştir. Gerçek ve tüzel kişiler, medeni

kanun kapsamında kişi türleri olarak düzenlendiği için VUK ve Medeni Kanun'daki kişi kavramının birbiriyle paralellik gösterdiği söylenebilir. Ancak vergi kanunlarında gerçek veya tüzel kişiliği bulunmayan birtakım varlıklar da mükellef olarak kabul edilmiştir. Bunlara, iş ortaklıkları veya yatırım fonları örnek gösterilebilir. Dolayısıyla vergi hukukunda mükellef olabilmek bakımından medeni kanun kapsamında kişiliğin bulunup bulunmamasının önemi bulunmamaktadır. Çünkü vergi hukuku kendine özgü ve bağımsız bir bilim dalı olduğu için kendine özgü kavramlar geliştirmiştir. Bu doğrultuda vergi hukuku, medeni kanuna göre kişiliği bulunmayan varlıklara vergi ehliyeti tanıyarak vergisel kişilik tanımıştır. Dolayısıyla kendisine vergisel kişilik tanınan varlıklar, vergiyi doğuran olayla bağlantı içerisine girmeleri ve ödeme gücüne sahip olmaları durumunda vergi kanunları hükümlerine tabi olmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki bu varlıklara vergi kanunları açısından vergisel kişilik tanınmasının diğer hukuk dalları açısından bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır (Şenyüz vd., 2024: 93; Kırbaş, 2012: 64-65).

- *Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır.* Medeni Kanun'a göre fiil ehliyeti bulunmayan bir kişi de vergiyi doğuran olayla bağlantı içerisine girmesi halinde mükellef kabul edilmektedir. Vergi hukukunda, medeni hukuktan farklı olarak kanuni ehliyet yerine vergi ehliyeti dikkate alınmakta ve vergi ehliyeti mükelleflerin ödeme güçlerine dayandırılmaktadır. Bu kapsamda ödeme gücüne sahip bulunan küçük veya kısıtlı bir kişi de vergiyi doğuran olayla bağlantı içerisine girerse mükellef kabul edilmekte ve maddi ve şekli ödevleri ortaya çıkmaktadır. Ancak küçük ve kısıtlılar ödevlerini yerine getirecek durumda olmadıkları için onlara ait ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir (Öncel vd., 2009: 72-73).
- *Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre mükellef farklı şekilde tanımlanmaktadır.* Mükellefler hem yurt içinden hem de yurt dışından gelir elde edebilir. Özellikle dijitalleşme süreciyle birlikte birçok mükellef ekonomik faaliyetlerini sınır ötesi alanlara taşıma imkanına kavuşmuştur. Bu kapsamda mükellefler hem yurt içinden hem de yurt dışında meydana gelen vergiyi doğuran olaylara ilişkin gelirleri Türkiye'ye beyan etmesi halinde tam mükellef kabul edilirken sadece yurt içinde meydana gelen vergiyi doğuran olaya ilişkin gelirlerini

Türkiye’ye beyan etmeleri halinde ise dar mükellef kabul edilmektedir (Şenyüz vd., 2024: 94).

Kanun koyucu, bazı mükellefleri ekonomik, mali veya teknik nedenlerden dolayı geçici-sürekli, şarta bağlı-şartsız olarak vergi dışında bırakabilmektedir. Bu durum muafiyet olarak ifade edilmektedir. Muafiyet yoluyla kimlerin vergi dışında bırakıldığı mutlaka kanunda düzenlenmeli ve yasal çerçevesi çizilmelidir (Gerçek vd., 2014: 91). Aksi takdirde idare tarafından kıyas yoluyla veya kanun hükümleri geniş yorumlanarak temel hak ve özgürlükleri zedeleyici sonuçlar ortaya çıkarılabilecektir.

Vergi Sorumlusu²

Özel hukukta borç ve sorumluluk kavramları iç içe geçmiş ve borcun olduğu durumlarda sorumluluğun da olduğu kabul edilmiştir (Akkaya, 1997: 187). Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluk kavramları birbirinden ayrılmakta ve vergi hukukunda sorumluluk “kendi vergi borcundan sorumluluk” ile “başkasının vergi borcundan sorumluluk” olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Vergi hukuku kendi vergi borcundan sorumluları mükellef olarak tanımlarken, vergiyi doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesine rağmen mükellefle hukuki veya ekonomik ilişki kuran kişiyi mükellefin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirilmesinden sorumlu tutmayı ise vergi sorumlusu kavramı ile düzenlemiştir (Şenyüz vd., 2024: 101-102). VUK, vergi sorumlusunu “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlamaktadır. Vergi sorumlusu esasen devlet ile mükellef arasındaki borç alacak ilişkisindeki üçüncü kişidir. Kural olarak vergi sorumlusu kendi vergi borcundan dolayı mükellef konumundayken hukuki ve ekonomik bağ kurduğu mükellefin maddi ve şekli ödevlerinin yerine getirilmesi açısından ise vergi sorumlusu konumundadır (Öncel vd., 2009: 75).

² Vergi sorumlusu, doğrudan verginin asli unsurları içerisinde sayılan unsurlardan biri değildir. Vergi sorumlusu, vergi mükellefinin şekil değiştirmiş hali olarak kabul edildiği için vergi mükellefinin ayrılmaz bir parçası olup verginin asli unsurları içerisindeki yeri mükellef kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. Ancak bu çalışmada konunun kapsamının genişliği nedeniyle vergi sorumlusu, mükelleften ayrı bir başlık olarak ele alınmıştır. Çalışmanın sonraki bölümlerinde de vergi sorumlusu ayrı bir başlık altında incelenmektedir.

Vergi hukuku açısından sorumluluk müessesinin düzenlenme ihtiyacı ise şu sebeplere dayanmaktadır. Vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresi ve mükelleflerin yapacakları işlemlerin sayısını azaltarak vergi alacağını kolaylıkla ve en az maliyetle tahsilini sağlamaktır (Şenyüz vd., 2024: 102). Vergi sorumluluğu, mükellef nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlamaktadır. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra mükellefin malvarlığından vergiyi alarak vergi dairesine yatırmakta ve verginin ödenmesine ilişkin şekli ödevleri yerine getirmektedir. Vergi, mükellefin malvarlığından ödendiği için kural olarak vergi sorumlusunun malvarlığında bir azalma olmamaktadır. Mükellefin borcunun ödenmesiyle birlikte vergi sorumlusunun sorumluluğu da sona ermektedir. Vergi sorumluluğunun mükellefin borcuyla doğup, borcun ödenmesiyle sona ermesine sorumluluğun bağımlılığı ilkesi adı verilmektedir (Gerçek, 2005: 164; Akkaya, 1997: 188).

Vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır. Buna göre kişinin fiil ehliyeti bulunmasa dahi mükellefle hukuki ve ekonomik ilişkisi nedeniyle vergilendirmeye ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi sorumluluğu kamu hukuku ilişkisi içerisinde ortaya çıktığı için üçüncü kişilerin hangi hallerde mükelleflerin vergi borçlarından sorumlu olduklarının kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde idarenin kıyas yoluyla sorumluluk müessesini genişleterek keyfi uygulamalarla vatandaşların temel hak ve hürriyetlerini zedeleyici davranışlarda bulunmasına neden olabilir (Güneş, 2011; 140; Gerçek, 2005: 164). O kadar ki VUK'ta belirtilen haller istisna olmak üzere sorumluluğa ilişkin yapılacak özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı belirtilerek vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelere dahi sınır getirilmiştir.

Vergi sorumlusunun “başkasının vergi borcundan sorumluluğu” kural olarak fer-i düzeydedir. Yani vergi idaresi mükellefin borcundan dolayı önce mükellefe başvuracak, vergi borcunun mükelleften tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda vergi sorumlusuna başvurulacaktır. Ancak vergi hukukunda zamanla yapılan düzenlemelerle birlikte vergi sorumluluğu genişletilerek sorumluluğun fer-i düzeyde olması kural olma niteliğini kaybederek istisna haline gelmiştir (Akkaya, 1997: 188). Türk vergi hukukunda vergi sorumluluğu çeşitli yönlerden genişletilerek değişik ölçü ve niteliklerde

sorumluluk hallerine yer verilmiştir (Şenyüz vd., 2024: 102). Bu sorumluluk halleri; vergi kesintisi yapmaktan sorumluluk, kanuni temsilci olmaktan kaynaklanan sorumluluk ve başkalarının vergi ödevlerinden kaynaklanan sorumluk şeklinde sınıflandırılabilir.

Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı hukuki bir durum, yapılan bir işlem, yaşanan bir olay, elde edilen bir ekonomik değer şeklinde ifade edilebilir. Ancak vergi konusu hukuki durum, yaşanan bir olay veya ekonomik değer ile sınırlı olmayıp herhangi bir unsur da verginin konusunu oluşturabilir (Biyen, 2018: 12). Vergi konusu, genel ve soyut bir kavramı ifade etmektedir. Bu nedenle kanun koyucu, verginin asli unsurlarını vergi kanunlarında tanımlama yoluna gitmesine rağmen vergi konusunu tanımlamaktan kaçınmıştır. Bunun yerine her bir vergiyi düzenleyen kanunda, vergi konularının tek tek belirtilmesini tercih etmiştir (Kırbaş, 2012: 86). Kanun koyucunun böyle bir tercihte bulunması, soyut bir kavram olan vergi konusunun tanımlanmasının, dinamik yapıdaki ekonomik faaliyetler ve hukuki durumlarda zaman içerisinde meydana gelecek değişiklikleri kapsayamayacak olması nedeniyle anlaşılabilir bir tercihtir. Bununla birlikte vergi konusunun soyut olması, hangi konu üzerinden vergi alındığının kanunlarda açık, net ve anlaşılır şekilde belirli olmasını gerektirmektedir (Güneş, 2011: 137). Aksi takdirde vergi konusunun muğlak ifadelerle yer verilerek idareye vergi konusunu genişletecek bir alan bırakılması, kişi hak ve özgürlüklerini zedeleyici uygulamalara neden olabilir. Bu nedenle her vergi kanununun ilk kısımlarında o verginin konusuna yer verilmektedir. Vergi kanunları da isimlerini genellikle verginin üzerine konulduğu konulardan almaktadır (Şenyüz vd., 2024: 90).

Kanun koyucu, vergi konusunu ekonomik, mali veya teknik nedenlerden dolayı geçici-sürekli, şarta bağlı-şartsız olarak sınırlandırılabilir. Bu durum istisna olarak ifade edilmektedir. Vergi konusunun sınırlandırılması, vergi yüküne doğrudan etki eden bir unsur olduğu için hangi konuların vergi dışında bırakıldığı mutlaka kanunda düzenlenmelidir. Aksi takdirde idare tarafından sınırlama kapsamı genişletilip daraltılarak temel hak ve özgürlükleri zedeleyici sonuçlar ortaya çıkarılabilecektir.

Vergiye Doğuran Olay

Vergi kanunlarında mükellef ve vergi konusunun belirtilmesi verginin doğumu açısından yeterli değildir. Verginin doğumu için mükellef ve vergi konusunun kanunun aradığı ve öngördüğü anlamda bağlantı içerisinde bulunması gerekmektedir. Bu bağlantı, mükellef tarafından vergi konusunun elde edilmesi, kullanılması, tüketilmesi, alım veya satımı, değişimi, mülkiyeti veya belli bir süre elinde bulundurulması gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir (Güneş, 2011: 138). İşte mükellefin kanunun öngördüğü hareketiyle vergi konusu ile bağlantı kurmasına vergiyi doğuran olay adı verilmektedir. Vergiyi doğuran olay soyut bir kavram olduğu için vergi kanunlarında tanımlanmamış sadece VUK'un 19. maddesinde “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi ve hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” denilerek hukuki sonuçlarına yer verilmiştir (Kırbaş, 2012: 85).

Kişiliğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişi, potansiyel mükellef konumundan mükellef konumuna geçmekte ve vergi idaresine karşı vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle kendiliğinden doğmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olaya mükellefiyet doğurucu olay adı da verilmektedir. Aynı zamanda mükellef ve vergi sorumlusunun ayırımında da vergiyi doğuran olay önemli bir kriterdir. İdare açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi tarh işleminin hukuksal sebebinin oluşturmakta ve idarenin vergiyi tahsil edebilmesi için gerekli olan vergilendirme sürecini başlatmasını zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın soyut bir kavram olması ve vergi konuları açısından vergiyi doğuran olayın farklılık arz etmesi nedeniyle ilgili vergi kanunlarında mutlaka vergiyi doğuran olayın açıklanması gerekmektedir (Feyzioğlu, 1952: 79-85). Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın bilinmesi uygulanacak kanun hükümlerinin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Çünkü vergi alacağının tabi olduğu hukuki rejim, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukuki rejimi olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan bir vergi normu ancak yürürlükte olduğu dönemde meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanabilecektir. Dolayısıyla verginin unsurlarını belirleyen bir normun zaman bakımından kapsamı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tespit edilmektedir. Bu doğrultuda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın bilinmesi, zaman bakımından hangi vergi normunun uygulanacağı yani verginin temel unsurlarının hangi zamanın vergi normuna göre belirleneceği, hangi cezai müeyyidenin uygulanacağı, gecikme

faizinin ve tahakkuk zamanaşımı süresinin hangi tarihten itibaren başlayacağına ilişkin soruların cevaplandırılmasına yol göstermektedir (AYM, E: 2009/39, K: 2011/ 68 ve T: 28.04.2011).

Vergi Matrahı

Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkmakla birlikte vergi borcunun tahsil edilebilmesi için borcun tutar olarak somut şekilde hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Verginin konusu soyut bir değer olduğu için kanunlarda verginin konusunun belirtilmesi, verginin hesaplanması açısından yeterli değildir. Bu nedenle üzerinden vergi hesaplanacak matrahın açık ve net bir şekilde belirtilmesi büyük önem taşımaktadır. Verginin konusu, üzerinden vergi alınan hukuki durum veya iktisadi unsur olduğu halde vergi matrahı vergi konusunun değeri ya da miktarı olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2011: 143). Daha geniş bir ifadeyle verginin hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya ölçüler matrah olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz vd., 2024: 99). Dolayısıyla vergi matrahı, verginin konusunun değeri veya miktarı olabilmektedir. Vergi matrahının değer olarak ifade edilmesiyle vergi konusunun parasal değeri kastedilmektedir. Bu tür matrahlara sahip vergilere değer esaslı ya da advalorem esaslı vergiler denilmektedir. Vergi matrahının miktar esaslı olması halinde bir kumaşın metresi, bir taşıtın motor hacmi veya doğalgazın metreküpü gibi ölçüler dikkate alınmak suretiyle vergi uygulanmaktadır. Bu tarz vergilere ise spesifik esaslı vergiler denilmektedir (Akdoğan, 2011: 143-144).

Vergi Oranı

Vergi borcunun somut olarak hesaplanabilmesi için vergi kanunlarında mükellef, vergi sorumlusu, vergi konusu, vergiyi doğuran olay ve matrahın belirtilmesi yeterli değildir. Aynı zamanda verginin hesaplanabilmesi için matrahın yanında vergi oranına veya birim vergi miktarına ihtiyaç duyulmaktadır. Verginin hesaplanmasında değer esaslı matrahlarda vergi oranı, spesifik esaslı matrahlarda birim vergi miktarı matraha uygulanmaktadır. Ancak bazı vergilerde tek bir vergi oranı varken bazılarında birden fazla olabilmektedir. Matrahın farklı düzeylerine uygulanan değişik vergi oranlarından meydana gelen oranlar bütününe

vergi tarifesi adı verilmektedir (Şenyüz vd., 2024: 100). Vergi tarifeleri ise bazen sabit oranlı bazen artan oranlı bazen de azalan oranlı olmak üzere çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir.

2.2.2. Verginin Asli Unsurlarını Tamamlayıcı Vergisel Ödev ve Yöntemlere İlişkin Unsurlar

Vergi kanunlarında verginin asli unsurlarının belirtilmesi vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için yeterli değildir. Bunun için verginin asli unsurlarını vergilendirme sürecinde harekete geçirecek ve vergilendirme işlemlerinin sağlıklı şekilde yerine getirilmesini sağlayacak vergisel ödev ve yöntemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim kanunda düzenlenen verginin asli unsurları yine kanunlarda düzenlenecek vergisel ödev ve yükümlülüklerle tamamlanarak uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda verginin asli unsurlarını tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemler; verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili, verginin ödeme zamanı, değerlendirme, mükelleflerin ödevleri, mükelleflerin denetlenmesi ve vergisel uyumsuzluklar ve cezai yaptırımlardan oluşmaktadır.

Verginin asli unsurlarını tamamlayıcı vergisel ödev ve yöntemlerin de vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunlarda düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak kanun yapma süreçlerinin zaman alması ve özellikle dijitalleşme süreciyle birlikte ekonomik yapıdaki hızlı değişikliklere cevap verebilmek adına bazı düzenlemeler kanun yerine kanunla verilen yetkiye dayanarak ikincil düzenlemelerle yapılmaktadır. Güneş (2011) bu tarz düzenlemelerin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe katılmakla birlikte özellikle kanun yapmadaki gecikme süresi ve dijitalleşmenin ekonomik yapıda meydana getirdiği hızlı dönüşüme uyum sağlamak adına vergi yükünü doğrudan etkilemeyen düzenlemelerin örneğin fatura düzenleme ve defter tutmaya ilişkin şekli düzenlemelerin ikincil düzenlemelerle yapılarak kanunilik ilkesinin yumuşatılması da bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında “*kanunun her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi*” verilebileceğini ifade etmiştir (AYM, İskenderun Demir Çelik A.Ş. Başvurusu, No: 2015/941).

Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsili

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte devletin vergi alacağı ve mükellefin vergi borcu soyut olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak idarenin vergi alacağını hazineye dahil etmesi için yapılması gereken birtakım işlemler bulunmaktadır. Bu işlemler verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşmaktadır.

Bu işlemlerden ilki verginin tarh edilmesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mükellefin soyut vergi borcu ortaya çıkarken tarh işlemi, vergi borcunu somut olarak tespit eden idari bir işlemdir. Nitekim VUK'un 20. maddesinde de vergi tarhı *“vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir”* şeklinde tanımlanmıştır. VUK'ta tarh işleminin tanımlanması yanında vergi tarh yöntemleri de beyana dayanan tarh, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat ile kanunda hazır bulunan yani tahrir dayanan tarh şeklinde sayılmıştır. Dolayısıyla her bir vergiye ilişkin kanunda VUK'ta belirtilen tarh yöntemlerinden biri tercih edilerek uygulanacaktır. Diğer taraftan gerçek usulde vergilendirilmeyen bir mükellefin kanunda öngörülen hallerin gerçekleşmesi durumunda kanunla verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından gerçek usulde vergilendirilmesine karar verilebilmektedir (GVK, m. 51/12).

Verginin tarhı ile somut olarak mükellefin vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Vergi borcunun hüküm ifade edebilmesi ve ödenebilmesi için vergi borcundan mükellefin haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi borcunun mükellefe bildirilmesine verginin tebliği adı verilmektedir. VUK'ta verginin tebliği, *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır (VUK, m. 20). Yine VUK'ta tebliğ yöntemleri de postayla tebligat, memur vasıtasıyla tebligat, daire ve komisyonda tebligat, elektronik tebligat ve ilan yoluyla tebligat şeklinde sıralanmıştır (VUK, m. 93-109). Dolayısıyla verginin tebliğ edilmesi işleminde idarenin kanunda sayılan tebliğ yöntemleri dışında bir yöntem kullanması, VUK'un aradığı anlamda bir tebliğ işleminin gerçekleştiği anlamı taşımayacaktır.

Verginin tebliğ işleminden sonraki aşamasını tahakkuk aşaması oluşturmaktadır. Verginin tahakkuku VUK'da “*Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Nitekim bir verginin tarh veya tebliğ edilmesi idareye vergiyi isteme hakkı vermemektedir. Çünkü yapılan tarh ve tebliğ işleminde bir hata veya yanlışlık yapılma ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle verginin tahakkuk edebilmesi için tebliğ işlemi gerçekleştikten sonra mükelleflerin bu vergilere karşı ya dava açmaması ya davanın reddedilmiş olması ya da ilk derece mahkemesinin mükellefin aleyhine karar vermiş olması gerekmektedir. Ancak bu durum, beyana dayalı tarh yöntemi açısından geçerli değildir. Çünkü beyana dayalı tarh yönteminde mükelleflere vergi hatası ve ihtirazı kayıtlı beyan dışında dava açma hakkı verilmediği için tarh işlemiyle birlikte tarh ve tahakkuk işlemlerinin iç içe geçtiği ve böylece tarh işlemiyle birlikte verginin tahakkukunun da gerçekleştiği kabul edilmektedir (Şenyüz vd., 2024: 218)

Vergilendirme sürecinin son aşamasını tahsil işlemi oluşturmaktadır. Esasen vergilendirme sürecinde yapılan tüm işlemlerin nihai amacını vergiyi tahsil etmek oluşturmaktadır. Tahsil aşamasının önemine binaen kanun koyucu, VUK'da verginin tahsilini “*verginin kanuna uygun surette ödenmesidir*” şeklinde tanımlanmasına rağmen vergilendirme sürecinin tahsil aşamasını, VUK yerine 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (ATTUHK)'la düzenlemiştir. İlgili kanunda vergi borcunun sona ermesi için verginin ödeme zamanı, ödeme yeri, ödeme şekline ayrıntılı şekilde yer verilmiştir. Ayrıca vergi borcunun tahsili dışında vergi borcunu ortadan kaldıran zamanaşımı, terkin, mahsup, takas, af gibi haller de düzenlenmiştir.

Değerleme Ölçüleri

Mükelleflerin vergi matrahlarını doğru bir şekilde tespit edebilmeleri için sahip oldukları malvarlıklarının VUK açısından değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda da değerlendirme, doğrudan vergi matrahını etkileyen bir unsurdur. Bu kapsamda değerlendirme, VUK'un 258. maddesinde “*vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un üçüncü kitabında iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin ölçü ve kurallara geniş şekilde yer verilmiştir. Bununla birlikte yine VUK'da Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bazı durumlarda verilen yetkiler

doğrultusunda idare, değerleme ölçülerinin uygulanmasına ilişkin esasları belirleyebilmektedir.

Mükellefin Ödevleri

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergilendirme işleminin kanuna uygun ve sorunsuz bir şekilde yürütülmesi amacıyla VUK'ta mükelleflere birtakım ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlere, VUK'un mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabının 153-257. maddeleri arasında geniş şekilde yer verilmiştir. Bu ödevler içerisinde bildirimde bulunma, defter tutma, saklama, ibraz etme ve beyanname verme gibi vergilendirmeye ilgili birçok ödev bulunmaktadır. Bu ödevler, esasen ilgili kanunda düzenlenmekle birlikte kanunla verilen yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ikincil düzenlemeler yoluyla bu ödevlere ilişkin usul ve standartları belirleyebilmektedir. Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar ortamında tutacak mükelleflere veya elektronik ortamda defter tutacak mükelleflere ilişkin asgari hususları, standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemekte yetkilidir (VUK, m. 226/A).

Mükelleflerin Denetlenmesi

Vergi idareleri, mükellefler hakkında bilgi toplamak ve vergi alacağını zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahsil edebilmek için mükellefler nezdinde denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun şekilde ödevlerini yerine getirip getirmediği ise VUK'ta sayılan bilgi toplama, yoklama, arama ve vergi inceleme yöntemleri aracılığıyla yerine getirilmektedir (VUK, m. 127-152). İdare, mükelleflerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini kanuna uygun şekilde yerine getirip getirmediğinin denetimini sayılan yöntemler dışında araştırmayacaktır. Ayrıca bilgi toplama, yoklama, arama ve vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin başta mülkiyet hakkı, kişisel ve/veya ticari sırları gibi temel hak ve özgürlüklerini ihlal edilme olasılığına karşılık VUK'ta ilgili yöntemlere ilişkin belirtilen kurallara sıkı sıkıya bağlı kalınması da önem arz etmektedir.

Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları

Mükelleflere vergi kanunlarında verilen ödevler, verginin zamanında ve eksiksiz bir şekilde hazinenin kasasına girebilmesi amacıyla getirilmiştir. Bu nedenle mükelleflerin vergi ödevlerini ihlal edecek davranışlardan kaçınmaları veya vergi ödevlerini ihlal etmeleri durumunda uygulanacak yaptırımlara hem vergi kanunlarında hem de temel ceza kanunlarında yer verilmiştir. Türkiye’de ceza politikası gereği mükelleflerin ağır ihlalleri suç sayılırken hafif nitelikteki ihlalleri ise kabahat sayılmaktadır. Bu kapsamda vergi kabahatleri, VUK’ta vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri şeklinde sayılırken vergi suçları ise kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyete şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu şeklinde sayılmıştır. Suçlar açısından suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince vergi suçlarının fiillerinin ve cezalarının kanunda düzenlenmesi zorunludur. Kabahatler açısından ise kabahat fiili, kanunla getirilebileceği gibi kanunun verdiği yetkiyi dayanılarak normun çerçevesi çizilmek suretiyle idarenin düzenleyici işlemleri aracılığıyla da getirilebilmektedir. Kabahatlerin cezası ise mutlaka kanunda düzenlenmektedir (Şenyüz, 2022: 9-10).

Mükelleflerle vergi idaresi arasında çeşitli nedenlerle uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenebilmesi için VUK’da çeşitli müesseseler getirilmiştir. İdari aşamada çözüm yolları uzlaşma, hataların düzeltilmesi üst makama başvuru, kanun yolundan vazgeçme, karşılıklı anlaşma usulü, izaha davetten oluşmaktadır. Bununla birlikte uyuşmazlıkların çözüm yolları idari aşamada çözüm yollarıyla sınırlı değildir. Aynı zamanda ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargı yoluyla da çözüme kavuşturulabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde başta İdari Yargılama Usulü Kanunu, VUK, Danıştay Kanunu, Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşları Hakkındaki Kanun gibi birçok kanun hükümlerinden yararlanılmaktadır.

2.3. Dijitalleşme Süreci ve Verginin Asli Unsurları ile İlişkisi

İnternet ve dijital teknolojiler toplum tarafından her geçen gün daha fazla benimsendikçe günlük faaliyetlerin neredeyse tamamı bireyler tarafından internet ve dijital teknolojiler aracılığıyla yürütülmeye başlanmıştır. Bireylerin günlük faaliyetlerinin önemli bir kısmını dijital ortamda yürütmesi ise dijital ortamda çok sayıda veri kümelerini ortaya çıkarmıştır. Dijital teknolojiler, bu veri kümelerine erişim ile paylaşım imkanlarını artırmakla birlikte verileri depolama, işleme ve analiz etme imkanlarını kolaylaştırmış ve ucuzlaştırmıştır. Aynı zamanda veri ve dijital teknolojiler, iş fikirlerinin çok daha hızlı ve ucuz şekilde hayata geçirilmesini sağlamış, ekonomik değerin veri ve dijital teknolojiler etrafında yaratıldığı veri değer zinciri, işletmelerin iş yapma şekillerini değiştirmiş ve yeni iş modellerini ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte fiziki yapıdaki mal ve hizmetler yerini dijital mal ve hizmetlere bırakmış ve işletmelerin küresel piyasalarda faaliyet göstermesi kolaylaşmıştır. Ekonomi dijitalleştikçe mal ve hizmetlere erişim ve tüketim şekilleri de değişime uğramıştır. Bu gelişmeler ekonomik yapının veri ve dijital teknolojiler etrafında değişmesine ve giderek ekonominin kendisinin dijitalleşmesine neden olmuştur (OECD, 2019d).

Ekonomi, dijital olarak dönüştükçe veri ve dijital teknolojilerle iç içe geçmiş, ekonomik yapı her geçen gün daha da karmaşıklaşmış ve ekonomik yapı içerisinde dijital teknolojilere ve faaliyetlere ilişkin birçok yeni kavram ortaya çıkmıştır (Yılmaz ve Değer, 2020). Toplumsal ve ekonomik yapıda ortaya çıkan yeni kavram, kurum ve ilişkiler, hukukun birçok dalını etkilediği gibi vergi hukukunu da yerel ve uluslararası alanda etkileyerek yeni fırsat ve zorluklarla karşı karşıya bırakmıştır. Toplumsal ve ekonomik yapı dijitalleştikçe geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak tasarlanmış geleneksel vergi politikaları ile dijitalleşen ekonomik yapı arasındaki fark açılmaya devam etmiştir. Bu durum geleneksel ekonomik faaliyetlerde meydana gelen olayları vergilendirme kapsamına alan mevcut vergi kanunlarının dijitalleşen toplumsal ve ekonomik yapıdaki ilişki ve kavramları nasıl düzenleyeceğinin yeniden düşünülmesini zorunlu kılmıştır (Hilgendorf, 2018: 11, 19; Inozemtsev, 2021; 10-11, 15; Uşaklıoğlu, 2020; 17-18; Üzeltürk, 2022: 336-337).

Hukuki açıdan bir hukuk dalının başka bir bilim dalı ile ilişkisi denildiğinde genellikle birbirlerinin kavram, kurum, kural ve yöntemlerinden yararlanılması anlaşılmaktadır (Şenyüz vd., 2024: 5). Bu bağlamda vergi hukukunun dijital teknolojiler, dijital kavram ve yöntemlerle ilişkisi iki şekilde ortaya çıkmaktadır (Hızel, 2019: 47-49; OECD, 2019d). Birincisi, vergi uygulamalarının dijitalleşmesidir. Vergi uygulamalarının dijitalleşmesinden kasıt ise vergilendirmeye ilgili işlem ve süreçlerin dijital teknolojiler kullanılarak yerine getirilmesidir. Çünkü dijitalleşen ekonomi ve iş ortamına ilişkin vergi kanunlarında değişiklik yapılsa bile gelir idarelerinin dijital faaliyetleri kontrol edebilmesi ve vergi kurallarını hayata geçirebilmesi için dijital teknoloji ve verileri kullanması gerekmektedir. Özellikle ekonominin giderek dijitalleşmesi gelir elde etmek için daha karmaşık ve küresel bir ortam yaratmaktadır. Bu karmaşık ve küresel ortam, mükellef ve gelir idarelerinin uyum yükleri ve uyum risklerini artırmakta ve dijitalleşmenin dinamik doğasına uyum sağlamak için dijital teknolojilerin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır (OECD, 2020a: 26). Nitekim vergi kanunlarında dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılsa dahi mükellef ve gelir idareleri gerekli teknolojileri kullanmadıkça yapılan düzenlemelerden beklenen fayda elde edilememektedir. Bununla birlikte bu teknolojilerin kullanılması, gelir idarelerinin daha hızlı, daha güçlü ve daha kaliteli hizmet sunmalarına yardımcı olacağı gibi mükelleflerin zaman kayıplarının önlenmesi, yönetim maliyetlerinin azalması ve vergi risklerinin gerçeğe yakın tespiti gibi konularda avantaj sağlayacaktır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 73-74; Strauss vd., 2020).

İkincisi, dijital teknolojiler ile dijital teknolojilerin ortaya çıkardığı kavram, kural ve kurumlarla vergi kanunlarının uyum ya da uyumsuzluğudur. Bununla kastedilen dijital teknolojilerin toplumsal ve ekonomik yapıda meydana getirdiği değişikliklerin veya sorunların mevcut vergi kanunları ile çözümlenmesi ya da vergi kanunlarının amaç ve hükümlerini bu sorunlara çözüm sunacak şekilde yeniden tasarlanması veya geliştirilmesi olarak ifade edilebilir. Çünkü mevcut vergi kanunları, fiziksel sınırların açıkça belirlendiği bir ortam için tasarlanmış olup, ilgili vergi kanunları sadece o sınırlar içerisindeki vergiyi doğuran olaylara uygulanmaktadır. Diğer yandan mevcut vergi kanunları, geleneksel ekonomi kavramlarını, iş modellerini ve iş yapma şekillerini esas alarak tasarlanmıştır. Buna karşılık dijital teknolojilerin hızla gelişmesi nedeniyle ekonomik süreçlerde sürekli olarak

değişiklikler meydana gelmesi ve fiziksel sınırların ortadan kalkması karşısında mevcut vergi kanunları, bu değişiklikleri yakalayamayarak güncelliğini yitirmektedir. Bu durum mevcut vergi kanunu hükümlerinin somut olaylara uygulanmasını zorlaştırdığı için birçok ülke adil ve etkin vergilendirme gerçekleştirememektedir (Hızel, 2019: 47-49; Yılmaz ve Değer, 2020). Dolayısıyla birçok ülke dijital ekonomik faaliyetlerin vergi dışı kalmasıyla önemli miktarda vergi kaybına uğrayacağı endişesi taşımaktadır. Bu kapsamda dijital teknoloji kavram ve kurumlarının vergi kanunları içerisinde nasıl tanımlanacağı ve hükümler içerisinde nasıl yer alacağının incelenmesi gerekmektedir.

Herhangi bir vergi kanunu yürürlüğe konulurken ilgili vergi kanununda mutlaka verginin asli unsurlarına yer verilmekte ve verginin asli unsurları açıklanmadan diğer maddelere geçilmemektedir. Kanunun ilgili hükümleriyle ne kastedildiğinin ya da kanun hükümlerinin doğru yorumlanabilmesi için verginin asli unsurlarını oluşturan kavramların nelerden oluştuğunun ve bu unsurların kanunun diğer maddeleriyle olan ilişkisinin ortaya konulması gerekmektedir. Nitekim bir vergi kanunu hazırlanırken verginin mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olayı, matrah ve oranın ne olacağı tespit edildikten sonra bir yandan verginin asli unsurlarını tamamlayıcı unsurlar belirlenebilmekte diğer yandan kanun maddeleri doğru şekilde yorumlanabilmektedir (Uşaklıoğlu, 2020: 13-14). Ancak ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte ülkeler arasında fiziki sınırların kalkması, yeni iş modellerinin ortaya çıkması, iş yapış şekillerinin değişmesi, mal ve hizmet tedarik etme ve tüketim şekillerinin değişmesi gibi yenilikler, dijitalleşen iktisadi faaliyetler açısından verginin asli unsurlarının yeniden belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Çünkü geleneksel vergi kanunları, geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak tasarlanmış olup dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yeni dijital teknolojiler ve yeni ekonomik yapı içerisinde kimin, ne üzerinden ve nasıl vergilendirilmesi noktasında yetersiz kalmıştır. Dolayısıyla vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyum sağlayabilmesi ya da vergi kanunlarında dijitalleşme sürecine uygun değişikliklerin yapılabilmesi için öncelikle mükellef, vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu, vergi matrahı ve oranının dijitalleşme sürecinde kazandıkları yeni anlam ve özelliklerin ortaya konulması gerekmektedir (Strauss, 2019; Yılmaz ve Değer, 2020).

Dijitalleşme süreci ve mükellef ilişkisi, mükellefin “kişi” olup olmaması ve uluslararası vergilendirme açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre mükellefin belirlenmesi açısından ortaya çıkmaktadır. Mükellefin “kişi” olup olmaması, vergi kanunlarının mükellefi, üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamasıyla ilgilidir. Vergi kanunları, mükellefleri, gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlasa da özel vergi kanunlarında kişiliği olmayan birtakım varlıklara “*vergisel kişilik*” tanınarak mükellef olarak kabul edildiği düzenlemeler de bulunmaktadır. Dijitalleşmeyle birlikte ortaya çıkan kendi kendine öğrenebilen, hareket edebilen, karar verebilen ve insanlarla ve birbirleriyle etkileşime giren yapay zekalı robotların günlük ve ekonomik yaşam içerisinde kullanımı artış göstermektedir. Bu durum literatürde yapay zekalı robotların hukuki düzenlemelere tabi olacak şekilde gerçek kişi, tüzel kişi ya da yeni bir kişi türü olarak tanınması tartışmalarına yol açmıştır (Englisch, 2018; Oberson, 2017). Özellikle yapay zekalı robotların ekonomik yaşamda insan istihdamının yerini alması, vergi kanunları açısından yapay zekalı robotlara “*vergisel kişilik*” tanınarak “yeni bir vergi süjesi” olarak kabul edilip edilmemesine yönelik literatürdeki tartışmaların yanı sıra ülkeler nezdinde de çeşitli çalışmaların yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre mükellefin kim olduğu, mevcut uluslararası vergilendirme kuralları kapsamında belirlenmektedir. Bu kurallara göre bir ülke, yabancı bir teşebbüsün kendi ülkelerinde elde ettikleri gelirleri kaynak ilkesi kapsamında vergilendirmeye tabi tutmaktadır. Ülkelerin kaynak ilkesi kapsamında vergilendirme hakkını kullanabilmesi için yabancı teşebbüslerin kaynak ülkede fiziki bir varlık ya da daimî bir temsilci bulundurması gerekmektedir. Ancak dijitalleşmeyle birlikte ortaya çıkan dijital iş modelleri sayesinde teşebbüsler sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunurken kaynak ülkelerde fiziki bir varlık veya daimî temsilci bulundurmadan faaliyette bulunma imkanına kavuşmuştur (Faulhaber, 2019: 151). Dijitalleşme süreciyle birlikte mükelleflerin kazandığı bu özellik sonucunda uluslararası vergilendirme kuralları, kaynak ülkelerin ekonomik yaşantısına fiziki bir varlık bulundurmadan katılan mükellefleri vergilendirmede yetersiz kalmıştır. Dolayısıyla uluslararası vergi kurallarının mükelleflerin yeni niteliklerini ya da yeni iş yapış modellerini dikkate alarak yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Dijitalleşme süreci ve vergi sorumlusu ilişkisi, dijitalleşme süreciyle kullanıcıları veya pazarın iki tarafını bir araya getiren “aracıların” vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi

ve bu araçlara geleneksel vergi sorumluluğunun ötesinde yeni birtakım rollerin yüklenmesiyle ilgilidir. Geleneksel ekonomide aracılık faaliyeti yürüten platformlar, dijitalleşme süreciyle birlikte yerlerini dijital teknolojileri ve verileri etkin bir şekilde kullanan dijital platformlara bırakmıştır. Dijital platformlar, kullanıcıların mekân sınırlaması olmaksızın daha ucuz ve daha hızlı bir şekilde birbirleriyle etkileşim kurarak değer üretmelerini kolaylaştırmaktadır. Bu doğrultuda birçok şirket, küçük girişimci ya da girişimci olmayan bir kullanıcı, dijital platformlar aracılığıyla mal veya hizmet tedarik etme, varlıklarını kiralama ya da içerik üretme gibi çeşitli faaliyetlerde bulunarak gelir elde etme fırsatı bulmaktadır. Bu kapsamda her gün çok sayıda kullanıcı tarafından dijital platformlar aracılığıyla milyonlarca işlem yapılmakta ve ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümü dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık vergi idarelerinin platformlarda gerçekleşen milyonlarca işlemi takip etmesi, işlemlerin tutarını veya değerini izlemesi vergi idareleri açısından önemli mali ve idari yükler getirmektedir. Özellikle vergi idarelerinin mükellef olmayan bireysel mal ve hizmet satıcıları ile bireysel tüketiciler (P2P) arasında gerçekleşen işlemleri takip etmesi daha da zorlaşmaktadır. Ayrıca bu faaliyetlerin geleneksel ekonomideki gerçekleştirilme biçimleri, vergi idareleri tarafından takip edilmesi mümkün olmadığı için genellikle kayıt dışı ekonomi kapsamında gerçekleşmektedir. Ancak dijital platformlar, platformda gerçekleşen her bir işleme ilişkin verileri detaylı bir şekilde kayıt altında tutmaktadır. Dolayısıyla eşler arasındaki işlemler de dahil olmak üzere daha önce kayıt dışı olan işlemler artık dijital platformlar aracılığıyla kaydedildiği için vergi makamlarının daha önce bildirilmemiş vergi matrahlarını izlemesi ve değerlendirmesi için yeni bir potansiyel ortaya çıkarmaktadır. Bu potansiyel, dijital platformların, platformda gerçekleşen faaliyetleri vergi dairesine tam olarak raporlaması halinde vergi dairelerine, mükelleflerin bu faaliyetlerini kayıtlı ekonomiye entegre etme imkânı sunmaktadır (OECD, 2018a: 194).

Öte yandan dijital platformlar yapıları gereği gelişmiş teknoloji ve veri analiz sistemlerine sahip oldukları için platformlarda gerçekleşen her bir işleme ya da faaliyete ilişkin verileri, vergi idarelerine göre daha düşük idari maliyet ve uyum yüküyle etkili ve verimli bir şekilde toplama potansiyeline sahiptir. Bu avantajları nedeniyle birçok ülke, dijital platformlara aracılık ettikleri işlemlere ilişkin bildirim ve tevkifat yapma gibi çeşitli sorumluluklar yüklemektedir. Aynı zamanda bazı ülkeler, geleneksel vergi sorumluluğunun

ötesinde dijital platformlara mükelleflerin eğitilmesi ve platformdaki işlemlerin raporlanması sorumluluğunu vermektedir (Deschâtres, 2023; Scarcella, 2020: 2-4; Janssen, 2021: 234-235). Ayrıca dijitalleşme sürecinin yaygınlaşmasına bağlı olarak sonraki süreçte dijital platformlara yeni sorumluluklar yükleneceği öngörülmektedir. Nitekim OECD (2020a: 12-13) tarafından “...*halihazırda işletmeler tarafından yürütülen vergi idaresi görevlerine ek olarak birçok dijital platform da vergi idaresi süreçlerini kendi sistemleri içinde yürüten vergi idaresinin ‘aracıları’ haline gelecektir*” denilerek dijital platformların vergi sorumlusu olarak tanınmasına ve bu yeni sorumluluk rollerine vurgu yapılmaktadır.

Dijitalleşme süreci ve vergi konusu ilişkisi, dijitalleşme süreciyle birlikte vergi konusunu oluşturan gelir, tüketim ve servetin elde edilmesine yönelik iktisadi faaliyetlerdeki değişiklikler ve/veya yeni iktisadi faaliyetlerle ilgilidir. Dijitalleşme süreciyle ticaretin yapılış şekli değişikliğe uğramış, dijital platformlar aracılığıyla fiziki bir varlık bulundurmada sınır ötesindeki pazarlara erişim kolaylaşmış ve fiziksel ürünlerin ticareti azalırken dijital ürünlerin ticareti artış göstermiştir. Bu sayede küçük ölçekli bir işletme bile küresel piyasalardaki tüketicilere mal ve hizmet tedarik etme ya da bir birey oturduğu yerden ürettiği bir içeriği dünyanın öteki ucundaki bir kullanıcıya sunma imkanına kavuşmuştur. Bununla birlikte dijital platformların giriş maliyetlerinin düşük olması ve bireylere esnek bir çalışma ortamı sağlaması, bireylere ek gelir elde etmek amacıyla varlıklarını dijital platformlar aracılığıyla değerlendirme fırsatı sunmuştur. Ayrıca dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan blokzincir teknolojisi de önemli bir kripto varlık eko sisteminin oluşmasını sağlamış ve bu sayede yeni iktisadi faaliyet türleri ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte dijital teknoloji ve veriler aynı anda birden fazla faaliyetin birlikte yapılmasına imkân tanıyarak iktisadi faaliyetler arasındaki sınırların bulanıklaşmasına neden olmuştur. Dolayısıyla mevcut iktisadi faaliyetlerin dijital teknolojilerle etkinleştirilmesi, dijital iktisadi faaliyet türlerinin oluşması ve iktisadi faaliyetler arasındaki sınırların bulanıklaşması ülkelerin gelir vergisi, katma değer vergisi (KDV) ile veraset ve intikal vergisi açısından çeşitli zorluklarla karşılaşmalarına neden olmuştur³. Gelir vergisi açısından dijital teknolojilerle etkinleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin özellikle kaynak teorisini

³ Dijitalleşme süreciyle iktisadi faaliyetlerde meydana gelen dönüşüm sadece gelir vergisi, KDV ve veraset ve intikal vergisi açısından zorluklar ortaya çıkarmamıştır. Ekonomideki bu dönüşüm süreci neredeyse tüm vergi sisteminde yer alan vergiler açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Ancak çalışmada, bu zorluklar sadece gelir vergisi, KDV ve veraset ve intikal vergisi kısıtı altında ele alınmaktadır.

uygulayan ülkeler açısından hangi gelir unsurunun kapsamına girdiği ve mevcut kanunların etkinleştirilen iktisadi faaliyetleri vergilendirmede yeterli olup olmadığı noktasında tereddütlere neden olmuştur. Yeni iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirlere ilişkin olarak bu yeni faaliyetlerin ve kavramların vergi kanunlarında tanımlanması ve iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ya da mevcut vergi kanunlarında düzenlenmesi açısından çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır (Strauss, 2019).

KDV açısından fiziki mallardan ziyade ağırlıklı olarak dijital ürünler açısından zorluklarla karşılaşmıştır. Çünkü fiziki mallara ilişkin KDV, gümrükten geçiş sırasında gümrük idareleri tarafından tahsil edilmektedir. Ancak dijital ürünlerin doğaları gereği gümrük kontrollerine tabi tutulma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle dijital ürünlerin sunumunda vergilendirme yeri, tedarikçi ve müşteri statüsünün belirlenmesi yanında KDV'nin etkin ve verimli tahsilatını sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi noktasında ülkeler çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır (OECD, 2017a; OECD, 2017b). Veraset ve intikal vergisi açısından ise dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan kripto varlıkların, veraset veya intikale konu olacak bir servet unsuru olup olmadıkları, bu varlıkların değerlemesinin nasıl yapılacağı ve veraset ve intikal vergisi açısından kanunda nasıl düzenleneceği gibi çeşitli zorluklara neden olmuştur. Bu zorluklar mevcut vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri dikkate alacak şekilde yeniden düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Dijitalleşme süreci ve vergiyi doğuran olay ilişkisi, dijitalleşme süreciyle birlikte vergi konularını oluşturan iktisadi faaliyetlerdeki değişiklik ve yeni iktisadi faaliyetlerin ortaya çıkmasıyla ilgilidir. Nitekim vergiyi doğuran olay, mükellef ile vergi konusunu oluşturan unsurlar arasında somut bir bağın kurulması aracılığıyla gerçekleşmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte hem mükellefin niteliğinde hem de vergi konusunu oluşturan iktisadi faaliyetlerde değişiklikler meydana gelmesi, vergiyi doğuran olay şekillerindeki değişiklikleri ve vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik çeşitli zorlukları da beraberinde getirmiştir. Mükelleflerin fiziki bir varlığa sahip olmadan birden fazla ülkede faaliyet göstermesi, vergiyi doğuran olayın hangi ülkede gerçekleştiğinin tespit edilmesini güçleştirmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte fiziki malların dijital biçimlerinin ve bu dijital ürünlerin “dijital ortamda teslim edilmesi”, dijital teslimin geleneksel vergi kanunları kapsamında “fiziki teslim” olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalarına yol açmıştır.

Nitekim dijital ürünlerin mülkiyeti bazı durumlarda müşterinin mülkiyetine geçmekte bazı durumlarda ise müşterinin mülkiyetine geçmemekle birlikte müşteri, “geçici kullanım” hakkı elde etmektedir. Bununla birlikte fiziki mal ve/veya dijital ürünlerin ticaretinin dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmesiyle bağlantılı olarak fiziki malların ve/veya dijital ürünlerin teslimi gerçekleştirilmeden çok daha önce ödeme gerçekleştirilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın, paranın fiilen ödendiği tarihte mi yoksa ödeme onayının alındığı tarihte mi gerçekleştiğinin tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca dijitalleşme sürecinde kripto varlıklar gibi dijital teknolojilere özgü varlıkların ortaya çıkması, bu varlıkların elde edilmesi, alım satımına veya verasete konu edilmesi halinde hangi durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Dijitalleşme süreci ve vergi matrahı ilişkisi, dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan dijital kavram veya varlıklara ilişkin ölçülerin vergi matrahına esas alınıp alınmaması, vergi matrahının belirlenme usulleri ve dijitalleşen iktisadi faaliyetlerin vergi kapsamına alınıp alınmamasının potansiyel vergi matrahına etkisiyle ilgilidir. Vergi matrahı, genellikle parasal bir değer üzerinden ya da çeşitli ölçüler dikkate alınarak belirlenmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan varlıkların vergilendirilmesinde vergi matrahı olarak bu varlıkların parasal değeri mi yoksa doğrudan bu varlıklara ait çeşitli ölçülerin mi esas alınacağına incelenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda dijital faaliyetlerden elde edilen kazançların tespit edilme zorluğu nedeniyle vergi matrahını belirleme ölçüleri açısından daha adil bir yöntem olan beyan usulünden uygulanması daha kolay yöntemlere geçilip geçilmediğinin belirlenmesi vergilemede adalet açısından önem arz etmektedir. Ayrıca dijitalleşme süreciyle ortaya çıkan iktisadi faaliyetlerin vergi kapsamına alınması veya alınmaması halinde ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının nasıl etkileneceğinin de dikkate alınması zorunludur. Aksi halde yapılacak düzenlemelerden beklenen vergi gelirlerinin elde edilememesi yanında mükellef ve vergi idarelerinin gereksiz uyum maliyetleriyle karşılaşmaları söz konusu olacaktır.

Dijitalleşme süreci ve vergi oranı ilişkisi, ülkelerin vergilendirme yetkileri çerçevesinde vergi oranlarını belirleme konusundaki mutlak haklarının efektif vergi oranı açısından yumuşatılmasıyla ilgilidir. Ülkeler, vergilendirme yetkileri çerçevesinde vergi oranlarını belirleme konusunda mutlak hak sahibidir. Bununla birlikte ülkeler, vergi

oranlarını ekonomik refahın artırılması amacı doğrultusunda bir politika aracı olarak da kullanabilir. Nitekim birçok ülke, yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek adına yabancı sermayeye daha düşük vergi oranları sunarak teşvikler sağlamaktadır. Bu teşvikler, ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek amacıyla birbirlerinin vergi oranlarını dikkate almadan hareket edemedikleri ve daha fazla sermaye çekebilmek için vergi oranlarını daha fazla düşürdükleri “dibe doğru yarış” olarak adlandırılan bir vergi rekabeti sürecini başlatmıştır (Arıkan ve İnneci, 2023: 14-15). Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte teşebbüslerin fiziki bir varlığa sahip olmadan faaliyette bulunabilmesi ile mal ve hizmetlerin dijital şekillerinin ortaya çıkması uluslararası sermayenin akışkanlığını artırarak uluslararası ticaret hacimlerinin artmasını sağlamış ve ülkelerin birbirleriyle daha fazla etkileşimde bulunmalarını gerekli kılmıştır. Aynı zamanda uluslararası sermayenin akışkanlığının öngörülemez bir hızla artması ülkeler için “dibe doğru yarış” sürecinin sürdürülemez bir hal almasına neden olmuştur. Çünkü dijitalleşmenin sunduğu imkanlar sayesinde özellikle Çok Uluslu Şirket (ÇUŞ)’lerin farklı ülkelerdeki düşük vergi oranlarından yararlanarak kendilerini hiç ya da çok düşük vergi ödeyecek şekilde konumlandırmalarına imkân tanımış ve sonuçta bu yarıştan tüm ülkeler zararlı çıkmıştır. Bu durumu dikkate alan ülkeler, uluslararası kuruluşlarla iş birliği içerisinde birbirlerine karşı hareket etmek yerine birlikte hareket etme konusunda anlaşmış ve “efektif vergi oranlarının” belli bir çekim noktasının altına düşmeyecek şekilde vergi kurallarının düzenlenmesi ihtiyacını vurgulamıştır.

Verginin asli unsurları açısından dijitalleşme sürecinin oluşturduğu bu zorlukların detaylı şekilde incelenmesi verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılması açısından önem arz etmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINDA YOL AÇTIĞI DEĞİŞİM: OECD, AB KURUMLARI İLE ÇEŞİTLİ ÜLKE DÜZENLEMELERİNİN VERGİLEME ALANINA YANSIMALARI

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla fiziksel sınırların kalkması, dijital ürünlerin ortaya çıkması ve dijital teknolojilere özgü kavram, kurum ve ilkelerin ekonomik faaliyetler içerisine dahil edilmesi gibi ekonomik faaliyetlerde köklü değişimler yaşanmıştır. Bu durum dijitalleşen ekonomik faaliyet, kavram ve kurumlara, vergi kanunlarının obje ve sujesini oluşturma potansiyeli sağlamak yanında dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarının yeni anlam ve özellikler kazanmasını sağlamıştır. Dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarının kazandıkları yeni anlam ve özellikler, dijitalleşen ekonomik faaliyetleri vergilendirmede çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Bu nedenle verginin asli unsurlarının dijitalleşen ekonomik faaliyetleri kavrayacak şekilde vergi kanunlarında yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde öncelikle dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimler incelenmiş ve verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimlerin neden olduğu vergi zorluklarına değinilmiştir. Ardından vergi zorluklarının üstesinden gelinebilmesi amacıyla OECD ve AB önerileri ile çeşitli ülkelerin ve Türkiye'nin yapmış olduğu düzenlemelere yer verilmiştir.

3.1. Dijitalleşme Sürecinin Mükellefte Yol Açtığı Değişim

Geleneksel vergi kanunlarına göre mükellef, üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Ancak ödeme gücüne sahip olmakla birlikte gerçek veya tüzel kişi olarak kabul edilmeyen bazı varlıklar da vergi kanunları uyarınca kendilerine vergisel kişilik tanınarak mükellef olarak kabul edilebilmektedir. Ayrıca uluslararası vergilendirme kuralları gereği bir ülkenin bir varlığı kendi ülke sınırlarına göre mükellef kabul edebilmesi için mükellefin o ülkede fiziki bir varlığının bulunması gerekmektedir. Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yapay zekalı robotların, insana benzer özellikler sergilemesi nedeniyle “yeni bir vergi süjesi” olarak tanınması tartışmaları ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda mükellefler, birden fazla ülkede ekonomik faaliyette bulunabilmek için o ülkede fiziki bir varlık bulundurmadan faaliyette bulunabilme imkanına kavuşmuştur. Bu durum

uluslararası vergilendirme kuralları uyarınca mükelleflerin niteliklerinin değişmesine yol açmış ve fiziki varlıkları bulunmadan ülkelerin ekonomik yaşamına katılan mükelleflerin vergilendirilmesinde çeşitli zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda çalışmada dijitalleşme sürecinin mükellefte yol açtığı değişim yeni bir potansiyel mükellef türü olarak yapay zekalı robotlar açısından fiziki bir varlığa sahip bulunmadan faaliyette bulunan mükellefler ise dijital şirketler açısından ele alınmıştır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki dijitalleşme dinamik bir süreç olduğu için mükellefte meydana gelen değişimler bunlarla sınırlı değildir. Bununla birlikte konunun sınırlandırılması adına dijitalleşme sürecinin mükellefte yol açtığı değişimler, yapay zekalı robotlar ve dijital şirketler açısından incelenmiştir.

3.1.1. Yapay Zekalı Robotlar

Dijitalleşme süreciyle birlikte robot teknolojisindeki gelişmelerin yapay zekâ teknolojisiyle birleşmesi sonucunda robot teknolojisi alanında önemli ilerlemeler yaşanmıştır. Bu ilerlemelerle birlikte diğer teknolojilerdeki gelişmeler, robot teknolojilerinin maliyetlerinin her geçen gün azalmasını sağlamıştır. Böylece maliyetlerin düşmesi ve robotların yapay zekayla birlikte kendi kendine öğrenme ve karar verme gibi insanlara ait bilişsel işlevlere sahip olması yönündeki gelişmelerle birlikte insan faaliyetlerinin robotlar tarafından yerini getirilme imkânlarını artırmıştır. Başlangıçta sadece tekrarlayan, basit ve insanlar için tehlikeli görevleri yerine getiren robotlar, artık giderek daha karmaşık faaliyetler gerçekleştirebilmekte, kendi kendine öğrenme ve karar verme becerilerinin gelişmesiyle birlikte toplumsal ve ekonomik yaşamın hemen her alanında insan faaliyetlerinin yerini almaya devam etmektedir. Nitekim robotların gelişiminden etkilenecek insan faaliyetlerin kapsamının sınırı bulunmamaktadır. Yapay zekalı robotların gelişimi, toplumsal ve ekonomik yaşamın tüm yönlerini etkilemesi beklenmektedir (Oberson, 2017: 247-248). Bu durum özellikle insan çalışanlar açısından boş zamanlarının artması, artan vakitlerini daha yaratıcı işler için kullanarak yaşam kalitelerinin iyileşmesi ve ekonomik yaşamda verimlilik artışları gibi olumlu etkiler ortaya çıkarması beklenmektedir. Bu olumlu yanlarına rağmen robotlar insan faaliyetlerinin yerini aldıkça hukuki, ekonomik, sosyal, etik ve mali açıdan bazı endişeleri de beraberinde getirmektedir. Bu endişeleri gidermek amacıyla hem robotların insanlarla hem de diğer makinelerle olan ilişkilerini ve cezai sorumluluklarını çeşitli hukuk dallarıyla düzenlemeye yönelik çalışmalar yapılmaya

başlanmıştır. Mali anlamda ise robotların insan istihdamın yerini almasıyla ortaya çıkması beklenen işsizlik, ekonomik eşitsizlik, vergi gelirlerinin azalması ve kamu harcamalarının artması gibi endişeleri giderebilmek amacıyla vergi hukuku açısından yapay zekalı robotlara vergisel kişilik tanınması yoluyla “*mükellefiyet*” tesis edilerek vergi kapsamına alınması önerilmiştir.

Bu kapsamında çalışmanın bu kısmında öncelikle yapay zekalı robotların vergilendirilme gerekçeleri, robot vergisinin uygulanma zorlukları, robot vergisi önerileri ve çeşitli ülkeler ile uluslararası kuruluşların robot vergisi denemeleri incelenmiştir.

Robotlara Vergisel Kişilik Verilmek İstenmesinin Gerekçeleri

Yapay zekalı robot teknolojisindeki önemli ilerlemeler robotların, günlük ve ekonomik yaşamın birçok yönünde insan faaliyetlerinin yerini alması ve teknolojik işsizlik sorununa neden olması beklenmektedir. Özellikle üretim sürecinde robotlar, 7/24 yorulmadan çalışabilmesi, dinlenme ve tatile ihtiyaç duymaması, yol ve yemek masraflarının bulunmaması, ihbar ve kıdem tazminatı talep etmemesi, iş güvenliği maliyetlerinin düşük olması, sosyal güvenlik primi ödememesi ve düşük maliyetle hata yapmadan kusursuz ürünler üretebilmesi gibi önemli avantajlara sahiptir (Kangal, 2021: 14). Robotların üretim sürecindeki avantajları sayesinde işletme ve şirketler, üretim maliyetlerini düşürerek kâr oranlarını, verimliliklerini ve rekabet güçlerini artırdıkları için her geçen gün daha fazla yapay zekalı robot istihdamına uyum sağlamaya çalışmaktadır (Gedik, 2020: 26). Buna karşılık insan çalışanların yerini robotların alması, insanların önemli bir kısmının işsiz kalmasına veya daha düşük ücretlerle çalışmasına neden olacak gibi görünmektedir (Arndts ve Kappner, 2019: 5). Bununla birlikte yapay zekalı robotların kullanımı arttıkça yapay zekalı robotları tamamlayan uzmanlaşmış işgücüne olan ihtiyaç artış göstereceği için iş gücünün bileşiminde de değişikliklerin meydana geleceği tahmin edilmektedir (Shome, 2022: 2). Bu durum özellikle düşük ve orta eğitilmiş kesimlerin gelirlerinin azalmasına ve toplumdaki gelir dağılımının robot teknolojisinden faydalanan şirket veya işletmeler lehine bozularak sosyal huzursuzluklara ve ekonomik eşitsizliklerin artmasına neden olacaktır.

İnsan çalışanların yerini yapay zekalı robotlar aldıkça özellikle gelir vergileri içerisinde ücret gelirlerinin önemli bir yer tuttuğu ülkeler açısından vergi gelirlerinin ve sosyal güvenlik primlerinin azalması endişesi ortaya çıkmıştır. Çünkü ülkelerin vergilendirme sistemleri insan çalışanların ücretleri üzerinden gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri alınacak şekilde tasarlanmıştır. Bu nedenle yapay zekalı robotların insan çalışanların yerini alması halinde robotların gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi ödemesi gibi bir yükümlülüğü olmadığı için ülkelerin genel vergi matrahlarının azalacağı öngörülmektedir (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 167; Bottone, 2018: 16). Üstelik yapay zekalı robotlar ekonomide verimliliği ve inovasyonu artırdığı için birçok ülke, robot teknolojilerine yatırım yapılmasını teşvik etmeye yönelik şirket ve/veya işletmelere çeşitli vergisel ayrıcalıklar tanımaktadır. Ayrıca işsiz kalan insanların gelirlerinin azalması veya bulunmaması halinde mal ve hizmet tüketim miktarlarının azalması beklendiği için tüketim vergilerinin de azalacağı tahmin edilmektedir (Chand vd., 2020: 714). Vergi gelirlerinin azalması beklenmesine rağmen işsiz kalan bireylerin işsizlik ödemeleri, sosyal hizmet taleplerinde artış ve teknolojiye uyum sağlayabilmeleri için eğitim seviyelerinin artırılmasına ilişkin yapılacak harcamalar, kamu harcamalarını artırması ve ek finansman ihtiyacı ortaya çıkarması beklenmektedir (Bogenschneider, 2022: 40).

Yapay zekalı robotların insan emeğinin yerini almasıyla ortaya çıkması beklenen işsizlik sorununa karşılık insan çalışanların desteklenmesi, vergi gelirlerin azalması ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin önlenmesi ve ek finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla literatürde robotların kendileri veya kullanımlarının vergilendirilmesi önerilmiştir. Bu öneri ampirik literatürde yapılan çalışmalarla da desteklenmiştir. Literatürde Zhang, (2019), Guerreiro vd, (2022) ve Thuemmel, (2023) tarafından yapılan çalışmalarda “*üretimde robotların kullanılması üretim maliyetlerini düşürmesine ve ekonomideki verimliliği artırmasına karşılık gelir dağılımında büyük bir eşitsizliğe neden olacağı bu nedenle robot çalışanlara uygulanacak robot vergisinin vasıflı ve vasıfsız çalışanlar arasında gelir eşitsizliğini mutlak anlamda iyileştireceği*” sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla robot vergisiyle bir yandan robot istihdamı vergilendirilerek insan istihdamı teşvik edilmekte diğer yandan ücret, sosyal güvenlik primi ödemeyen ve robotik teknolojilerinin verimlilik artışlarından yararlanan birey veya işletmeleri robot vergisine tabi tutarak vergi yükleri artırılmaya çalışılmaktadır. Böylece vergi gelirlerindeki azalma telafi edilerek elde edilen

gelir, işsiz kalan bireylerin desteklenmesine ilişkin harcamaların finansmanında kullanılması amaçlanmaktadır (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 150-151; Gedik, 2020: 38-39; Shome, 2022: 1; Kovacev: 2020: 183; Bottone, 2018: 16; Arndts ve Kappner, 2019: 6).

Robotların Vergilendirilmesindeki Zorluklar

Ülkelerin mevcut vergilendirme sistemleri ücret gelirleri açısından insanların elde ettiği gelirleri vergilendirmeyi hedef almaktadır. Buna karşılık robot istihdamın üretim üzerinde verimliliği artırıcı etkisi nedeniyle birçok ülke de robot ve yapay zekâ teknolojilerini teşvik etmek amacıyla vergisel ayrıcalıklar sunmaktadır. Dolayısıyla mevcut vergilendirme rejimleri insan çalışanlar yerine robot çalışanları koruyan ve önceliklendiren bir yapı sergilemektedir. Robot vergisiyle robot çalışan maliyetleri artırılarak robotlar ve insanlar arasındaki tarafsızlığın sağlanması, istihdamın korunması ve yerinden edilen işçileri desteklemek için ek vergi gelirleri elde edilmesi hedeflenmektedir (Mazur, 2019: 280). Bunu gerçekleştirmek içinde ülkelerin vergi sistemlerinin insan istihdamı ile robot istihdamı arasında tarafsızlığı sağlayacak şekilde yeniden inşa edilmesi gerekmektedir. Ancak vergi sisteminin robot ve insan işçiler arasında nötr olacak şekilde nasıl ayarlanacağı ve istihdamı teşvik etmek için robot işçiler yerine insan işçiler için nasıl teşvikler sunulacağının doğru bir şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü üretimde robotların kullanılması ülkeler açısından önemli ekonomik kazanımlar sağlamaktadır. Bu ekonomik kazanımlar göz önünde bulundurulmadan yapılacak bir kanuni düzenleme ülkelerin verimlilik artışlarından mahrum kalmasıyla sonuçlanabilir (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 168-169). Bu doğrultuda bir yandan ülkelerin ekonomide verimlilik artışlarından yararlandığı diğer yandan endişelerin giderildiği bir robot vergisi uygulaması önünde çözülmesi gereken çeşitli zorluklar bulunmaktadır. Bu zorluklar robot vergisine karşı eleştirilerin bulunması, robot kavramı üzerinde görüş birliğinin bulunmaması ve robotların vergisel kişiliklerinin bulunmamasından oluşmaktadır.

- **Robot Vergisine Karşı Eleştirilerin Bulunması**

Literatürde robot vergisi ekonomik ve mali alanda ortaya çıkan zorlukların üstesinden gelinebilmesi için önerilmesine rağmen gerek bazı yazarlar gerekse çeşitli ülke

ve uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli nedenlerle robot vergisine karşı çıkmaktadır. Robot vergisine karşı yapılan eleştiriler üçe ayrılmaktadır. Birincisi, ekonomideki robotlaşmanın üretim maliyetlerini düşürerek ekonomik büyümeyi ve verimliliği artırdığına vurgu yapılmaktadır. Teknolojinin getirdiği yeniliklere uyum sağlayamayan bireylerin kısa dönemde işsiz kalmaları beklenmesine rağmen uzun dönemde teknolojinin sağladığı verimlilik artışlarının yeni iş modelleri ortaya çıkarması ve işsiz kalan bireylerin yeni iş modellerinde istihdam edilmesi sağlanarak geleneksel iş kayıplarının telafi edilebileceği ileri sürülmektedir (Englisch, 2018: 1-2). Diğer bir deyişle robotların istihdamda yer almaları ekonominin bazı sektörlerinde işsizliğe neden olurken ekonominin diğer sektörlerinde yeni istihdam imkanları ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle robotlar, sadece insanlar tarafından yapılan işlerin türünü değiştirmekte ve istihdamı azaltmak yerine ikame edici bir rol üstlenerek toplumsal refahın artışına katkı sunmaktadır (Chand, 2020: 720-721; Huettinger ve Boyd, 2020: 43). Ayrıca rutin, zor ve tehlikeli işlerde insanlar yerine robotların kullanılması insanların iş koşullarının iyileşmesine, boş zamanlarının ve yaşam kalitelerinin artmasına olanak sağlaması beklenmektedir. Dolayısıyla yapay zekalı robotlar üzerine konulacak bir vergi, teknolojinin gelişimi ve ilerlemesinin maliyetini artıracak için inovasyonu olumsuz etkileyerek ekonomik büyüme ve verimliliğin sektöre uğramasına neden olacaktır (Bogensneider, 2020: 19-20; Shome, 2022: 2). Bu kapsamda özellikle Uluslararası Robotik Federasyonu (IFR) robot vergisinin rekabet gücü ve istihdam üzerinde olumsuz etkilerini gerekçe göstererek uluslararası boyutta robot vergisine karşı güçlü bir kamuoyu oluşturmaya çalışmaktadır (IFR, 2017).

İkincisi, robot vergisi uygulamasının istihdam sorunları, vergi gelirlerinin azalması ve gelir dağılımında adaletsizlik gibi ortaya çıkması beklenen sorunların çözümü için yeterli bir araç olmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bu doğrultuda robot vergisi kapsamına hangi tür robotların alınacağına ilişkin sınırların çizilememesi, robotların vergisel kişiliklerinin bulunmaması ve robotlara gelir atfetmedeki zorluklar gibi sorunlar robot vergisine uyum maliyetlerini artırarak robot vergisinin etkin bir şekilde uygulanmasını engelleyeceği ileri sürülmektedir (Mazur, 2019: 280; Chand, 2020: 724; Englisch, 2018: 22-23; Huettinger ve Boyd, 2020: 43-44). Bu kapsamda da literatürde çeşitli yazarlar tarafından robotların ekonomide neden olması beklenen sorunlara çözüm olarak robot vergisi yerine uygulanacak alternatif vergi önerilerinde bulunmuşlardır. Örneğin Mazur (2019) robot

vergisi yerine sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin reform yapılmasını önerirken Chand (2020) belli bir eşiğin üzerinde gelir elde eden birey ve işletmelerden eğitim vergisi alınmasını önermektedir. Mazur (2019) ve Chand (2020) önerdikleri vergiler aracılığıyla bir yandan robotların üretimdeki verimlilik kazanımlarından yararlanılabileceğini diğer yandan robot istihdamının neden olacağı sorunların giderilebileceğini savunmaktadır.

Üçüncüsü ise robot vergisinin işletme veya şirketlerin vergiden kaçınmalarını teşvik ederek robot vergisinin amaçlarına ulaşmadaki etkinliğini sınırlayacağı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Robotların kullanımı işletme veya şirketler açısından bir sermaye yatırımı niteliği taşıdığı için robotların kullanımına getirilecek bir vergi, uluslararası alanda ilgili ülkenin rekabetin gücünün ve yatırım yeri olarak cazibesinin azalmasına yol açacaktır (Englisch, 2018: 13). Ayrıca robotların fiziki yapıları kolaylıkla taşınabilecek bir özelliğe sahiptir. Bununla birlikte robotlara özerklik sağlayan yapay zekâ teknolojisi de genellikle fiziksel bir yapı gerektirmeyen yazılımlar tarafından oluşturulmakta ve yazılımlar bulutta veya ağlar üzerinde depolanmaktadır. Bu sayede yazımlara uzaktan erişim sağlanabilmektedir (Mazur, 2019: 300-301). Dolayısıyla robotların kullanımına vergi getirilmesi durumunda robotlara yatırım yapan işletmeler, yatırımlarını kolaylıkla vergi uygulamayan ya da daha düşük oranda vergi uygulayan bölgelere taşıyabilecektir (Englisch, 2018: 13). Böylece robot vergisi uygulayan ülkeler, üretimde robotların kullanılmasının sağladığı verimlilik kazanımlarından yararlanamayacaktır (Bogensneider, 2020: 3). İşletmeler, yatırımlarını daha düşük oranda vergi uygulayan ülkelere taşımasa bile robotların mobil yapıları nedeniyle birden fazla ülkeden gelir elde edilmesi durumunda elde edilen gelirin nasıl vergilendirileceği bilinmediği için robot vergisi uyumsuzluk riski ve uygulanma zorluklarına neden olacaktır. Bu kapsamda robot vergisinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için robot vergisinin uluslararası iş birliği içerisinde uygulanması gerektiği savunulmaktadır (Mazur, 2019: 300-301; Kovacev, 2020: 201-22)

- Robot Kavramı Üzerinde Görüş Birliğinin Bulunmaması

Bir robotun vergiye tabi olabilmesi için öncelikle robotun neyi ifade ettiği ve hangi özellikleri taşıdığı hukuki açıdan belirlenebilir olmalıdır. Ancak yasal olarak robot kavramı üzerinde görüş birliğinin bulunduğu ortak bir tanım bulunmamaktadır (Oberson, 2017: 249). Bununla birlikte vergi amaçları doğrultusunda yapılacak bir tanımın, bir yandan hukuki

kesinlik diğer yandan esneklik gibi potansiyel olarak çatışan iki amacı uzlaştırması gerekmektedir. Bu doğrultuda robot kavramı, verginin maddi veya kişisel kapsamının net bir şekilde sınırlandırılmasına izin vermeli, aynı zamanda geleceğe yönelik olmalı ve ilgili teknolojik ilerlemeyi dikkate alacak kadar kapsamlı olmalıdır (Englisch, 2018: 18; Mitha, 2017). Buna karşılık teknolojik gelişmelere bağlı olarak robotların her geçen gün yeni birtakım yönlerinin keşfedilmesi robot kavramı üzerinde uzlaşılması ve robotlarla ilgili yasal düzenleme yapılması açısından önemli bir sorundur. Bu sorun sadece robotların vergilendirilmesine ilişkin değil, diğer hukuk dalları açısından da robotların düzenlenmesini zorlaştırmaktadır (Kovacev, 2020: 192). Buna karşılık çeşitli kuruluşlar robot kavramını sınırlandırmaya yönelik birtakım tanımlar geliştirmiştir. Örneğin, Uluslararası Robotik Federasyonu’nda benimsediği ISO (8373:2021) tanımına göre robot, *“hareket, manipülasyon veya konumlandırma gerçekleştirmek için insan müdahalesi olmaksızın mevcut duruma ve algılamaya dayalı olarak amaçlanan görevleri yerine getirme derecesine sahip programlanmış harekete geçirilmiş mekanizmadır”*. AP (2016: 8) ise *“geniş anlamda bir robotun çeşitli koşulları yerine getirmesi gerektiğine ve çevresinin farkında olan, çevresine göre hareket edebilen ve kararlar alabilen belli bir dereceye kadar özerk fiziksel bir makine”* şeklinde tanımlamaktadır. Yapılan tanımların ortak noktası, yapay zekayla birlikte robotların kendi kendine öğrenme ve karar verme sürecine odaklanılmasıdır (Oberson, 2017: 250). Nitekim robotların kendi kendine öğrenme ve karar verme yetilerinin insana benzer veya daha üstün seviyelere gelmesi halinde robotlara *“mükellefiyet”* tanınmasının yolu açılacaktır (Yıldız, 2019: 316). Ancak yapılan tanımlar, robotlara ilişkin teknik standartları belirlemekle birlikte robotları vergi hukuku yerine etik ve hukuki sorumlulukları açısından ele aldığı için vergi kanunları açısından yapay zekalı robotlara *“mükellefiyet”* tanımlanabilecek ölçüde hukuki belirliliği sağlamaktan uzak görünmektedir (Kovacev, 2020: 194; Falcao, 2018: 1275).

- Robotların Vergisel Kişiliklerinin Bulunmaması

Robotların vergi kanunlarına göre mükellef olarak kabul edilebilmesi için yine vergi kanunlarına göre robotların vergisel kişiliğe ve ödeme gücüne sahip olması gerekmektedir. Vergi kanunları mükellef açısından *“kişi”* kavramı içerisine medeni kanundaki gerçek ve tüzel kişileri dahil etmesine rağmen vergi kanunlarının, medeni kanunda tanımlanmayan birtakım varlıklara, vergisel kişilik tanıyarak mükellef olarak kabul ettiği durumlarda

bulunmaktadır. Bu kapsamda robotlar, “kişilik” açısından incelendiğinde literatürde mevcut vergi kanunları açısından robotların gerçek kişi olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Nitekim gerçek kişiler, kişiliğinde meydana gelen vergiyi doğuran olaylara ilişkin vergileri, toplumdaki refahın yeniden dağılımı amaçları doğrultusunda ödeme güçlerine göre kendi mal varlıklarından ödemekte ve mal varlıklarında bir azalma meydana gelmektedir. Diğer bir deyişle anayasal anlamda gerçek kişilerin mali güçleri bulunmakta ve vergi yüküne kendileri katlanmaktadır. Buna karşılık yapay zekalı robotların her geçen gün özerklik düzeyleri artmasına ve gelir getirici faaliyetlerde bulunmalarına rağmen elde edilen gelirler robotlara değil, robotların kullanıcıları veya sahipleri tarafından elde edilmektedir. Dolayısıyla robotlar gerçek kişi olarak kabul edilip bir robot vergisi uygulamaya konulması durumunda vergi yüküne robotlar değil, robotların sahipleri veya kullanıcıları katlanacaktır. Dolayısıyla robotların mal varlıklarına sahip olacak ve mal varlıklarını yönetebilecek özerkliğe erişinceye kadar robotlara gerçek kişilik tanınarak gelir vergisi kapsamına alınması robotların ödeme gücü bulunmadığı için anayasal gerekçeden yoksun kalacaktır. Robotların sadece stopaja tabi olarak vergilendirilmesi halinde de benzer durum söz konusu olacaktır (Chand, 2020: 730; Englisch; 2018: 4; Gedik, 2020: 34-35).

Robotlara tüzel kişilik tanınarak sermaye şirketi kapsamında kurumlar vergisine tabi olması fikrine de karşı çıkmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketleri, ortakların kişiliğinden ayrılmakta ve elde ettikleri kârlar, ortaklara dağıtılınca kadar ortakların kârlar, üzerinde tasarruf etme hakları bulunmamaktadır. Dolayısıyla kâr, ortaklara dağıtılmadığı sürece sermaye şirketlerinin anayasal açıdan “objektif” ödeme gücüne sahip olduğu ve vergi süjesi olarak vergiyi ödemek için kullanılabilirlik öz sermaye ve/veya rezervler şeklinde bir ödeme ehliyetinden yararlandığı kabul edilmektedir. Buna karşılık robotlar kullanılarak elde edilen gelirler, robotların sahipleri veya kullanıcılarının tasarrufunda bulunmaktadır. Robot ile sahipleri ya da kullanıcılarının mali alanlarını sermaye şirketlerinde olduğu gibi birbirinden ayıran medeni hukuk düzenlemesi de bulunmamaktadır. Bu nedenle yapay zekalı robotlara tüzel kişilik tanınarak kurumlar vergisine tabi tutulması karmaşaya ve idari yüklere neden olacaktır (Englisch, 2018: 6; Gedik, 2020: 34-35).

Literatürde yapay zekalı robotlara belirtilen nedenlerden dolayı gerçek veya tüzel kişiliğin ötesinde kendine özgü bir vergisel kişilik tanınması önerilmektedir. Nitekim vergi

hukukunda gerçek ve tüzel kişi olmayan birtakım varlıklara vergisel kişilik tanınmakta ve özel bir ödeme ehliyetinden yararlandıkları kabul edilerek mükellef kapsamına alınmaktadır. Bu durum yapay zekalı robotlar açısından değerlendirildiğinde yapay zekalı robotlar öz sermaye veya kişisel varlığa sahip olacak düzeyde özerkliğe erişemedikleri için yapay zekalı robotların ödeme güçleri bulunmamaktadır. Buna karşılık robotlar ücret veya maaş almadan gerçekleştirdikleri faaliyetlerde verimlilik artışı yoluyla ekonomik avantaj sağladığı için ödeme ehliyetinden faydalanmaktadır. Ancak ekonomik avantajı robotların sahipleri veya kullanıcıları elde ettikleri için ödeme ehliyeti robotların sahipleri veya kullanıcılarına aittir. Diğer bir deyişle vergiye tabi geliri yaratacak iş ya da faaliyet robot tarafından gerçekleştirilmesine rağmen ödeme ehliyeti robota değil, onun kullanıcısı veya sahibine atfedilmektedir (Oberson, 2017: 251-254). Dolayısıyla bu aşamada getirilecek bir robot vergisi, robotun kendisini değil, sahibini veya kullanımını vergi kapsamına almalıdır.

Robotların Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler

Yapay zekalı robotları vergilendirebilmek için vergi amaçları doğrultusunda robot tanımının yapılması ve robotlara vergisel kişilik tanınması halinde robotlara özel bir ödeme ehliyeti verilebilir. Bu doğrultuda robotlar, yasal özneler olarak, yasal sorumluluklara sahip olabilir ve normalde insanlar tarafından gerçekleştirildiklerinde vergiye tabi olan faaliyetleri de vergi kapsamına alınabilir. Ancak robotlar malvarlığına sahip olacak ölçüde bir özerkliğe sahip olmadığı için robotların vergilendirilmesiyle robotların kendilerinden ziyade robotların kullanımının vergilendirilmesi kastedilmektedir. Buna yönelik olarak literatürde robotların vergilendirilmesine yönelik çeşitli vergi önerilerinde bulunulmuştur. Bu önerilere aşağıda yer verilmiştir:

- **Emsal Ücretlerin Vergilendirilmesi**

Bu öneri, robotların insanlar tarafından yerine getirilen bir faaliyette bulunması durumunda robotların insanların yerini aldığı ve insanlara ücret ödenmesini engellediği için robotların insanlara benzer bir şekilde vergilendirilmesi düşüncesine dayanmaktadır. Bu doğrultuda vergi, robotların, bir faaliyetin insanlar tarafından yerine getirilseydi elde edecekleri emsal ücret miktarı üzerinden alınmasını öngörmektedir (Englisch, 2018: 8).

Burada emsal gelir, insan işgücü veya hizmetleri yerine robotlar kullanılarak elde edilen ekonomik avantaja karşılık gelmektedir (Oberson, 2017: 254-255). Robotların sağladığı ekonomik avantajlar robotlar yerine robotların sahipleri veya kullanıcıları tarafından elde edildiği için robot vergisini ödemekten robotların sahipleri veya kullanıcılarının sorumlu olması gerektiği ileri sürülmektedir. Böylece robotların kullanımından ekonomik avantaj elde edenlerin ödeyecekleri robot vergisiyle ücret gelirleri üzerinden alınan vergi gelirlerindeki ve sosyal güvenlik primlerindeki muhtemel kaybın telafi edilmesi beklenmektedir. Ancak bunun için yapay zekalı robotun sahibi ile robotun kendisi arasında bir iş sözleşmesine benzer bir ilişkinin kurulması gerekmektedir (Chand vd., 2020: 730). Bununla birlikte yapay zekalı robot ile sahibi arasında iş sözleşmesine dayalı bir ilişki kurulamıyorsa emsal ücret, insanların benzer nitelikli bir hizmetten elde ettikleri ücretin belli bir tutarı şeklinde de belirlenebilir (Oberson, 2017: 255).

- Nesne Vergisi Getirilmesi

Nesne vergisiyle robotların mülkiyetinin vergi kapsamına alınması önerilmektedir. Nesne vergisinin düz oranlı bir yapıya sahip olması ve farklı robot türlerine göre değişen oranlarda uygulanması öngörülmektedir. Nesne vergisi, pratik ve uygulanması kolay olması nedeniyle önerilmektedir. Buna karşılık nesne vergisi, robotların bir makine veya ekipman veya belli bir özerkliğe sahip olmayan bir araç olarak görülmesi düşüncesine dayandığı için robotların vergilendirilme amacıyla çeliştiği için eleştirilmektedir. Nitekim robot vergisiyle asıl yapılmak istenen yapay zekaya sahip robotların insan faaliyetlerinin yerini alması ve insanlarla benzer işleri gerçekleştirebilmesi nedeniyle robotları nesne olarak değil bir vergi süjesi olarak vergisel kişilik tanınması yoluyla vergilendirilmesidir (Chand vd., 2020: 730).

- Otomasyon Vergisi Uygulanması

Otomasyon vergisi, insanların yerine robot istihdam eden işletme veya şirketlerin artan oranda vergilendirilmesidir. Otomasyon vergisiyle insan çalıştırmak yerine robotları tercih eden işletmelere vergi getirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece mevcut vergi kanunlarında robot teknolojisine tanınan vergi teşviklerine karşılık robotlara bir vergi getirilmekte ve insan istihdamı ile robot istihdamı arasında vergilendirme açısından bir

tarafsızlık sağlanarak insan çalışanların istihdamının önündeki dezavantajlar giderilmeye çalışılmaktadır (Chand, 2020: 732). Otomasyon vergisinin matrahı, işten çıkarma sayısındaki veya çalışan ücretlerindeki herhangi bir azalmanın toplam parasal karşılığı ile ölçülebilir. Bu durum, finansal verilere, bordroya veya diğer şirket kayıtlarına göre kolaylıkla ölçülebilir. Otomasyona atfedilen işten çıkarmalarla ölçülen vergi matrahının büyüklüğü, otomasyona dayalı işten çıkarmaların neden olduğu dışsallıkla orantılı şekilde belirlenmektedir (Biyen ve Yılmaz, 2021: 201-202).

Otomasyon vergisi uygulamasıyla ilgili literatürde çeşitli seçenekler ileri sürülmüştür. İlk seçenekte işverenler, insan çalışan yerine robot çalışan istihdam ettikleri oranda derecelendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu oran ne kadar yüksekse işverenlerin daha üst derecelerdeki oranlarda işsizlik sigortası ödemesi yapması öngörülmektedir (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 170). İkinci seçenekte, işletmelerin cirolarının çalışan personel sayısına oranı ölçüsünde bir vergi uygulanması önerilmektedir. Bu oran arttıkça işletmelerin ödeyecekleri otomasyon vergisinin miktarı da artış gösterecektir. Bu seçenekte çalışan personel sayısı arttıkça ödenecek otomasyon vergisi azalacağı için işletmelerin insan çalışanları tercih etmesi beklenmektedir (Yıldız, 2019: 319; Mitha, 2017). Üçüncü seçenek ise işletme veya kurum kazancının brüt ücret giderine oranı ölçüsünde otomasyon vergisi alınmasıdır. Bu oran arttıkça işletme veya şirketlerin ödeyecekleri otomasyon vergisi de artacaktır. Bu kapsamda otomasyon vergisi, şirketlerin otomasyon uygulaması nedeniyle insan çalışan istihdam etmeyerek ödemekten kaçındığı vergileri yansıtacaktır (Chand, 2020: 732).

Otomasyon vergisine ilişkin çeşitli eleştiriler de bulunmaktadır. İlk eleştiri, otomasyon vergisinin vergi sisteminde karmaşıklığa ve kurum veya işletmelerin kurumlar vergisi oranlarının artmasına neden olabileceğidir. Yüksek vergi oranları ve vergi sistemindeki karmaşıklığın da uluslararası vergi rekabetini olumsuz etkileyeceği ileri sürülmektedir. İkinci eleştiri ise işletmelerin otomasyon vergisinin hesaplanacağı vergilendirme döneminde çalışan sayısını artırıp sonrasında çalışanları işten çıkararak vergi yükünü azaltmaya çalışmasıdır (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 170-171). Ayrıca otomasyon vergisi, işletmelerin robot çalışan sayısının tespit edilmesi ve verginin

hesaplanma güçlükleri, uyum maliyetlerini ve vergi sisteminin karmaşıklığını artıracakları gerekçesiyle de eleştirilmektedir.

- Kurumlar Vergisi Oranının Artırılması

Bu öneri, insan istihdamı yerine robot istihdamını tercih eden kurumların daha düşük maliyetlerle daha yüksek oranda kâr elde etmesi beklendiği için robot istihdamını tercih eden işletmeler için kurumlar vergisi oranının artırılması düşüncesine dayanmaktadır. Böylece daha yüksek vergilendirilebilir bir matrah üzerinden daha yüksek oranda vergi alınması, devletin vergi gelirlerini artırmakla birlikte emek yerine sermaye üzerindeki vergi yükünü artıracaktır (Chand, 2020: 731).

- KDV Uygulanması

Robotların vergisel kişiliğe ve kendilerine atfedilen mal varlığına sahip olmaları durumunda robotların KDV mükellefi olarak kabul edilebileceği belirtilmektedir. Robotlar, vergisel kişiliğe sahip olması halinde müşterilerle sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştirdikleri mal teslimi ve hizmet sunumlarına ilişkin KDV ödemekle yükümlü tutulabilecektir. Bunun nedeni robotların kendine özgü mali güce sahip olması halinde ödenmeyen ve/veya eksik ödenen KDV'nin robotların mal varlıklarına el konularak yerine getirilmesi imkanındır (Englisch, 2018: 7-8). KDV'ye ilişkin diğer bir öneri de robot teknolojisinin satın alınmasında uygulanacak KDV oranlarının artırılmasıdır. Bu sayede bir yandan robot teknolojilerinin maliyetleri artarak robot teknolojisinin gelişim hızı yavaşlayacak diğer yandan ek gelir elde edilecektir.

- Yapay Zekalı Robotlarla İlgili Tanınan Vergisel Ayrıcalıkların Kaldırılması

Yapay zekalı robotlar, üretimde maliyetleri düşürerek işletme ve şirketlerin verimliliğini ve kârlarını olumlu şekilde etkilemektedir. Bu nedenle birçok ülke yapay zekalı robotların gelişimini teşvik etmek amacıyla robot ve/veya yapay zekâ teknolojilerine yatırım yapan şirket veya işletmelere bir takım vergisel ayrıcalıklar tanımaktadır. Bu ayrıcalıklar genellikle teknoloji satın alınlarında KDV istisnası sağlanması, teknolojilere hızlandırılmış

amortisman uygulanması veya çeşitli vergi indirimlerinden oluşmaktadır. Bu yöntemde ise şirketler veya işletmelere yönelik tanınan vergisel ayrıcalıkların ortadan kaldırılması yoluyla insan istihdamı ile yapay zekalı robotların istihdam edilme tercihlerinin dengelenmesi amaçlanmaktadır (Abbott ve Bogenschneider, 2018: 170-171).

Literatürde yer alan robot vergisi önerilerinin tarafsız vergileme, vergiden kaçınma, robot yatırımlarına etkisi ve elde edilecek gelir düzeyleri açısından karşılaştırılmasına Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3

Robot Vergisi Önerilerinin Karşılaştırılması

Önerilen Vergi Türü	Tarafsız Vergileme	Kaçınabilirlik Düzeyi	Vergi Önerisinin Robot Yatırımları Teşvik Düzeyi	Gelir Düzeyi
Emsal Ücretlerin Vergilendirilmesi	Evet	Düşük	Orta	Yüksek
Nesne Vergisi Getirilmesi	Evet	Düşük	Zayıf	Orta
Otomasyon Vergisi	Evet	Düşük	Zayıf	Yüksek
Kurumlar Vergisi Oranlarının Artırılması	Hayır	Yüksek	Çok İyi	Orta
KDV Uygulanması	Evet	Düşük	Çok Zayıf	Yüksek
Vergisel Ayrıcalıkların Kaldırılması	Evet	Düşük	Zayıf	Orta

Kaynak: (Bogenschneider, 2020: 18)

Robotların Vergilendirilmesine Yönelik AB Önerisi ve Çeşitli Ülke Uygulamaları

Literatürde robotların vergilendirilmesine yönelik olarak çok sayıda çalışma yapılmış olmasına rağmen çok az sayıda ülke robotların vergilendirilmesine ilişkin olarak kanuni düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemelerin her biri robotların vergilendirilmesine yönelik farklı bir yaklaşım benimsemekte, robotların vergilendirilmesine ilişkin farklı yolları göstermekte ve yapılacak kanuni düzenlemelerin zorluklarını yansıtmaktadır. Dolayısıyla yapılan düzenlemelerin incelenmesi çalışmanın sonraki bölümlerinde yapılacak öneriler açısından önem arz etmektedir (Kovacev, 2020: 202).

- Güney Kore

Güney Kore, akıllı robot endüstrisini teşvik etmek amacıyla 2008 yılında yürürlüğe koyduğu “Akıllı Robotların Geliştirilmesi ve Dağıtımı Teşvik Kanunu” ile robotlara ilişkin ilk kanuni düzenlemeyi yapan ülke olmuştur. Bu kanunda akıllı robotlar “*dış çevreyi kendisi için algılayan, koşulları fark eden ve gönüllü olarak hareket eden mekanik bir cihaz*” olarak tanımlanmıştır. Kanun, robotları vergilendirmekten ziyade akıllı robot üretim ve kullanımını teşvik etmek amacıyla konulmuştur. İlgili kanunda vergi politikası açısından akıllı robot endüstrisine yatırım yapan büyük ölçekli işletmelere gelir ve kurumlar vergisinden mahsuben yatırım tutarının %3’ü oranında küçük ve orta ölçekli işletmelere ise yatırım tutarlarının %7’si oranında vergi indirim sağlanmıştır. Vergi politikası ve diğer teşviklerin verildiği bu kanun sayesinde Güney Kore, robot teknolojisinin ilerletilmesinde ve küresel robot pazarındaki rekabet gücünün keskinleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Cho vd., 2016: 27-28).

Güney Kore’deki akıllı robot endüstrisindeki gelişmelere rağmen 2017 yılında 2000’li yılların en büyük işsizlik rakamlarına ulaşılmıştır (Gedik, 2020: 42-43). Bu nedenle Kore hükümeti işsizliğin önlenmesi ve özellikle imalat sektöründeki otomasyon hızının yavaşlatılması amacıyla akıllı robot yatırımlarına sunduğu vergi indirimlerini %2 oranında azaltmaya yönelik düzenleme yapmış ve vergi teşviklerinin süresini uzatmıştır (Kovacev, 2020: 202-203). Vergi indirim oranlarında azalma, doğrudan bir robot vergisi yerine robot kurulumuna tanınan vergisel ayrıcalıkların azaltılması anlamına gelmesine rağmen literatürde robot vergisi olarak görülmüş ve robotların vergilendirilmesine ilişkin tartışmaların ilerlemesini sağlamıştır. Ayrıca literatürde vergi indirim oranlarındaki azalmanın robot kurulum oranlarındaki artışı yavaşlattığı ileri sürülmüştür (Shome, 2022: 7). Nitekim Güney Kore’de 2017-2022 yılları arasında robot kurulum oranı %4 oranında azalmıştır. Buna karşılık 2022 yılında Güney Kore dünyadaki en büyük robot pazarları arasında Çin, Japonya ve ABD’nin ardında 4. sırada yer almaktadır (IFR, 2023).

- Amerika Birleşik Devletler

ABD’de uzun zamandan beri çeşitli mevkilerde görevli olan yöneticilerden robotların vergilendirilmesine ilişkin çeşitli öneriler sunulmasına rağmen ABD’ de 2024 yılı itibariyle robotların vergilendirilmesini içeren herhangi bir kanun yürürlüğe konulmamıştır. Ancak buna karşılık ABD, işsizlik fonunu çalışanları işten çıkaran işletme veya şirketleri vergi sistemi aracılığıyla daha yüksek oranda vergilendirerek finanse etmektedir (Gedik, 2020:). Abbott ve Bogenschneider (2018) tarafından insan çalışanların işten çıkarılıp yerine robot istihdam edenlerin istihdam ettiği ölçüde vergilendirilmesi önerilmiştir.

ABD’de yapay zekalı robotlara ilişkin bir kanuni düzenleme yapılmamasına rağmen robotlara ilişkin tek kanuni düzenleme otonom araçlara yönelik olarak yapılmıştır. Otonom araçlara ilişkin vergi uygulaması ise bir otonom araç ağı şirketi tarafından ulaşım hizmetleri sağlamak amacıyla bir yolcuyu tamamen otonom bir araca sevk merkezi, yazılım uygulaması veya diğer dijital araçların kullanılması bağlanması durumunda ulaşım hizmetleri için tahsil edilen toplam ücretin belli bir yüzdesi oranında tüketim vergisi alınmaktadır. Elde edilen vergi gelirlerinin ulaşım altyapısının finansmanı için kullanılması amaçlanmaktadır (Kovacev, 2020: 208-209).

- İtalya

Avrupa Parlamento’sunun robot vergisi çağrısının ardından Avrupa’daki ilk robot vergisi yasa tasarısı İtalya tarafından 2017 yılında hazırlanmasına rağmen halen yasalaşmamıştır. İlgili tasarıda robot tanımına yer verilmemiştir. Tasarı, üretim faaliyetlerinde ağırlıklı olarak yapay zekalı robotları kullanan işletme ve şirketlerin ödeyecekleri kurumlar vergisinin %1’i oranında artırılmasını önermektedir. Tasarı, robot tanımına yer verilmemesi, bir işletme veya şirketin ağırlıklı olarak robot çalışan kullanması ile neyin kastedildiğine ilişkin belirliliğin olmaması ve kurumlar vergisine tabi olmayan işletmeleri kapsamına almaması gibi çeşitli yönlerden eleştirilmiştir (Kovacev, 2020: 204-205).

- Türkiye

Türkiye’de hem vergi mevzuatında hem de diğer mevzuatta robotlara ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak Türkiye’de mevcut vergi kanunları çerçevesinde robot yatırımlarının çeşitli vergi teşviklerinden yararlanabileceği belirtilebilir. Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yeni teknoloji arayışlarına ve Araştırma ve Geliştirme (ARGE) faaliyetlerine ilişkin yapmış oldukları harcamaları kazancın tespitinde indirim konusu yapabilmektedir. Diğer taraftan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri faaliyetlerini teknoloji geliştirme bölgelerinde icra etmeleri halinde bu bölgelerde ARGE faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Gedik, 2020: 36-37).

- Avrupa Birliği

AB’de robot hukuku alanındaki ilk çalışma, Avrupa Hukuk İşleri Komisyonunun 2016 yılında hazırladığı Robotlara İlişkin Medeni Hukuk Kuralları (Civil Law Rules on Robotics) başlıklı taslak raporla yapılmıştır (EP, 2016). Bu rapor, robot hukukuna ilişkin kapsamlı bir çerçevenin çizildiği uluslar üstü ilk hukuki metin olma özelliği taşımaktadır. Vergi hukuku açısından da robotların vergilendirilmesinin belirtildiği ilk hukuki metin olma özelliği yanında robotların vergilendirilmesine yönelik çalışmaların başlangıç noktasını oluşturmaktadır (Gedik, 2020: 41).

Raporda robotların ve yapay zekâ teknolojilerindeki gelişmelere ve robotların günlük hayatın hemen her alanında artan kullanımına dikkat çekilmiştir. Bu kapsamda da Avrupa Birliği’nde robot ve yapay zekâ ile ilgili olarak etik kuralları, medeni hukuk kuralları ile hukuki sorumluluklarının düzenlenmesine yönelik kuralların geliştirilmesi tavsiye edilmiştir. İlgili raporda AB’de akıllı robotlar ve alt robot türlerine ilişkin ortak bir tanımın geliştirilmesine ilişkin özelliklere yer verilmiştir. Bu özellikler aşağıdaki gibidir (EP, 2016);

- Sensörler ve/veya çevresiyle veri değiş tokuşu yaparak özerklik kazanabilmesi,
- Deneyim ve etkileşim yoluyla kendi kendine öğrenebilmesi (isteğe bağlı kriter),

- Küçükte olsa fiziksel bir desteğe sahip olması,
- Davranış ve eylemlerini çevreye uyarlayabilmesi,
- Biyolojik anlamda yaşamın olmaması.

Raporda robotların neden olacakları zararlardan sorumlu tutulabilmeleri için robotların belli hak ve yükümlülüklerle sahip “*elektronik kişi*” olarak tanımlanması tavsiye edilmiştir. Robotların kayıt altına alınması, türlerinin belirlenmesi ve ortaya çıkacak zararların tazmin edilebilmesi için robotların kayıt altına alınmasına ilişkin sistem geliştirilmesi önerilmiştir.

Raporun vergiyle ilgili kısmında ise “*robotik ve yapay zekanın gelişmesi, insanlar tarafından yapılan işlerin büyük bir kısmının robotlar tarafından devralınmasına neden olabileceği, bu da istihdamın geleceği ve mevcut vergilendirme esasının korunması halinde sosyal güvenlik sistemlerinin uygulanabilirliği konusunda endişelere yol açarak servet ve nüfus dağılımında artan eşitsizlik potansiyeli yaratabileceği*” tespitinde bulunulmuştur. İstihdamda robotlaşmanın iş gücü piyasası, vergi gelirleri ve sosyal güvenlik sistemi üzerindeki etkileri göz önünde bulundurularak “*bir robot tarafından gerçekleştirilen işler üzerine vergi getirme veya bir robotun kullanımı ve bakımı üzerine ücret getirme olasılığı işleri azaltılan veya ortadan kaldırılan işsiz işçilerin desteklenmesi ve yeniden eğitilmelerinin finansmanı bağlamında incelenmesi*” gerektiği vurgulanmış ve üye devletlere gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması tavsiye edilmiştir. Bununla birlikte Avrupa Parlamentosu, üye devletlere robot vergisine ilişkin kanuni düzenleme tavsiyesinde bulunmasına rağmen üye devletler, robotların ekonomik verimliliğinden faydalanamama endişesiyle robot vergisi getirme konusunda çekimser kalmıştır.

3.1.2. Dijital Şirketler

Dijital şirket kavramı, 2008 Dünya ekonomik kriziyle birlikte ortaya çıkan bir kavramdır. Dijitalleşme süreciyle birlikte dijital teknolojileri kullanan çok uluslu şirketler (ÇUŞ), fiziksel bir varlığa sahip olmadan küresel piyasalara çok daha hızlı, ucuz ve kolay bir şekilde erişim sağlamıştır. Bu sayede ÇUŞ’lar, küresel piyasalardan çok yüksek

miktarlarda gelir elde etmiştir. Öte yandan bu kuruluşlar, yüksek miktarda gelir elde etmelerine rağmen dijital teknolojilerin avantajlarından yararlanarak uluslararası vergi kurallarını kolaylıkla atlatma ve kârlarını vergi olmayan ya da düşük vergili bölgelere aktarma imkanına kavuşmuştur. Bu durum vergi gelirlerinin azaldığı, işsizlik ve yoksulluğun arttığı kriz ortamında başta siyasiler olmak üzere medya kuruluşları, sivil toplum kuruluşları ve toplum tarafından tepkiyle karşılanmış ve bu tür şirketlerin adil miktarda vergi ödemedikleri inancı artış göstermiştir. Özellikle Avrupalı politikacılar bu şirketlerin durumuna dikkat çekmek amacıyla bu şirketleri GAFA, FAANG gibi terimlerle ya da “dijital şirket” veya “dijital işletme” gibi kavramlarla ifade etmiştir (Faulhaber, 2019: 150-151; Kim, 2020: 141-142). Bu terim veya kavramlar kullanılarak dijital teknolojilerin avantajlarından yararlanan çok uluslu şirketlerin ve benzerlerinin diğer büyük şirketlerden farklı olduğu fikri yansıtılmaya çalışılmıştır. Nitekim bu şirketlerin fiziksel bir varlık göstermeden mal ve hizmet sunma kabiliyetlerinin, veri kullanımlarıyla birleştğinde mevcut uluslararası vergi kuralları tasarlanırken öngörülmemiş olan farklı iş modellerini kullandıkları konusunda görüş birliği oluşmuştur. Buna karşılık bu kavramlar, dijital bir şirketi dijital olmayan bir şirketten ayıran temel özelliklerin ne olduğunu ortaya koyma konusunda yetersiz kalmıştır (Faulhaber, 2019: 150-151; Bauer, 2018: 2; Nagy ve Krajnyak, 2021). Bununla birlikte ekonomi dijitalleşmeye devam ettikçe farklı iş modellerinin kullanımının dijital şirketlere özgü olmadığı, dijitalleşen ekonominin bir parçası olduğu anlaşılmıştır. Dijitalleşen ekonomi içerisinde neredeyse tüm şirketler yeni dijital iş modellerini kullanmaya başlamıştır. Dolayısıyla ekonominin dijitalleşmesiyle uluslararası ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin iş yapış şekillerindeki değişim, uluslararası vergilendirme açısından vergi mükelleflerine yeni özellikler kazandırmış ve mükelleflerin niteliğinde değişikliğe neden olmuştur. Uluslararası vergilendirme açısından mükelleflerin niteliğindeki değişime rağmen uluslararası vergi kurallarının aynı kalması, mevcut uluslararası vergi kuralları ile dijital şirketler arasındaki boşlukları artırmakta ve uluslararası vergi kuralları, fiziki bir varlık bulundurmada faaliyetlerde bulunan mükellefleri vergi kapsamına almada yetersiz kalmaktadır. Bu kapsamda uluslararası vergi kurallarının dijitalleşen ekonomik yapıya uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Çalışmanın bu kısmında öncelikle mevcut uluslararası vergi kuralları açıklanmış ardından dijitalleşme süreciyle uluslararası vergi zorluklarına değinilmiş ve uluslararası

vergi kurallarının yeniden düzenlenmesine yönelik OECD, AB önerileri ile çeşitli ülke uygulamalarına yer verilmiştir.

Uluslararası Vergilendirme Kuralları

Mevcut uluslararası vergi kurallarının temel çerçevesi ve yapısı, 1920’li yıllarda Milletler Cemiyeti tarafından çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak geliştirilen model anlaşma kurallarına dayanmaktadır (Parsons, 2022: 1794-1795). Bu çerçeve ve yapı, geçen zaman içerisinde ekonomik koşullardaki değişikliklere rağmen çok az değişiklikle 21. yüzyıla kadar varlığını sürdürmüştür. Zaman içerisinde bu kuralların değiştirilmesine yönelik çeşitli eleştiriler yapılsa da OECD bünyesinde kurulan bir komisyon tarafından yapılan bir çalışmada en uygun kuralların mevcut kurallar olduğu sonucuna ulaşılarak OECD model vergi anlaşmalarında bu kuralların kullanımına devam edilmiştir (Kurian, 2022: 62). Bu model anlaşmalar doğrultusunda uluslararası vergi kurallarına göre bir ülkeye vergilendirme hakkı ikamet veya kaynak ilkedeki biri uyarınca verilmektedir. İkamet ilkesine göre mükellefin ikameti hangi ülkede bulunuyorsa vergilendirme hakkı o ülkeye verilmektedir. Kaynak ilkesi ise vergilendirme hakkını geliri doğuran ekonomik faaliyetlerin yapıldığı ülkeye tahsis etmektedir. Kaynak ilkesi üretim yerine yani arz tarafına dayanmaktadır. Bir ülkede sadece tüketicilerin bulunması, yani talep tarafı, o ülkeyi kaynak ilkesi kapsamında ekonomik faaliyetlerin merkezi haline getirmemekte ve vergilendirme hakkının o ülkeye tanınması sonucunu doğurmamaktadır. Dolayısıyla piyasa yetki alanına, uluslararası vergilemenin mevcut teorik çerçevesi kapsamında vergilendirme hakkı verilmemektedir (Parsons, 2022: 1791-1792).

Uluslararası vergi kuralları çerçevesinde kaynak ilke ve ikamet ilke kapsamında ülkelere vergilendirme hakkının tanınmasının meşru gerekçesi ise literatürdeki vergi alınmasını haklı çıkaran iki temel teori olan ödeme gücü teorisi ve fayda teorisine dayanmaktadır. Buna göre ödeme gücü teorisi, kişi veya şirketlerin ödeme güçlerini dikkate almakta ve vergi, teşebbüsün piyasayla herhangi bir ilişkisi olmaksızın zorunlu olarak görülmektedir. İkamet esaslı vergi, teşebbüsün dünya çapındaki gelir durumunun tam olarak belirlenmesine ve artan oranlı vergilemenin uygulanmasına imkân tanımaktadır. Bu nedenle teşebbüsün dünya çapındaki gelirlerinin adil vergilendirilebilmesi için ödeme gücü teorisi,

ikamet esaslı bir vergilendirmenin yapılmasını öngörmekte ve ikamet ilkesinin meşru gerekçesini oluşturmaktadır. Fayda teorisi ise devletin, bir teşebbüsün ekonomik değer elde etmesi için gerekli ortamları sağladığı, teşebbüsün de devletin sunduğu imkanların karşılığı olarak elde ettiği değer artışlarının bir kısmını devlete vergi olarak ödemesini öngörmektedir. Uluslararası vergilendirme açısından fayda teorisine göre bir teşebbüsün, kaynak ülkede faaliyet gösterirken kaynak ülkenin alt yapı ve güvenlik hizmetleri, hukuki güvenliği ve finansal altyapısı gibi imkanlardan faydalanarak gelir elde ettiği kabul edilmektedir. Fayda teorisi, bu faydaların karşılığı olarak teşebbüsün gelirleri üzerinde kaynak ülkenin öncelikli vergilendirme hakkının bulunmasını öngörmekte ve kaynak ilkesinin meşru gerekçesini oluşturmaktadır (Elliffe, 2021: 749-752). Bununla birlikte sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunan bir teşebbüsün gelirleri üzerinde hem ikamet ülke hem de kaynak ülkenin meşru vergilendirme hakkına sahip olması aynı gelirin çifte vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 47-48).

Mevcut uluslararası vergilendirme sisteminin temelini oluşturan Milletler Cemiyeti bünyesindeki uzlaş, çifte vergilendirme sorununun önlenmesi için vergilendirme haklarının “ekonomik bağıllık” olarak ifade edilen bir ilke aracılığıyla kaynak ve ikamet ülke arasında adil ve eşitlikçi bir şekilde dağıtılmasını amaçlamıştır. Ekonomik bağıllık ile kastedilen ise mükelleflere sunulan hizmetlerin esas alınmasıdır. Diğer bir deyişle vergilendirme hakkının tahsisinde kaynak ve ikamet ülkenin üretime ve gelirin elde edilmesine yaptığı katkının dikkate alınmasıdır. Bu doğrultuda ikamet ilkesi ile mükelleflere sunulan hizmetler arasında bağlantı olmaması nedeniyle birincil vergilendirme hakkının ikamet edilen ülkeye verilmesi uygun görülmemiştir. Çünkü bir teşebbüs, başka bir ülkede ticari faaliyette bulunması durumunda o ülkenin sunduğu kamu hizmetleri ve ekonomik ortamın avantajlarından yararlanarak gelir elde etmektedir. Dolayısıyla kaynak ülkede ticari faaliyette bulunan kişi ile kaynak devlet arasındaki ekonomik bağıllık, kişinin ikamet ettiği ülkeye olan ekonomik bağıllığından daha önemli hale gelmektedir. O halde ilgili teşebbüs, kaynak devletin sunmuş olduğu hizmetlerden, ekonomik ve hukuki alt yapısından yararlanarak üretim yapıyor veya gelir elde ediyor ya da kârlarını artırma imkânı buluyorsa elde edilen gelir veya kârlar üzerinde kaynak ülkenin vergilendirme payının ikamet ülkeye oranla daha yüksek olması düşüncesi benimsenmiştir. Bu düşünce, aynı zamanda yabancı yatırımcıların kaynak ülkenin üretim fırsatlarından yararlanmak üzere ülkeye girmesi durumunda ortaya çıkabilecek tüm

“ekonomik rantı” ele geçirmesini engellemeye de hizmet edebilecektir (Elliffe, 2021: 749-755). Bu anlayıştan yola çıkarak Milletler Cemiyeti bünyesinde oluşan uzlaş, uluslararası gelirlerin vergilendirilmesinde aktif gelirler için birincil vergilendirme hakkını kaynak ülkeye verirken kaynak ülkenin imkanlarından yararlanılmadığı ya da nispeten daha az yararlanıldığı faiz, kâr payı, patent gibi pasif nitelikli gelirler için birincil vergilendirme hakkını ise ikamet ülkeye vermiştir (Devereux ve Vella, 2017: 93).

Uluslararası vergilendirme kuralları, birincil vergilendirme hakkını kaynak ülkeye vermekle birlikte kaynak ülkenin bu hakkı kullanabilmesi için kaynak ülke ile geliri elde eden teşebbüs arasında vergi alınmasını haklı çıkaracak fiziki bir bağlantının bulunmasını aramaktadır. Bu bağlantı, teşebbüsün kaynak ülkede fiziksel varlıkları ile üretim faktörlerinin mevcudiyetiyle ifade edilen “daimî işyeri” kuralları yoluyla kurulmaktadır. Bu doğrultuda bir teşebbüsün kaynak ülkede “daimî işyerine” sahip olduğunun kabul edilebilmesi için kaynak ülkede teşebbüsün fiziki bir işyerine sahip olması ya da daimî temsilcisinin varlığı aranmaktadır (Kurian, 2022: 62). Çünkü mevcut uluslararası vergi kurallarına göre bağlantı noktası (nexus) ya da daimî işyeri kuralları, bir teşebbüsün bir ülke tarafından vergilendirilebilmesi için teşebbüsün o ülkeyle yeterli ekonomik ilişkiye sahip olup olmadığını belirlemek için kullanılmaktadır (Faulhaber, 2019). Nitekim bir teşebbüsün kaynak ülkede fiziksel bir varlığı varsa bu varlık, teşebbüsün kaynak ülkenin kamu hizmetlerinden ve ekonomik imkanlarından yararlanarak üretim yaptığına veya gelir elde ettiğine ya da kaynak ülkenin ekonomik hayatına belli ölçüde katıldığına karine teşkil etmekte ve bu yararlanma karşılığı olarak teşebbüsün gelirleri üzerinde meşru vergilendirme hakkının kaynak ülkeye ait olduğu kabul edilmektedir (Elliffe, 2021: 751-755). Aksi takdirde bir teşebbüsün kaynak ülkede böyle bir fiziksel varlığı bulunmuyorsa teşebbüsün kârları üzerinde kaynak devlete vergilendirme hakkı tanıyacak ölçüde o teşebbüsün kaynak devletin ekonomik hayatına katılmış sayılamayacağı ifade edilmektedir (Devereux ve Vella, 2017: 96-96).

Uluslararası Vergilendirme Kuralları Açısından Dijitalleşmenin Ortaya Çıkardığı Vergi Zorlukları

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte ekonomik faaliyetlerde köklü değişiklikler yaşanarak bir yandan geleneksel iş modelleri dönüşmüş diğer yandan dijital iş modelleri ortaya çıkmıştır. Ekonomi dijitalleştikçe uluslararası vergi kuralları ve onun altında yatan ilkeler, dijitalleşen ekonomik faaliyetler karşısında güncelliğini yitirmiş ve dijital ekonomik faaliyetler ile mevcut vergi kuralları arasındaki fark giderek açılmıştır. Bu nedenle uluslararası vergi kuralları dijital iş modellerini vergilendirmede yetersiz kalmıştır (Olbert ve Spengel, 2017: 5). Özellikle dijital iş modellerinin sahip olduğu birtakım özellikler, dijital şirketleri vergiden kaçınma konusunda avantajlı konuma getirmiştir (Parsons, 2022: 1796-1797). Bu durum uluslararası vergi sistemine öteden beri yapılan eleştirileri artırmış ve çok uluslu şirketlerin kârlarının vergilendirilebilmesi için dijitalleşen ekonomik faaliyetlere uyum sağlayacak şekilde uluslararası vergi kurallarında kapsamlı değişiklikler yapılmasına yönelik çalışmaları başlatmıştır.

OECD tarafından dijital iş modellerinin sahip olduğu bu özellikler; fiziki bir varlığa sahip olmadan ölçek büyütme yeteneği, fikri mülkiyet ve maddi olmayan varlıkların önemi ve verilerin rolü ile kullanıcı katılımı şeklinde belirtilmiştir. Bununla birlikte bu özelliklerin dijital iş modellerinin her birinde aynı anda mevcut olmayabileceği vurgulanmıştır (OECD, 2015b: 64). Ancak ekonomi dijitalleştikçe bu özellikler, dijital şirketleri, diğer şirketlerden ayırmakta yetersiz kalmıştır. Çünkü ekonomi dijitalleştikçe dijital şirketlere özgü olan bu özelliklerin daha fazla iş modeli için geçerli olmaya başladığı görülmüştür. Dolayısıyla bu özelliklere sahip mükellef sayısı arttıkça mevcut uluslararası vergi kuralları kapsamında yeni iş modellerinin vergilendirilmesine yönelik çeşitli vergi zorlukları ortaya çıkmıştır (OECD, 2019d). Bu vergi zorlukları; uluslararası vergilendirme açısından bağlantı noktası ve kâr tahsis kurallarının nasıl belirleneceği, maddi olmayan varlıklar ve verilerden yaratılan değere kazancın nasıl atfedileceği ve dijital ürünlerden elde edilen gelirin nasıl tanımlanacağı şeklinde belirtilmektedir (Olbert ve Spengel, 2017: 8).

Birinci zorluk, fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan teşebbüsler ya da çok uluslu şirketlere ilişkin vergilendirme haklarının belirlenmesine ilişkin vergiye tabi bağın

(nexus) kurulmasına yönelik kurallar ile kâr tahsis kurallarının nasıl oluşturulacağıyla ilgilidir (EC, 2017a: 7). Mevcut uluslararası vergi çerçevesi, geleneksel “gerçek mekân” ekonomisi dikkate alınarak kârın “değerin yaratıldığı yerde” vergilendirilmesi gerektiği ilkesi üzerine inşa edilmiştir (Council of European Union, 2018b). Uluslararası vergi kurallarının tasarlandığı dönemdeki ekonomik yapı ve teknoloji imkanları bir teşebbüsün, sınır ötesi ticari faaliyette bulunmak için müşterilerinin bulunduğu ülkelere gitmesini ve bu ülkelerde üretim kapasitesini genişletmek için ofis, şube, fabrika ya da çalışan sayısını artırmasını zorunlu kılmıştır (Faulhaber, 2019: 151). Bu doğrultuda uluslararası vergi kuralları, teşebbüsün kaynak ülkedeki ofis, şube ya da iştirak gibi fiziki varlıklarını, teşebbüsle kaynak ülke arasında bağlantı noktası olarak kabul etmiş ve teşebbüsün kaynak ülkede fiziksel bir varlığı bulunuyorsa teşebbüsün elde ettiği kârlar üzerinde birincil vergilendirme hakkını kaynak ülkeye vermiştir. Kaynak ülke birincil vergilendirme hakkını kullandıktan sonra artan kâr varsa bu kârların teşebbüsün mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu kurallar tasarlandığı dönemdeki geleneksel “gerçek mekân” ekonomisi dikkate alınarak hazırlandığı için geleneksel ekonomik faaliyetler açısından makul kabul edilmiştir (Kim, 2020: 144).

Dijitalleşme süreciyle birlikte teşebbüslerin sınır ötesindeki müşterilerine erişim sağlamak için o ülkelerde bulunmalarına ve teşebbüsün ölçeğini büyütmek için müşterilerinin bulunduğu ülkelerde ofis, şube, fabrika vb. fiziki bir varlık bulundurmalarına gerek kalmamıştır. Çünkü dijital süreçlere bağımlılığın artması, yerel fiziksel varlıklara bağımlılığın azalmasını sağlamıştır (OECD, 2015b: 79). Nitekim dijital iş modelleri, fikri mülkiyet ve maddi olmayan varlıklara dayalı olarak işlerini yürütme ve bu sayede dünya çapındaki müşterilerine bir web sitesi veya dijital teknolojiler aracılığıyla çevrim içi erişim sağlayarak ticari faaliyette bulunma imkânı elde etmiştir. Bu sayede dijital iş modelleri, fiziksel bir varlık bulundurmadan müşterilerinin bulunduğu ülkenin ekonomik yaşamına yoğun ve sürekli katılım gösterebilmekte ve maddi olmayan varlıklar aracılığıyla çok sayıda müşteriye erişim sağlayarak kolaylıkla ölçeklenebilmektedir. Ancak teşebbüslerin fiziki bir varlık bulundurmadan kaynak ülkenin ekonomik yaşamına katılabilmesi, vergilendirme hakkının kaynak ülkeye verilmesi için fiziki varlık şartını arayan mevcut uluslararası vergilendirme kurallarının dijital iş modellerinin vergilendirilmesi açısından yetersiz kalmasına neden olmuştur. Çünkü kaynak ilkesi, teşebbüsün fiziki varlık yoluyla üretim

yaptığını, kaynak ülkenin ekonomik yaşamına katıldığını kabul etmekte ve vergilendirme hakkını üretimin yapıldığı ülkeye vermektedir. Buna karşılık mevcut kurallar, müşterilerin kaynak ülkede bulunmasını vergilendirme hakkının kaynak ülkeye verilmesini haklı çıkaracak yeterli bir bağ olarak görmemektedir. Bu nedenle kaynak ülke, teşebbüsün elde ettiği gelirler üzerinde birincil vergilendirme hakkını kullanamamakta ve teşebbüsün kazançları sadece mukim ülke tarafından vergilendirilmektedir (Faulhaber, 2019). Bu doğrultuda çok uluslu şirketler, yüksek vergili ülkelerde fiziki varlık ya da daimî işyeri oluşturmaktan kaçınarak ana merkezlerini vergisiz veya düşük vergili ülkelerde inşa etmektedir. Böylece vergi planlaması yoluyla dünya çapındaki gelirleri üzerindeki vergi yükünü en aza indirmeye çalışmaktadır. Özellikle dijital iş modelleri, maddi olmayan varlıklarla faaliyetlerini yürütmesi ve bu varlıkların dünya genelinde taşınması kolay olduğu için dijital şirketlerin vergi yükümlülüklerini en aza indirecek şekilde yapılanma sürecini kolaylaştırmaktadır (Szczepeński, 2020: 2).

İkinci zorluk, maddi olmayan varlıklar, veriler ve kullanıcı katılımı ile yaratılan değerle kazancın nasıl ilişkilendirileceğidir (EC, 2017a: 7). Geleneksel ekonomik faaliyetlerde mal ve hizmetin üreticisi ve tüketicisi arasındaki ilişki kesin olarak çizilmiştir. Buna karşılık dijital iş modellerinde bir kullanıcı bir platformdaki içerikleri hem tüketip hem de platformda yeni içerik üretebilmektedir. Ayrıca dijital iş modellerinde kullanıcılar, ağ etkisi yoluyla birbirlerinden etkilenecek birbirlerine bağımlı hale gelmektedir. Kullanıcılar ağ etkisi yoluyla birbirine bağımlı hale geldikçe dijital iş modelleri daha fazla kullanıcı çekmekte ve kullanıcı sayısı sürekli olarak artış göstermektedir. Kullanıcı sayısındaki artış dijital iş modellerine iki temel avantaj sağlamaktadır. Birincisi dijital iş modelleri, daha fazla kullanıcı verisi elde etmekte ve bu verileri satarak ya da bu verileri işleyerek değer elde etmektedir. İkincisi ise kullanıcı sayısı arttıkça yapılan işlem sayısı da artış göstermektedir. Bu durum dijital iş modellerinin yapılan işlemlerden kazanç elde etmesi yanında iş modellerinin değerini artırarak daha fazla reklam almalarını sağlamaktadır. Ancak mevcut vergilendirme kuralları, birincil vergilendirme hakkını kaynak ilkesi kapsamında fiziki bir varlık varsa mal ve hizmetlerin üretildiği ülkeye vermektedir. Verilerin ve içerik oluşturan kullanıcıların değer yaratımına katkısını dikkate almamaktadır. Bu nedenle kaynak ülke kullanıcıların değer yaratımına katkılarına rağmen bu tür iş modellerinin kazançlarını vergilendirememektedir. Aynı zamanda veri ve kullanıcı katılımının değer yaratmaya ne

ölçüde katkı sağladığı da tespit edilememektedir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021: 24-25).

Üçüncü zorluk ise dijital ürünler kullanılarak yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirin nasıl tanımlanacağıyla ilgilidir. Dijitalleşme, mal ve hizmetler arasındaki çizgileri bulanıklaştırmış, mal ve hizmetlerin dijital temsillerini ortaya çıkararak veya 3 boyutlu baskı gibi en az malzeme kullanılarak alışverişin doğasını değiştirmiştir (EC, 2017a: 4). Dijital ürünlerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler geleneksel ekonomik faaliyetlerden farklı hale gelmiştir. Bu durum gayri maddi varlıklardan elde edilen gelirin nasıl tanımlanacağını, hangi gelir unsurları içerisinde yer alacağını ve bu gelirin çok uluslu grupları oluşturan farklı kuruluşlar arasında nasıl dağıtılacağını doğru bir şekilde belirlenmesini zorlaştırdığı için oluşan gelirler vergi kapsamına alınamamaktadır (Szczepeński, 2020: 2).

Dijitalleşmeyle birlikte uluslararası vergilendirme açısından ortaya çıkan vergi zorlukları, dijital iş modelleri lehine iki temel çarpıklığa neden olmaktadır (Harpaz, 2021: 64). Birincisi, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkelerde vergi gelirlerinin azalmasıdır. Dijitalleşme süreciyle birlikte ÇUŞ'lar, faaliyet gösterdikleri ülkelerde fiziki bir varlık bulundurmadan dijital araçlarla sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunabilmektedir. Ancak mevcut uluslararası vergilendirme kuralları, kaynak ülkenin, bir teşebbüsü vergilendirebilmesi için teşebbüsün kaynak ülkede fiziki bir işyeri ya da daimî temsilcisinin varlığını aramaktadır. Uluslararası vergi kurallarının kullanıcı tarafından yaratılan değeri dikkate almaması nedeniyle kaynak ülkeler, çevrimiçi faaliyet gösteren şirketlerin kazançlarını vergilendirememektedir. Ayrıca bir teşebbüs, kaynak ülkede fiziki bir varlığa sahip olsa bile dijital teknolojinin yardımıyla kazancını düşük vergili ya da vergisiz ülkelere aktarabilmektedir. Bu durum gelirlerin ekonomik faaliyetin gerçekleştiği veya gelirin elde edildiği ülkeden başka bir ülkede vergilendirilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme hakları, ülkeler arasında adil bir şekilde dağılmamaktadır. Örneğin Facebook 2017 yılında elde ettiği kârının %66'sını ABD dışındaki ülkelere elde etmesine rağmen ödediği vergilerin yalnızca %8'ini ABD dışındaki ülkelere ödemiştir (Harpaz, 2021: 65).

İkincisi, dijital iş modelleri ile geleneksel iş modelleri arasında rekabet eşitsizliğine neden olmasıdır. Mevcut uluslararası vergi kuralları geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak tasarlandığı için geleneksel iş modellerini vergilendirme kapsamına alırken fiziki varlık bulundurmadan faaliyet gösteren dijital iş modellerini vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla geleneksel iş modelleri, dijital iş modellerine oranla daha ağır vergi yükleriyle karşılaşmaktadır. Nitekim AK tarafından yapılan bir çalışmada geleneksel iş modelleri ile dijital iş modellerinin efektif vergi yükleri karşılaştırıldığında geleneksel iş modellerinin ortalama efektif vergi yükünün %23,2 civarında olmasına rağmen dijital iş modellerinin ortalama efektif vergi yükünün %9,5 olduğu bulunmuştur (EC, 2017a: 6).

Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çeşitli Uluslararası Kurumlar ve Çeşitli Ülke Uygulamaları

Dijital iş modellerinin mevcut uluslararası vergi kuralları çerçevesinde ortaya çıkardığı vergilendirme zorlukları ve bu zorlukların dijital iş modelleri lehine neden olduğu çifte çarpıklığın önlenmesi amacıyla birçok ülke ve uluslararası kuruluş, uluslararası vergi kurallarının yeniden inşa edilmesine yönelik çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin incelenmesi ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, vergi zorluklarına ilişkin olarak çözüm önerileri sunulması açısından önem arz etmektedir.

- OECD

OECD'nin dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik çalışmalarının temelleri, 1990'lı yıllardaki uluslararası vergi rekabetine yönelik yayınlarına dayanmasına rağmen dijital şirketlerin vergilendirilmesi gündemi 2008 Ekonomik Kriziyle birlikte OECD'nin en önemli vergi gündemlerinden biri haline gelmiştir. 2008 Ekonomik Krizinde birçok ülke işsizlik, refah kaybı ve vergi gelirlerinin azalması gibi sorunlarla karşılaşmıştır. Böyle bir ortamda ÇUŞ'lar, dijital teknolojiler yoluyla küresel piyasalara kolaylıkla ve düşük maliyetlerle erişim sağlayarak yüksek miktarda kârlar elde etmiştir. Bu yüksek kârlara rağmen ÇUŞ'lar, dijital teknolojiler aracılığıyla vergi kanunlarının boşluklarından kolaylıkla yararlanarak vergiye tabi gelirlerini azaltmış veya kârlarını hiç vergi olmayan ya da düşük vergili bölgelere kaydırma imkanına sahip olmuştur. Bu durum başta siyasi liderler, medya

kuruluşları ve sivil toplum kuruluşları olmak üzere toplumun tüm kesimleri tarafından eleştirilmiş ve artan endişeler dile getirilmiştir. Bu endişelerin giderilmesi ve küresel bir çözüm bulunması amacıyla G20'nin talebi üzerine OECD tarafından 2013 yılında 15 eylemden oluşan “Base Erosion and Profit Shift (BEPS)” eylem planı yayınlanmıştır. 15 eyleme yönelik iki yıllık çalışmanın ardından 2015 yılında 15 eyleme ilişkin final raporları BEPS paketinde birleştirilmiştir. Böylece BEPS paketi, neredeyse yüzyıllık bir süreçte uluslararası vergilendirme kurallarında önemli değişiklikleri öngören ilk belge olarak önem kazanmıştır.

BEPS eylem planının “Dijital Ekonominin Vergi Zorluklarının Ele Alınması” başlıklı 1. Eylemi genelde dijital ekonominin özelde dijital şirketlerin vergi zorluklarına çözüm bulma çağrısında bulunmuştur. Bu doğrultuda 2013 yılında OECD bünyesinde yapılacak çalışmaları koordine etmek ve dijital ekonominin gündeme getirdiği vergi zorluklarını ele alarak ayrıntılı bir rapor geliştirmek üzere Dijital Ekonomi Görev Gücü (Task Force on Digital Economy (TFDE)) kurulmuştur. TFDE, 2014 yılında dijital ekonominin vergi zorluklarına ilişkin bir ara rapor ve ardından 2015 yılında dijital ekonominin vergi zorluklarına ilişkin sonuçların ve atılması gereken adımların yer aldığı Eylem 1 final raporunu yayınlamıştır (OECD, 2015b). Final raporunda dijital ekonomi diye bir ekonomi olmadığı ekonominin kendisinin dijitalleştiği dolayısıyla vergi amaçları doğrultusunda dijital ekonomiyi ekonominin geri kalanından ayırmanın imkânsız olmasa da zor olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte dijital ekonomi iş modellerinin hareketlilik, maddi olmayan varlıklara bağımlılık, veri ve kullanıcı katılımına güven, ağ etkileri ve çok taraflı iş modellerinden oluşan ortak bazı temel özelliklere sahip olması, dijital şirketlere fiziksel bir varlık bulundurmadan küresel ekonomide faaliyette bulunma imkânı sağlamakta ve değerlerin nerede ve nasıl yaratıldığının belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergi zorlukları, BEPS sorunlarının ötesinde değerlerin, yaratıldığı yerde vergilendirilmesine ilişkin bağlantı noktası kuralları ile vergilendirme haklarının ülkeler arasında tahsisi gibi uluslararası vergilendirme kuralları açısından daha geniş kapsamlı vergi zorluklarını gündeme getirmiştir. Bu kapsamda TFDE final raporunda ilgili sorunların çözümüne yönelik olarak çeşitli seçenekleri incelemiş, ileri de yapılacak çalışmalara temel sağlaması amacıyla ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği yerde vergilendirilmesine ilişkin “önemli ekonomik mevcudiyet” temelinde bağlantı noktası

kuralı, belli dijital işlemler üzerinden alınacak stopaj vergisi ve dengeleme vergisi üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu önlemlerin uluslararası vergi kurallarında köklü değişiklikler meydana getireceği ve şu an ki aşamada önlemlerin çözüm üzerindeki etkileri tam olarak bilinemeyeceği için daha detaylı çalışmalar yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle TFDE tarafından bu önlemlerin hiçbirisi küresel bir çözüm olarak önerilmemiştir. Bununla birlikte TFDE, bu önlemlerin ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarına aykırı olmadığı ve vergiden kaçınmaya sebebiyet vermediği sürece ülkeler tarafından uygulamasında bir sakınca görmemiştir. Ayrıca final raporunda dijital ekonomideki gelişmelerin izlenmesi ve elde edilecek verilerle ilgili kapsamlı çalışmalara devam edilmesi, gelecekte yapılacak çalışmaların geniş kapsamlı bir paydaş katılımı ile kapsayıcı BEPS sonrası izleme sürecinin tasarlanması için 2016 yılında geliştirilecek ayrıntılı bir yetki temelinde yapılması ve yapılan çalışmaların sonucunu yansıtan bir raporun 2020 yılına kadar hazırlanması konusunda uzlaşmaya varılmıştır (OECD, 2015b: 141-149).

2016 yılında Eylem 1 final raporunda belirtildiği üzere BEPS tavsiyelerinin tutarlı ve koordineli bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve projeyi daha kapsayıcı hale getirmek için OECD bünyesinde Kapsayıcı Çerçeve oluşturulmuş, ilgili ve kararlı tüm ülkeleri ve yetki alanlarını Mali İşler Komitesi ve tüm alt organlarıyla eşit bir seviyeye getirilmiştir. Bu süreçte sorunların çözülmesine ilişkin çalışma sonuçları incelenmiş ve geniş kapsamlı istişarelerde bulunarak çözüm önerileri araştırılmıştır. Kapsayıcı çerçeve bu süreçte elde ettiği bulguların ara sonuçlarını 2018 yılında yayınlamıştır. İlgili raporda Kapsayıcı Çerçeve tarafından *“dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin ülkeler tarafından tek taraflı alınan önlemlerin ekonomik çarpıklıklara, çifte vergilendirme sorunlarına, artan belirsizlik ve karmaşıklığa neden olmasının yanında dijital şirketlerin uyum maliyetlerini artıracak ve çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çelişebileceği”* belirtilerek ortak politika seçeneklerin geliştirilmesine yönelik aciliyet vurgulanmıştır. Buna karşılık çeşitli çözüm önerileri üzerinde çalışılmasına rağmen ülkelerin uygulanacak tedbirler konusunda fikir birliğine sahip olmadığı için raporda herhangi bir tavsiyede bulunulmamıştır. Bununla birlikte Kapsayıcı Çerçeve üyeleri, dijitalleşmenin etkilerini dikkate alacak şekilde bağlantı noktası kuralları ile kâr tahsis kurallarını gözden geçirerek 2019 yılında kaydedilen ilerlemeye ilişkin bir güncellemenin ardından 2020 yılına kadar uzlaşmaya dayalı bir çözüm için birlikte çalışma konusunda anlaşmaya varmıştır (OECD, 2018a: 211-213).

Ara raporun yayınlanmasının ardından Kapsayıcı Çerçeve çalışmalarını yoğunlaştırmış, 2019 yılında yayınladığı Politika Notunda, BEPS Eylem 1 raporu ile ara rapordaki analizlerden yararlanarak BEPS sorunları ile bağlantı noktası ve kâr tahsis kurallarına ilişkin sorunların çözümüne yönelik olarak yapılan önerileri “önyargısız” şekilde incelemeyi ve geliştirmeyi kabul etmiş, yapılan önerileri iki sütun halinde gruplandırmıştır. Sütun 1 kapsamında vergilendirme haklarının tahsisine odaklanılmış ve bağlantı noktası kuralları ile kâr tahsis kurallarının tutarlı ve eş zamanlı şekilde ele alınması amaçlanmıştır. Ayrıca bağlantı noktası kuralları, “*kullanıcı katılımı*”, “*pazarlama gayri maddi varlıkları*” ve “*önemli ekonomik mevcudiyet*” önerileri doğrultusunda incelenmiş, kâr tahsis kurallarının ise emsale uygunluk ilkesinin ötesinde çözümler gerektireceği belirtilmiştir. Sütun 2’de ise kalan BEPS konularına odaklanılmış ve çok uluslu şirketlerin kârlarını hiç vergilendirilmedikleri veya çok düşük oranda vergilendirildikleri ülkelere kaydırmalarını önlemeye yönelik koordineli bir dizi kuralların geliştirilmesi üzerinde çalışılmıştır. Bu kapsamda “*gelire dahil etme kuralı*” ve “*matrah aşındırıcı ödemelere ilişkin bir vergi kuralı*”ndan oluşan birbiriyle ilişkili iki kuralın geliştirilmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır. Bununla birlikte Kapsayıcı Çerçeve iki sütunlu yaklaşımının geliştirilmesine yönelik Mayıs ayında ayrıntılı bir çalışma programının hazırlanması için Yönlendirme Grubunu yetkilendirmiştir (OECD, 2019e: 1-3).

Politika Notunda ele alınan iki sütunlu yaklaşıma ilişkin öneriler Şubat 2019’da kamu istişaresine açılarak kamuoyunun görüşleri alınmıştır (OECD, 2019f). Bu görüş doğrultusunda Kapsayıcı Çerçeve tarafından Mayıs 2019’da dijitalleşen ekonominin vergi zorluklarına çözüm bulmak amacıyla bir çalışma programı kabul edilmiştir. Çalışma Programı, Sütun 1 kapsamında bağlantı noktası kurallarına ilişkin önerilen üç yaklaşımın ortak yönlerini incelemiştir. Bu noktada ele alınması gereken teknik konulara ilişkin çalışmalar belirlenerek çalışma grupları arasında paylaştırılmıştır. Bununla birlikte Çalışma programı, 2020 yılı sonuna kadar ortak bir çözüme ulaşma amacı doğrultusunda üç yaklaşım arasındaki boşlukların giderilerek Ocak 2020’ye kadar “*birleşik bir yaklaşımın*” ana hatları üzerinde anlaşmaya varılması gerektiğini belirtmiştir. Kapsayıcı çerçeve üyeleri Sütun 2 kapsamında ise *gelire dahil etme kuralı*, *düşük vergilendirilmiş ödemeler kuralı*, *geçiş kuralı* ve *vergiye tabi olma kuralının* araştırılmasını içeren çalışma programını kabul etmiştir (OECD, 2019g).

Çalışma Programını takiben Ekim 2019’da OECD sekreteryası Sütun 1 kapsamında üç yaklaşımın ortak noktalarına odaklanarak “Birleşik Yaklaşım” geliştirilmesine ilişkin dış paydaşlarla istişarelerde bulunmuş ve “Birleşik Yaklaşım” önerisini kamuoyuyla paylaşmıştır (OECD, 2019h). Kasım 2019’da da Sütun 2 kapsamında “GloBe” kuralları olarak adlandırılan “Küresel Matrah Aşındırmasını Önleme” önerisi kamuoyu istişaresine sunulmuştur (Bkz. OECD, 2019ı). Her iki sütuna ilişkin kamuoyu istişarelerinden elde edilen veriler ve yönlendirme grubu toplantılarındaki tartışmalardan hareketle Ocak 2020’de kapsayıcı çerçeve tarafından her iki sütunla ilgili ilerlemelere ilişkin bir açıklama yayınlanmıştır. Bu açıklamada kapsayıcı çerçeve tarafından Sütun 1’e ilişkin olarak uzlaşmaya dayalı bir çözüme ilişkin müzakerelerin temeli olarak “birleşik yaklaşım” mimarisinin ana hatlarının kabul edildiği belirtilmiş ve “birleşik yaklaşım” mimarisinin temel hatları paylaşılmıştır. Sütun 2’le ilgiliyse kapsayıcı çerçeve, Sütun 2 mimarisinin geliştirilmesine ilişkin kaydedilen ilerlemeleri memnuniyetle karşıladığını belirtmekle birlikte daha fazla çalışmanın yapılması gerektiğini vurgulamıştır (OECD, 2020b). Ekim 2020’de kapsayıcı çerçeve üyeleri her iki sütunun bir dizi temel politika özelliği, ilkesi ve parametresi üzerinde yaklaşan görüşleri yansıtan ve görüş ayrılıklarının bulunduğu siyasi ve teknik konuları ve sonraki adımları belirleyen birinci ve ikinci sütun planlarına ilişkin taslak raporlar ile ekonomik etki değerlendirmelerini içeren bir paket yayınlamıştır (OECD, 2020c). Taslak raporların yayınlanmasını takiben her iki sütuna ilişkin taslak raporlar, Kasım 2020’de kamuoyu istişaresine sunulmuş ardından Ocak 2021’de taslak planlar hakkında kamu istişare toplantısı yapılmıştır (OECD, 2020d).

Kamu istişarelerinin ardından Temmuz 2021’de kapsayıcı çerçeve tarafından iki Sütunlu çözüm üzerinde anlaşmaya varıldığı yayınlanan bir bildiriyle açıklanmış, bildiride her iki Sütun üzerinde uzlaşılan temel bileşenlere yer verilmiştir. Ayrıca her iki Sütuna ilişkin ayrıntılı bir uygulama planının Ekim 2021’e kadar sonuçlanacağı belirtilmiştir (OECD, 2021a). 8 Ekim 2021’de OECD kapsayıcı çerçeve toplantısında 134 kapsayıcı çerçeve üyesi tarafından her iki sütunun temel bileşenleri ve uygulama planları üzerinde *nihai* anlaşmaya varılmış ve buna ilişkin bildiri de aynı tarihte yayınlanmıştır (OECD, 2021b). Bu bildiride Sütun 1’e ilişkin çok taraflı anlaşmanın 2022 yılında imza süreci tamamlanarak 2023 yılında yürürlüğe girmesi öngörülmesine rağmen 2021 yılından bu yana yapılan çalışmalarda bazı konular hakkında görüş birliğine varılamamıştır. Bu nedenle Sütun

1'in yürürlüğe giriş tarihi 2023 yılında güncellenmiş ve Haziran 2024'te imza sürecinin tamamlanması öngörülmüştür (OECD, 2023a). Sütun 2'nin uygulanmasına ilişkin çeşitli rehberler ve el kitapları yayınlanmaya devam etmektedir. Bununla birlikte Sütun 2'nin uygulanması ülkelerin iç hukuk düzenlemeleri yoluyla kendi tercihlerine bırakılmıştır. Bu doğrultuda bazı ülkeler iç hukuklarında düzenleme yapmaya yönelik çalışmalara başlarken bazı ülkeler gelişmeleri takip etmeye devam etmektedir. OECD'nin dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin Sütun 1 ve Sütun 2 olmak üzere iki Sütunlu çözüm önerisinin temel esasları aşağıda açıklanmıştır:

- Sütun 1

Sütun 1 dijitalleşen ekonomide vergilendirme haklarının tahsisi bağlamında bağlantı noktası kuralları ve kâr tahsis kurallarında değişiklikler yaparak uluslararası vergi kurallarını yeni iş modellerine uyumlaştırmayı amaçlamaktadır (OECD, 2020e). Bu doğrultuda Sütun 1 kapsamında vergilendirme haklarının tahsisi tutar A ve tutar B olmak üzere iki yaklaşımla yapılmaktadır (OECD, 2020e: 11). Tutar A vergilendirme haklarının tahsisinde bir işletmenin pazar ülkesinde fiziksel bir varlığı bulunsun veya bulunmasın o ülke ekonomisine aktif veya sürekli katılım sağlaması durumunda pazar ülkesinin vergilendirme haklarını genişletmektedir. Aynı zamanda Sütun 1 kurallarının etkin şekilde uygulanması için ülkeler arasında uyuşmazlık çözüm mekanizmaları geliştirilerek vergi belirliliğinin artırılması hedeflenmektedir. Tutar B ise emsale uygunluk ilkesinin ülke içerisindeki pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanabilmesi için basitleştirilmesi ve kolaylaştırılmasına odaklanmaktadır (OECD, 2020b: 8-9).

Kapsam: Tutar A'nın temel hatları oluşturulurken ÇUŞ'ların faaliyet gösterdiği sektörler arasında bir ayırım yapılarak otomatik dijital hizmetler ve tüketiciye yönelik bazı hizmetlerin kapsama girmesi planlanmış (OECD, 2020b: 10-11) ancak daha sonra "Geniş Kapsamlı Yaklaşım" anlayışı benimsenerek gelir ve kârlılık oranını aşan tüm ÇUŞ'lar Tutar A kapsamına alınmıştır. Bu doğrultuda Tutar A'nın kapsamına; hangi sektörde faaliyet gösterdiğine bakılmaksızın küresel cirosu 20 milyar euroyu ve kârlılık oranı %10'u aşan ÇUŞ'lar girmektedir. Tutar A'nın başarılı bir şekilde uygulanması halinde anlaşmanın yürürlüğe girdikten 7 yıl sonra yapılacak ve en fazla bir yıl içinde tamamlanacak bir

incelemeyle küresel ciro tutarının 10 milyar euroya düşürülmesi gözden geçirilecektir (OECD, 2021a: 1).

Bağlantı Noktası: Tutar A kapsamında vergilendirme hakkının bir pazar ülkesine tahsis edilebilmesine izin veren yeni özel amaçlı bağlantı noktası kuralı öngörülmüştür. Buna göre kapsam dahilindeki ÇUŞ pazar ülkesinde 1 milyon euronun üzerinde gelir elde etmesi halinde pazar ülkesi tutar A'dan pay alabilecektir. GSYİH'si 40 milyar euronun altında olan pazar ülkelerinde bu rakam 250.000 euro olarak uygulanacaktır. Özel amaçlı bağlantı kuralı sadece pazar ülkesine tutar A'nın tahsis edilip edilmeyeceğın belirlenmesinde kullanılacaktır (OECD, 2021a: 1).

Dağıtım Miktarı: Kapsam dahilindeki ÇUŞ'lar için, gelirin %10'unu aşan kâr olarak tanımlanan artık kârın %25'i, gelire dayalı bir tahsis anahtarı kullanılarak bağlantıya sahip pazar ülkelere tahsis edilecektir (OECD, 2021a: 2).

Gelir Kaynağı: Hasılat, mal veya hizmetlerin kullanıldığı ya da tüketildiğı nihai Pazar ülkelerinden elde edilmektedir. Bu ilkenin uygulanmasını kolaylaştırmak üzere belli işlem türleri için ayrıntılı kaynak kuralları geliştirilecektir. Kaynak kuralları ÇUŞ'ların özellikleri dikkate alınarak belirlenecektir.

Vergi Matrahı: Kapsam dahilindeki ÇUŞ'ların kâr ve zararları finansal muhasebe gelirlerine bağılı olarak belirlenecektir. ÇUŞ'lar zararlarını ileriye taşıyabilecektir.

Pazarlama ve Dağıtım Kârları Güvenli Limanı: Kapsam dahilindeki ÇUŞ'ların artık kârlarının pazar ülkesinde vergilendirilmesi durumunda pazarlama ve dağıtım faaliyetleri güvenli limanı, pazar ülkesine tahsis edilen vergilendirme hakkını Tutar A ile sınırlamaktadır.

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi: Pazar ülkesine tahsis edilen kârın çifte vergilendirilmesi, muafiyet veya indirim yöntemi kullanılarak önleneyecektir. Ayrıca kapsam

dahilindeki ÇUŞ'lar, Tutar A ve ilgili konuları kapsayacak tüm uyuşmazlıklarda, uyuşmazlık önleme ve çözüm mekanizmalarından yararlanabilecektir.

Sütun 1'in hızlı ve tutarlı uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunup bulunmadığını bakılmaksızın tüm vergilendirme hakkına sahip ülkeler için çok taraflı bir çerçeve sunmak üzere "Çok Taraflı Sözleşme" geliştirilecektir. Bu sözleşmede Tutar A'ya ilişkin tüm hususlar ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Çok Taraflı Sözleşme, Tutar A'nın kapsamlı bir çerçeve de uygulanmasını sağlamak üzere kapsayıcı çerçeve üyelerinin, Dijital Hizmet Vergileri (DHV) gibi tek taraflı önlemlerin kaldırılması ve sözleşme kapsamında iç hukuklarında gerekli değişikliklerin yapılmasına yönelik taahhütte bulunmalarını gerektirmektedir (OECD, 2021b). Dolayısıyla da Sütun 1 üzerinde anlaşmaya varıldığı 8 Ekim 2021 tarihinden 31 Aralık 2023 veya "Çok Taraflı Sözleşmenin" yürürlüğe girmesine kadar hiçbir şirkete uygulanmayacağı belirtilmiştir. Buna karşılık, kapsayıcı çerçeve üyelerinin neredeyse tamamı bu düzenlemeye uymadıkları için 2024 yılı itibarıyla kendi tek taraflı önlemlerini uygulamaya devam ettikleri görülmektedir.

○ Sütun 2

Sütun 2, ÇUŞ'ların faaliyet gösterdikleri her bir pazar ülkesinde elde ettikleri gelirler üzerinden asgari oranda vergi ödemelerini sağlamayı amaçlayan koordineli bir vergilendirme sistemi öngörmektedir (OECD, 2021c). Tüm gelirler için asgari oranda bir vergi alınması yoluyla ÇUŞ'ların kârlarını vergisiz ya da düşük vergili bölgelere kaydırmaları önlenerek ülkelerin vergi matrahlarının korunması amaçlanmaktadır (OECD, 2020f). Bu nedenle Sütun 2, küresel vergi güvenlik mekanizması niteliği de taşımaktadır (Vergi Konseyi, 2022a: 19).

Sütun 2 kapsamına yıllık hasılatı 750 milyon euronun üzerindeki ÇUŞ girmektedir. Sütun 2, pazar ülkelerinin kapsam dahilindeki ÇUŞ'lara ilişkin birincil vergilendirme haklarını kullanmadığı veya yapılan ödemelerin düşük düzeyde vergiye tabi olması durumlarında mukim ülkeye "geri vergilendirme hakkı" sağlayan kurallardan oluşmaktadır.

Bu kurallara göre kapsam dahilinde ÇUŞ'ların pazar ülkesinde %15 efektif kurumlar vergisi oranının altında bir vergi ödemesi durumunda mukim ülkeye vergiyi %15'e tamamlayacak şekilde ek vergilendirme imkânı tanınması öngörülmektedir (OECD, 2023: 5). Bunun sağlanması içinde ÇUŞ'ların faaliyet gösterdikleri her bir pazar ülkesinde elde ettiği gelirler üzerinden %15 oranında asgari vergi ödemesini sağlayan Küresel Matrah Aşındırmasını Önleme Kuralı (GloBe), Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR) ve Yurt İçi Ek Vergiden oluşan bir dizi kural getirilmiştir. GloBe, birbirine bağlı gelire dahil etme kuralı ile düşük vergilendirilmiş ödemeler kuralının oluşmaktadır. STTR ve yurt içi ek vergi ise bu iki kuralı tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır (OECD, 2021c: 4).

Gelire Dahil Etme Kuralı (IIR): Bu kural, ÇUŞ'a ait bir iştirakin elde ettiği gelirler, bulunduğu ülkede efektif kurumlar vergisi oranının %15'in altında olması halinde aradaki fark kadar ana şirketin veya ara ana şirketin veya kısmen sahip ana şirketin mukim olduğu ülke tarafından ek vergi uygulanmasını ifade etmektedir. Gelire dahil etme kuralında pazar ülke vergilendirme hakkını belirlenen oranın altında kullanması durumunda aradaki fark kadar vergilendirme hakkı mukim ülkeye geçmektedir (OECD, 2022a). Gelire dahil etme kuralı, hangi ülkeye olursa olsun yurtdışına yapılacak yatırımların maliyetlerini artıracığı için yatırımların geri dönme süresini uzatacak ve şirketlerin yatırım yeri seçimine ilişkin kararlarını etkileyecektir (Vergi Konseyi, 2022a: 20).

Düşük Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (UTPR): Bu kural sadece ana şirketin gelire dahil etme kuralını uygulamadığı durumlarda uygulanması öngörüldüğü için ikincil kural niteliği taşımaktadır. Bu kapsamda UTPR, şirketin bulunduğu mukim ülke asgari kurumlar vergisi oranını uygulamaması halinde ek vergileme hakkının iştirakin bulunduğu ya da iş yerinin bulunduğu ülkelere geçmesini ifade etmektedir (OECD, 2020f: 14-15). Bir başka deyişle de mukim ülkenin gelire dahil etme kuralını uygulamaması durumunda vergilendirme hakkı kaynak ülkeye geçmektedir. Bir grubun birden fazla kaynak ülkede faaliyet göstermesi durumunda ek vergi, ülkedeki çalışan sayısı (%50) ve maddi olmayan varlıklarının değeri (%50) dikkate alınarak ülkeler arasında paylaştırılmaktadır (OECD, 2021c: 13).

Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR): Vergiye tabi olma kuralı, ikinci Sütunun uygulanmasının ayrılmaz bir parçası olarak geliştirilmiştir. STTR kuralları, kaynak ve mukim ülkeler arasındaki vergilendirme haklarının tahsisiyle ilgili konularda düzenleme getirmemektedir. Bunun yerine STTR, kaynak devletten yapılan ve ödemeyi alan mukim ülkede düşük nominal vergi oranlarına tabi belli grup içi ödemeler için geçerli olan anlaşmaya dayalı bir kuralı ifade etmektedir. STTR’ye göre bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında kaynak devletin belli grup içi ödemelere ilişkin vergilendirme hakkını mukim ülkeye devrettiği durumlarda söz konusu gelirlerin mukim ülkede %9’un altında bir oranda vergilendirmeye tabi tutulması halinde kaynak ülkenin vergilendirme hakkının bir kısmını geri alabilmesi amacıyla getirilmiştir. Grup içi ödemeler kapsamına faiz, telif hakları ve gayri maddi hak bedelleri vb. ödemeler girmektedir. Bu doğrultuda, mukim ülke, bu ödemeler üzerinden %9’un altında bir orandan vergilendirme yaparsa kaynak ülke vergiyi %9’a tamamlayacak şekilde ek vergi uygulayacaktır. Böylece STTR ile kârlarını yapay olarak kaynak ülke dışına çıkarmak hedefiyle tasarlanan ÇUŞ yapılarının vergilendirme hakkını, kaynak devlete iade ederek özellikle idari kapasiteleri düşük olan gelişmekte olan ülkelerin vergi matrahlarının korunması amaçlanmıştır. STTR, gelire dahil etme ve düşük vergilendirilen ödeme kuralının varlığında da uygulanabilecektir (OECD, 2023b: 5).

Yurt İçi Ek Vergi (DMTT): Yurt içi ek vergi, 2021 yılında ikinci Sütuna ilişkin yayınlanan modeller kurallar doğrultusunda ikinci Sütun çalışmalarına dahil edilmiştir. Yurt içi ek vergi, bir ülkenin iç hukukuna dahil edilen asgari vergiyi ifade etmektedir. Kaynak ülkeye, mukim ülkeye aktarılabilecek bir gelire ilişkin tersine vergilendirme hakkı vererek tersine çevirme kuralı şeklinde uygulanmaktadır. Yurt içi gelirlere uygulanan asgari vergi, efektif vergi oranını yükselteceği için gelire dahil etme kuralının uygulanmasını önleyerek asgari verginin kaynak ülkede kalmasını sağlayacaktır. Bu kapsamda kaynak ülkeyi, mukim ülkeye göre önceleyen bir kural niteliği taşımaktadır (Vergi Konseyi, 2022a: 21).

Kapsayıcı Çerçeve tarafından Sütun 2’nin kabul edildiği 8 Ekim 2021’de yayınlanan bildiride IIR ve STTR’nin 1 Ocak 2023’te UTPR’nin ise 1 Ocak 2024’te yürürlüğe girerek Sütun 2’ye ilişkin çalışmaların tamamlanması hedeflenmiştir (OECD, 2021b: 5).

- Avrupa Birliği

AB Konseyi, dijital şirketlerin uluslararası ortak kurallar ve iş birliği çerçevesinde adil ve etkin bir şekilde vergilendirilebileceğini savunmaktadır. Bu nedenle OECD tarafından 2015 yılında “*Dijital Ekonominin Vergilendirme Zorluklarının Ele Alınması*” başlıklı final raporu yayınlanana kadar AB genelinde ortak önlemlerin alınmasına ilişkin bir çalışma başlatılmamıştır. Ancak OECD’nin yayınladığı ilgili raporda dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin küresel iş birliğine varılamaması, Avrupa Konseyinde küresel iş birliğinin sağlanması uzun zaman alacağı beklentisi oluşturmuştur. Bu beklenti, AB Konseyi’nde, küresel çalışmalara katkıda bulunmak ve üye devletlerin vergi gelirlerinin azalmasını, tek pazarın parçalanmasını ve rekabet eşitsizliğini önlemek amacıyla kendi çözümlerini bulma ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Council of European Union, 2024a). Bu ihtiyaç ilk olarak 2017 yılında “*Avrupa Konseyi Yüksek Çalışma Grubu tarafından*” dijital şirket kârlarının vergilendirilmesine ilişkin bir tartışmayla gündeme gelmiştir. Çalışma grubunun dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin desteğinin ardından “*Vergi Sorunları Çalışma Grubuyla*” dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik sanal işyeri kavramı, dijital hizmetler ve paylaşım ekonomisi gibi konularda görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmeler devam ederken 10 AB’ye üye devletin Maliye Bakanı, AB hukukuyla uyumlu ve etkili çözümleri destekleyen “*Dijital Şirketlerin Vergilendirilmesine İlişkin Ortak Girişim*” adlı siyasi bildiri imzalamıştır (Council of European Union, 2017a). Bildiride, AB genelinde dijital şirketlerin brüt gelirleri üzerinden bir ciro vergisi alınması önerilmiştir. Bunun üzerine Avrupa Komisyonu “*AB’de Dijital Tek Pazarın Adil ve Etkin Vergilendirilmesi*” başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır (EC, 2017a).

Avrupa Komisyonu ilgili tebliğe “*sorunun çok boyutlu yapısı, uluslararası fikir birliğine varılmasını zorlaştırdığı bu durumun her geçen gün ekonomik yapıdaki birçok faaliyetin dijitalleştiği bir ortamda sürdürülemez bir hal aldığı, dijital şirketlerin etkin ve adil vergilendirilmesine ilişkin bir çözüm bulunamaması halinde dijital şirketlerin vergiden kaçınmak için daha fazla fırsata sahip olmasına, vergi gelirlerinin azalmasına, işletmeler arasında rekabet eşitsizliğinin artmasına ve sosyal adaletin zedelenmesine neden olacağı*” tespitini yapmıştır. Ayrıca “*Üye devletlerin dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik farklı önlemler benimsemesi, şirketler arasındaki rekabet eşitsizliğinin bozulmasına yol açarak tek pazarın parçalanmasına ve vergi belirsizliğini artırarak dijital şirketlerin*

vergiden kaçınmalarını sağlayacak yeni vergi boşluklarına neden olacağı” vurgulanmıştır. Bu nedenle Tek Pazar’da adil ve etkili vergilendirmenin ortak ve işbirlikçi önlemlerle hayata geçirilebileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda Avrupa Komisyonu, dijital şirketlerin adil ve büyümeyi destekleyecek şekilde vergilendirilmesine ilişkin ortak bir AB yaklaşımı geliştirilmesi konusunda Avrupa Konseyi’ne çağrıda bulunmuştur. Bu çağrıda dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik uzun vadede iş yeri kurallarının sanal işyerlerini dikkate alacak şekilde yeniden ele alınmasına ve kısa vadede dijital şirketlerin brüt gelirleri üzerinden ciro vergisi, belli dijital hizmetler üzerinden DHV ve dijital hizmetler üzerinden stopaj vergisi alınmasına ilişkin öneriler sunulmuştur (EC, 2017a).

2017 yılında yapılan “Avrupa Dijital Zirvesinde” Avrupa Konseyi, dijital çağa uygun adil ve etkin vergilendirme sistemine duyulan ihtiyacın altını çizerek Avrupa Komisyonu’nun ilgili tebliğindeki sonuçları kabul etmiştir (EC, 2017b). Bu doğrultuda 2017 yılı kasım ayında Avrupa Konseyi, “*Dijital Ekonomideki Kârların Vergilendirilmesine İlişkin Zorluklara Yanıt Verme*” başlıklı bildiriyle Konsey kararlarını açıklamıştır. Bu kararlar Avrupa Konseyi, transfer fiyatlandırması ve kâr tahsis kurallarında verileri dikkate alacak değişikliklerle birlikte değer yaratıldığı yer ile vergilendirmenin yapıldığı yer arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik olarak dijital işyeri şeklinde uygun bir bağın araştırılması ve AB’deki dijital faaliyetler üzerinden alınabilecek eşitleme vergisi gibi tedbirlerin değerlendirileceğini belirtmiştir (Council of the European Union, 2017a). Bu doğrultuda Avrupa Komisyonu, 21 Mart 2018’de dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin iki aşamalı yasa teklifini içeren “dijital vergi paketini” yayınlamıştır.

Dijital vergi paketinde biri uzun vadeli diğeri ise kısa vadeli olmak üzere iki çözüm önerisi sunulmuştur. Uzun vadeli öneri, üye devletlerin mevcut gelir ve kurumlar vergisi sistemlerine yönelik kapsamlı bir çözüm ortaya koyarak dijitalleşen ekonominin getirdiği sorunları ele almayı ve dijital şirketlerin özelliklerini doğru şekilde tanımlayarak dijital faaliyetlerin vergilendirilmesi için ortak bir sistem sağlamayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda dijital şirketlerin fiziki varlığa sahip olmadan “önemli dijital varlık” aracılığıyla değer elde ettiği ülkelerde vergilendirilebilir bir bağlantı noktası oluşturmaya yönelik kurallar ortaya koyulmuştur (Council of the European Union, 2018a). Bu kurallar, dijitalleşme süreciyle üye devletlerin vergilendirme haklarını oluşturmak ve korumak için mevcut fiziki işyeri

kurallarına uyumlu hale getirmek üzere tasarlanmış “önemli dijital varlığa” ilişkin yeni göstergelerden oluşmuştur (Geringer, 2020: 3). Bu göstergeler (Council of the European Union, 2018a):

- Bir vergilendirme döneminde bir üye devlette dijital faaliyetlerden 7.000.000 eurodan fazla gelir elde etmesi,
- Bir vergilendirme döneminde bir üye devlette 100.000’den fazla kullanıcısı olması ve
- Bir vergilendirme döneminde bir üye devlette dijital hizmetlere ilişkin 3.000’den fazla sözleşme imzalanmış olmasıdır.

Belirtilen göstergelerden biri veya daha fazlası üye devlette gerçekleşiyorsa bir şirketin üye devlette “önemli dijital varlığa” sahip olduğu kabul edilmektedir. Önemli dijital varlık yaklaşımı, dijital şirketlerin belli ekonomik göstergelerine dayalı olarak faaliyetlerinin yoğunlaştığı ülkelerdeki “*dijital ayak izini*” yansıtmakta ve bu ülkelerde fiziki varlıkları bulunmasa bile vergilendirilmelerini sağlamaktadır. Bununla birlikte dijital şirket kârlarının ne kadarlık bir kısmının üye devlette elde edildiğinin belirlenmesi için kâr bölüşüm yönteminin kullanılması önerilmiştir. Kâr bölüştürme kriterleri olarak kullanıcı sayısı, araştırma geliştirme ve pazarlama için yapılan harcamalar ve kullanıcı verileri dikkate alınmıştır. Kullanıcıların üye devletlerdeki faaliyetleri ise İnternet Protokolü (IP) adreslerine göre belirlenmesi öngörülmüştür (Rojas, 2020: 32). Bu kapsamda “önemli dijital varlık” yaklaşımında kâr tahsis kuralları, kullanıcı verileri ve kullanıcı sayısı gibi yeni dijital faktörlere dayandırılarak dijital şirketlerin değer yaratımlarının daha etkin şekilde kavranması amaçlanmıştır (Fetzer ve Dinger, 2019).

Uzun vadeli “önemli dijital varlık” önerisini tamamlayıcı ve kısa vadeli önlem olarak belli dijital hizmetler yoluyla elde edilen gelirler üzerinden ortak bir DHV alınması önerilmiştir (Council of European Union, 2024a). Bu öneriyle dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin uygulanması kolay ve kapsamlı bir çözüm bulunana kadar geçen geçici zamanda rekabet eşitliğinin sağlanmasına ve üye devletlerin vergi matrahlarının korunmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır. Dolayısıyla uzun vadeli kapsamlı bir çözüm

bulunması halinde DHV'nin kaldırılması öngörülmüştür (Council of European Union, 2018b).

DHV, gelir ve tüketim üzerinden alınan hibrit bir vergi olarak tasarlanmıştır (Geringer, 2020: 3). DHV'nin kapsamını, kullanıcı değeri yaratma özelliği taşıyan hizmetler oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle DHV kapsamına kullanıcının dijital bir etkinliğe katılmasının, o faaliyeti yürüten işletme için önemli bir girdi oluşturduğu ve işletmenin bundan gelir elde etmesini sağladığı hizmetler girmektedir (Fetzer ve Dinger, 2019: 37-38). DHV'nin konusunu oluşturan bu dijital hizmetler aşağıdaki gibidir (Council of European Union, 2018b):

- Dijital bir arayüze, o arayüzün kullanıcılarını hedef alan reklamların yerleştirilmesi,
- Kullanıcılar hakkında toplanan ve kullanıcıların dijital arayüzlerdeki faaliyetlerinden elde edilen verilerin iletilmesi,
- Kullanıcıların birbirlerini bulmalarına ve birbirleriyle etkileşime girmelerine olanak tanıyan veya aynı zamanda kullanıcılar arasında doğrudan mal ve hizmet tedarikinin sağlanmasını kolaylaştıran çok taraflı dijital arayüzün kullanıcılara sunulması.

Yukarıdaki dijital hizmetleri gerçekleştiren herkes mükellef olarak kabul edilmemiş olup sadece belli bir gelir eşiğini aşarak önemli bir “dijital ayak izine” sahip olanlar, mükellef olarak kabul edilmiştir. Bu gelir eşikleri;

- Bir vergilendirme döneminde dünya çapındaki toplam gelirleri 750 milyon euroyu ve
- Bir vergilendirme döneminde AB içerisinde elde ettiği vergiye tabi gelirlerinin 50 milyonu geçmesi olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki gelir eşiklerinin her ikisini de karşılayan şirketler DHV'nin mükellefini oluşturmuş ve bir vergilendirme döneminde elde ettikleri brüt gelirleri üzerinden %3

oranında DHV ödemeleri öngörülmüştür. Bu %3'lük oranın AB genelinde uygulanması neticesinde üye devletler arasındaki “vergi alışverişinin” ve Avrupa Tek Pazarındaki çarpıklıkların önlenmesine yardımcı olması beklenmektedir (Fetzer ve Dinger, 2019). Bununla birlikte ödenecek DHV'nin üye ülkelere tahsisinde ise kullanıcı katkılarının ön plana çıkarıldığı çeşitli özel kurallar getirilmiştir. Üye devletlere vergi gelirlerinin tahsisi, reklam hizmetleri için üye devletlerde reklamın görüntülenmesi oranında; kullanıcılar arasında mal ve hizmet tedarikinin kolaylaştırıldığı aracılık hizmetlerinde kullanıcı sayısı oranında; kullanıcılar arasındaki işlemlerin belli bir hesap açılmasıyla gerçekleştiği hizmetlerde açılan hesap sayısı oranında; kullanıcılardan üretilerek iletilen verilerde kullanıcı sayısı oranında yapılması planlanmıştır. Kullanıcının bulunduğu yer ise kullanıcı cihazının IP adresine göre belirleneceği belirtilmiştir (Council of European Union, 2018b).

Avrupa Konseyi tarafından önerilen kısa ve uzun vadeli her iki çözüm önerisi de üye devletlerden bazıları tarafından karşı çıkılması nedeniyle yürürlüğe konulamamıştır. Özellikle DHV'ye yönelik kullanıcı verilerinin vergi konusu kapsamına alınması, kişisel mahremiyetin ihlal edileceği endişesiyle reddedilmiştir (Faulhaber, 2019: 162). Buna karşılık, 2019 yılında kullanıcı verileri, vergi konusu dışına çıkarılıp sadece dijital reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergi kapsamına alındığı “dijital reklam vergisi” önerisi de üye devletler tarafından kabul edilmemiştir (Council of European Union, 2019). Bununla birlikte Konsey, 2020 yılı ortalarına kadar küresel bir çözüme yönelik anlaşmaya varmak için OECD nezdinde ortak çalışmaya devam etme konusunda anlaşmıştır. Buna karşılık birlik genelinde ortak bir çözüm bulunmaması, birçok üye devletin kendi çözümlerini uygulamasına yol açmıştır (Geringer, 2020: 4). Bu doğrultuda birçok üye devlet, AB'nin DHV taslağını dikkate alıp kendilerine uyarlayarak kendi DHV'lerini yürürlüğe koymuştur.

Avrupa Konseyi 21 Temmuz 2020 toplantısında OECD çerçevesinde yürütülen çalışmaları olumlu bulduğunu ve bu çalışmaları desteklediğini belirtmiştir. Bununla birlikte Konsey, dijitalleşen ekonomik faaliyetleri AB bütçesi açısından potansiyel gelir kaynağı olarak gördüğünü açıklamış ve Avrupa Komisyonu'nu OECD Kapsayıcı Çerçevesini dikkate alarak 2021 yılı ortalarına kadar dijital vergi teklifi sunması konusunda görevlendirmiştir. Konsey 27 Kasım 2020'de yayınladığı bildiriyle de dijital şirketlerin adil ve etkili vergilendirilmesine ilişkin sonuçları kabul etmiştir. 25 Mart 2021 tarihindeki

toplantıda da OECD bünyesinde küresel bir çözüme ulaşılması noktasındaki kararlılık vurgulanmıştır. Buna karşılık OECD bünyesinde küresel bir çözüme ulaşılmaması durumunda 1 Ocak 2023'e kadar uygulamaya konulması planlanan AB "dijital vergisine" ilişkin çalışmaların da altı çizilmiştir.

- Amerika Birleşik Devletleri

ABD, 2017 yılında Vergi İndirimleri ve İstihdam Yasasıyla (TCJA) birlikte uluslararası vergilendirme kurallarında köklü değişiklikler gerçekleştirmiştir. Bu değişikliklerle uluslararası alanda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde küresel bir sistemden bölgesel bir sisteme doğru geçiş yapılmıştır⁴. ABD'nin yeni uluslararası vergi düzenlemeleri, doğrudan dijital şirketleri hedef almaktan ziyade genellikle çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesini hedef alacak şekilde tasarlanmıştır. ABD, uluslararası vergilendirme sisteminde yaptığı bu değişiklikle gelir ve büyümeyi en üst düzeye çıkarırken kâr kaydırma ve karmaşıklık en aza indirmeyi amaçlamıştır (Cole, 2024a: 1). Bu amaç doğrultusunda TCJA'yla birlikte uluslararası vergilendirme kuralları açısından matrah aşınmasını önlemeye yönelik Matrah Aşındırma ve Suistimale Mücadele Vergisi (BEAT), belirli yabancı kaynaklı gelirler için asgari bir vergi alınmasını öngören Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergili Gelir (GILTI) ve fikri mülkiyet ile maddi olmayan varlıklar aracılığıyla elde edilen kârların ABD'ye getirilmesine yönelik düşük oranlı vergileme imkanı sağlayan Yabancı Kaynaklı Maddi Olmayan Gelir (FDII) olmak üzere üç temel kural getirilmiştir (Kysar, 2018: 343). ABD yürürlüğe koyduğu bu tek taraflı kuralların yanında OECD bünyesinde çok taraflı önlemlerin geliştirilmesine yönelik çalışmalara da katkı sunmuştur. Bu çalışmalar neticesinde OECD tarafından önerilen Sütun 1 ve Sütun 2 kuralları ABD tarafından kabul edilmiştir. Daha önce belirtildiği üzere Sütun 1 üzerinde ülkeler nezdinde tam bir mutabakat sağlanamamıştır. Buna karşılık Sütun 2 üzerinde anlaşma sağlanmasına rağmen ABD tarafından henüz Sütun 2 kapsamında bir çalışma yapılmamıştır. Bu doğrultuda ABD'nin Sütun 2'yle ilgili olarak öncelikle diğer ülkeler tarafından yapılan

⁴ Uluslararası vergilendirme kuralları açısından ülkelerin yabancı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesine uyguladıkları vergilendirme rejimleri genellikle bölgesel ve küresel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bölgesel kurallar, yurt dışından elde edilen gelirleri vergiden muaf tutmaktadır. Küresel kurallar ise hem yurt dışından hem de yurt içinden elde edilen gelirleri vergi kapsamına almaktadır. Bu yönüyle ABD'de tam bir bölgesel sisteme geçiş yapıldığını söylenemez. Her ne kadar bölgesel sisteme geçiş yapılması amaçlansa da uygulanan sistem karma nitelik arz etmektedir (Bunn, 2021: 4-5).

alışmaları gözlemlediği ardından Sütun 2’ye ilişkin bir aksiyon alacağı öngörüsünde bulunulabilir.

ABD tarafından dijital şirketlere yönelik getirilen tek taraflı düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

- Matrah Aşındırma ve Suistimale Mücadele Vergisi (BEAT)

BEAT, 2017 yılında TCJA’nın temel unsurlarından biri olarak yürürlüğe girmiştir. ÇUŞ’ların, yabancı ülkelerdeki bağlı şirketlerine yaptıkları çeşitli ödemeler yoluyla kârlarını düşük vergili ülkelere aktararak mukimi oldukları ülkelerin vergi matrahlarını aşındırabilmektedir. ABD’de, ÇUŞ’ların kendi ülkesinden elde ettikleri gelirleri, grup içi işlemler yoluyla yabancı ülkelere aktararak vergi matrahının aşınmasını önlemek için BEAT kurallarını kabul etmiştir (Cole, 2024b). Bu kapsamda BEAT, ABD’de faaliyet gösteren yerli ve yabancı şirketlerin kârlarını ABD dışına kaydırarak yerel vergi yükümlülüğünden kaçınmalarını önlemeyi amaçlayan asgari bir vergidir. BEAT kapsamına 3 yıllık bir dönemde yıllık brüt gelirleri 500 milyon dolar veya daha fazla olan yerli ve ABD’de daimî işyeri bulunan yabancı çok uluslu şirketler girmektedir. Bununla birlikte bu şirketlerin BEAT kapsamına girebilmeleri için yurtdışındaki iştiraklerine yaptığı “matrah aşındırıcı” ödemelerin toplam ödemeler içerisindeki payının %3’ü aşması gerekmektedir (Tax Foundation, 2024a). Matrah aşındırıcı ödemeler, bağlı şirketlere yapılan faiz, kira ve telif hakları vb. için yapılan ödemeler ile amortisman ve itfa payları ve benzeri ödemelerden oluşmaktadır. ÇUŞ’lar, maddi olmayan varlıkların hareket kabiliyeti oldukça yüksek olduğu için kârlarını kolaylıkla başka bir yere aktararak küresel vergi yüklerini azaltabilmekte ve ABD’deki vergi matrahını aşındırabilmektedir (Cole, 2024a; Kysar, 2018). Bu nedenle BEAT, matrah aşındırıcı ödemelerin vergi matrahından indirilmesine izin vermemekle birlikte bu ödemelerin vergiye tabi gelire eklenmesini öngörmektedir (Chalk vd., 2018: 22). Dolayısıyla BEAT, satılan malların maliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, telif hakları gibi pasif nitelikli gelirleri kapsayan belirli grup içi işlemleri kapsamına almaktadır (OECD, 2018a: 158).

BEAT, asgari vergi şeklinde uygulanmakta (Tax Foundation, 2024a) ve herhangi bir potansiyel vergi yükümlülüğünü belirlemek için formüle dayalı bir yaklaşıma dayanmaktadır (OECD, 2018a: 158). BEAT tutarı hesaplanırken öncelikle ÇUŞ'un normal vergiye tabi geliri ve bu gelir üzerinden normal kurumlar vergisi yükümlülüğü hesap edilmektedir. Ardından şirketin yurt dışına yaptığı matrah aşındırıcı ödemelerin vergiye tabi gelirine ilave edildiği “değiştirilmiş vergiye tabi gelir” hesaplanmaktadır. Değiştirilmiş vergilendirilebilir tabi gelir BEAT oranı olan %10 ile çarpılarak BEAT yükümlülüğü belirlenmektedir. BEAT yükümlülüğü, kurumun normal kurumlar vergisi yükümlülüğünden fazlaysa aradaki fark kadar şirket normal kurumlar vergisi yükümlülüğüne ek olarak BEAT vergisi ödemektedir (Tax Foundation, 2024).

BEAT'ın formüle dayalı olarak matrah aşındırıcı ödemeleri önleme yaklaşımı, BEAT'a yönelik eleştirilerin de en önemli dayanağı olarak gösterilmektedir. Çünkü formüle dayalı yaklaşımda şirketin söz konusu ödemeleri ekonomik gerçekliğe uygun bir şekilde yapıp yapmadığına bakılmaksızın ödemelerin belli bir tutarı aşması halinde ilave vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ayrıca ÇUŞ'de matematiksel ayarlamalar yoluyla formülleri kendi lehine çevirecek şekilde düzenlemeler yaparak BEAT yükümlülüğünden kurtulabilmektedir. Bu nedenle BEAT'ın istenilen düzeyde gelir sağlayamadığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır (Bkz. Cole, 2024b).

- Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergili Gelir (GILTI)

GILTI, ABD'li bir ÇUŞ'un asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak için yabancı ülkelerdeki iştiraklerinden elde ettiği yabancı gelirlerini hesaplamanın özel bir şeklidir. GILTI, ÇUŞ'un maddi olmayan varlıkları üzerinden elde ettiği yabancı kazançları hedefleyen asgari bir vergidir (Tax Foundation, 2024b). Ancak GILTI, özel kurallara tabi olacak bazı gelir türlerini belirleyerek doğrudan pasif yabancı kazançları hedef almamaktadır. Bunun yerine ABD'li ÇUŞ'un yatırım yaptığı yabancı varlıkların %10'luk getirisini aşan tüm kazançlar üzerinden alınan bir vergidir (Bunn, 2021). Çünkü rekabetçi bir piyasada maddi varlıklara yapılan yatırımlar olağan bir getiri sağlamaktadır. GILTI açısından bu getiri, yabancı kazançların %10'luk bir kısmına karşılık gelmektedir. Buna karşılık, %10'nun üzerinde bir getiri elde edilmesi durumunda ÇUŞ'un kendisine rekabet avantajı sağlayan bir fikri mülkiyet veya maddi olmayan bir varlıktan kazanç sağladığı ve

kârını düşük vergili bir ülkeye aktardığı varsayılmaktadır (Pomerleau, 2018: 5). Dolayısıyla merkezi ABD'de bulunan bir ÇUŞ'un fikri mülkiyet ve maddi olmayan varlıkların geliştirilmesini, ABD'deki çabalarına karşılık elde ettiği kabul edilmektedir. Öte yandan yüksek kâr marjı ve düşük yabancı vergi oranlarının bir araya gelmesi, bir ÇUŞ'un öncelikle ABD'de geliştirilen maddi olmayan varlıklardan faydalandığını ancak daha sonra getirilerini düşük vergili yargı bölgelerine tahsis etmek için ÇUŞ'un maddi olmayan varlıkların fiziksel olmayan doğasından yararlandığına karine teşkil etmektedir (Cole, 2024a: 8). Bu kapsamda GILTI düzenlemesiyle ABD'li ÇUŞ'ların maddi olmayan varlıklardan elde ettikleri yabancı kazançları üzerinden asgari bir vergi ödemesi sağlanarak maddi olmayan varlıklar aracılığıyla kazançlarını ABD dışına aktarmalarının önlenmesi amaçlanmaktadır (Pomerleau, 2018: 5).

GILTI, ABD'li ÇUŞ'ların yabancı ülkedeki iştiraklerinden elde ettiği kazançları birleştirerek asgari düzeyde vergi ödemelerini zorunlu kılmaktadır. ABD'li ÇUŞ'lar yabancı kazançları üzerinden asgari düzeyde bir vergi ödemeleri halinde ABD, ÇUŞ'ların ister yüksek vergili isterse düşük vergili olsun dünyanın herhangi bir ülkesinde faaliyette bulunmalarına karşı kayıtsız kalmaktadır. Ancak ABD'li ÇUŞ'ların asgari oranda bir vergi ödememeleri durumunda GILTI düzenlemesi, ABD'ye asgari oranda bir vergi alma hakkı vermektedir (Tax Foundation, 2024b). Ayrıca GILTI düzenlemesi, ABD'li ÇUŞ'un bir ülkede ya da belli ülkelerde düşük oran üzerinden vergi ödeyip ödemediğiyle değil yabancı gelirlerinin tamamı üzerinden düşük oranda vergi ödeyip ödemediğiyle ilgilenmektedir. Nitekim ÇUŞ'lar düşük vergili ülkelerde elde ettiği kazançları yüksek vergili ülkede elde ettiği kazançlarla dengeleyebilmektedir. Dolayısıyla GILTI'nin temel amacı, yabancı kazançların mutlak olarak düşük vergili ülkelere aktarılmasının önlenmesi yerine ABD'li ÇUŞ'lar tarafından yabancı kârların aktarılması açısından düşük vergili ülkelerin aşırı kullanımının önüne geçilmesidir (Cole, 2024a: 9).

GILTI maddi olmayan varlıklardan elde edilen kazançları vergilendirmek için formüsel bir yaklaşım kullanmaktadır. ABD'li çok uluslu şirketler her yıl GILTI hesabı yapmak zorundadır. GILTI hesaplaması oldukça karmaşık bir süreci ifade etmektedir. Bu kapsamda GILTI yükümlülüğünün hesaplanmasında dört temel aşama bulunmaktadır. Bu

aşamalar, GILTI yükümlülüğünün hesaplanması yanında GILTI'nin hem amacını hem de etkilerini anlama konusunda da önem arz etmektedir (Bunn, 2021: 13).

Birinci aşama, “Net Test Edilmiş Gelir” olarak adlandırılır. Net test edilmiş gelir, ABD’li ÇUŞ’un yabancı ülkelerdeki iştiraklerinin toplam kazancına eşittir. Dolayısıyla GILTI, ÇUŞ’un yabancı ülkedeki tüm iştiraklerinden elde ettiği kazancın toplamını dikkate almakta ve ülke bazlı hesaplama yapmamaktadır (Pomerleau, 2018: 5).

İkinci aşama, ÇUŞ’un “Nitelik Ticari Varlık Yatırımı” muafiyetinin hesaplandığı ve bu muafiyetin yabancı kazançlar toplamından çıkarıldığı aşamadır. Nitelikli ticari varlık yatırımı muafiyeti, ÇUŞ’un yabancı ülkedeki iştiraklerinin amortismanına tabi varlıklarının toplam değerinin %10’nuna eşittir. Bu muafiyet tutarı, net test edilmiş gelirden çıkarıldıktan sonra GILTI vergi matrahına ulaşılmaktadır. Şirketlerin faaliyet türlerine veya yapılarına göre bazı şirketler kazançlarını ağırlıklı olarak maddi olmayan varlıklar aracılığıyla elde ederken bazı şirketler ise ağırlıklı olarak maddi yatırımlar aracılığıyla elde etmektedir. Nitelikli ticari varlık yatırımı muafiyetiyle amaç, GILTI yükünü, maddi yatırımlar aracılığıyla elde edilen gelirden ziyade maddi olmayan varlıklardan elde edilen oldukça hareketli fiyat artışlarının göstergesi olan getirilere doğru kaydırmaktır (Cole, 2024a: 7-8).

Üçüncü aşamada, GILTI vergi matrahının %50’si düşülmekte ve kalan tutar normal kurumlar vergisi oranıyla (%21) çarpılarak ÇUŞ’un GILTI yükümlülüğü hesap edilmektedir (Bunn, 2021: 9).

Dördüncü aşama, yabancı ülkede ödenen vergilerin GILTI yükümlülüğünden mahsup edildiği ve net GILTI yükümlülüğünün hesaplandığı aşamadır. Yabancı ülkede ödenen vergilerin tamamının mahsup edilmesine izin verilmemekte ve GILTI yükümlülüğünü aşmayacak şekilde yabancı ülkede ödenen vergilerin %80’ninin indirilmesine izin verilmektedir (Cole, 2024a: 7). Yabancı kazanç indirimlerinin %80’le sınırlandırılmasının amacı, ABD’li ÇUŞ’ları yabancı gelir vergisi yüklerine karşı daha duyarlı hale getirerek kendilerini ABD’de vergi ödeyecek şekilde yapılandırmaya teşvik etmektir (Bunn, 2021: 9).

- Yabancı Kaynaklı Maddi Olmayan Gelir (FDII)

FDII, ABD’li bir ÇUŞ’un fikri mülkiyet ve maddi olmayan varlıklar aracılığıyla gerçekleştirdiği satışlardan elde ettiği yeni bir gelir kategorisidir. Buna göre ABD’li bir ÇUŞ, ABD’de marka, patent, telif hakkı, yazılım gibi maddi olmayan varlıklara sahipse ve bu varlıklar aracılığıyla yabancı ülkelerdeki müşterilerine satış yapıp gelir elde ediyorsa elde ettiği bu gelirler, yabancı kaynaklı gayri maddi gelir olarak kabul edilmektedir (Tax Foundation, 2024c). Bununla birlikte maddi olmayan varlıkların hareketli yapısı maddi olmayan varlıklardan elde edilen gelirlerin ABD dışına kaydırılmasını kolaylaştırmaktadır. ABD’de gayri maddi varlıkların bu yapısını dikkate alarak gayri maddi varlıklarla ilgili gelirlerin ABD dışına aktarılmasını önlemek için GILTI ve FDII kurallarıyla bir nevi havuç sopa politikası uygulamaktadır (Kysar, 2018: 350-351). GILTI düzenlemesi, ABD’li ÇUŞ’ların yabancı ülkelerdeki gayri maddi varlıklardan elde ettiği gelirler üzerinden asgari bir vergi alarak bu şirketleri yabancı vergilere karşı daha duyarlı hale getirmekte ve yabancı gayri maddi varlık gelirlerini ABD’de tutma yönünde bir sopa politikası niteliği taşımaktadır. FDII düzenlemesi ise gayri maddi varlıklardan elde edilen yabancı kazançların ABD’de tutulmasını sağlamak için bu kazançların normal kurumlar vergisi oranına göre daha düşük oranda vergilendirilerek bir havuç politikası şeklinde işlemektedir. Bu kapsamda FDII’nin amacı, özellikle yurtdışına kaydırılması kolay ve kazançlı olan gayri maddi varlıklardan elde edilen yabancı kazançlara daha düşük vergi oranı sunarak ABD’li ÇUŞ’ların fikri mülkiyet ve gayri maddi varlıklarını ve bunlarla ilgili kârlarını ABD’de bulundurmaya teşvik etmektir (Cole, 2024a: 11).

FDII düzenlemesi ve hesaplanması GILTI’ye çok benzemektedir. FDII, nitelikli ticari varlık yatırımların “normal” getirilerini aşan yabancı kaynaklı kârlara eşittir. Daha spesifik olarak, FDII, yabancı kaynaklı gelir eksi “Nitelikli Ticari Varlık Yatırımının” %10’una eşittir. Yabancı kaynaklı gayri maddi gelire %37,5’luk bir indirim sağlanarak vergiye tabi gelire ulaşılmaktadır. Vergiye tabi gelirden normal kurumlar vergisi oranıyla çarpılmakta ve FDII yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. FDII teşviğinden yararlanan bir ÇUŞ’un efektif vergi oranı ortalama olarak %13,125 olarak gerçekleşmektedir (Pomerleau, 2018: 7). Bu tutar GILTI yükümlülüğünün efektif vergi oranıyla benzerdir. Nitekim hem FDII hem de GILTI efektif vergi oranlarının aynı olmasının amacı, ABD vergi sistemi açısından ÇUŞ’ların, uzun vadede

maddi olmayan varlıklarını ABD’de veya yabancı bir ülkede bulundurma konusunda eşit konumda tutmaktır (Cole, 2024a: 11).

- Avustralya

Avustralya, dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik OECD bünyesinde çok taraflı çözümlere katkı sunmasına rağmen OECD BEPS Eylem Planı Final Raporları yayınlanmadan evvel tek taraflı çözümlere yönelik çalışmalara başlamıştır (PwC, 2016: 6). Bu kapsamda Avustralya, 2015 yılında çok uluslu dijital şirketlerin Avustralya’da elde ettikleri kârlar üzerinden adil şekilde vergilendirilmedikleri gerekçesiyle kamuoyunda oluşan tepkileri dindirmek adına Genel Kaçınma Karşıtı Kurallarında değişiklik yapmıştır (Joseph, 2018: 225). Bu değişiklikle Genel Kaçınma Karşıtı Kuralları güçlendirmek amacıyla Çokuluslu Vergiden Kaçınma Karşıtı Kanun (MAAL) ve Kaydırılmış Kazanç Vergisi (DPT) olmak üzere iki temel düzenleme yürürlüğe konulmuştur. Bu iki düzenleme tasarlanırken Birleşik Krallığın DPT düzenlemesi esas alınmıştır. Bu kapsamda Birleşik Krallık DPT’sinin daimî işyeri oluşturmaktan kaçınılmasına yönelik kuralları MAAL’ı ve ÇUŞ’ların kârlarını düşük vergili ülkelere aktarmalarının önlenmesine yönelik kuralları ise DPT’nin dayanağını oluşturmuştur (ATO, 2024a). MAAL, çok uluslu bir şirketin, Avustralya’daki şirketi ve müşterileri arasındaki işlemin ticari özüne odaklanmayı amaçlarken, DPT, şirketler grubu içindeki ilgili kuruluşlar arasındaki işlemlerin özüne odaklanmaktadır. Dolayısıyla her iki düzenleme, çok uluslu dijital şirketlerin vergiden kaçınma uygulamalarını farklı yönlerden ele almaktadır. Bu yeni düzenlemelerin Avustralya’nın vergi sistemini daha az kırılgan ve dolayısıyla daha istikrarlı hale getirerek sistemin bütünlüğüne olan güveni artıracığı öngörülmektedir (Bruce, 2017: 63). Bu düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Çok Uluslu Vergiden Kaçınma Karşıtı Kanun (MAAL)

MAAL, Avustralya’da faaliyet gösteren ÇUŞ’ların vergiden kaçınma faaliyetleriyle mücadele etmek amacıyla genel kaçınma karşıtı kuralın bir uzantısı olarak 11 Aralık 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. Ancak düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihe bakılmaksızın 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren vergiden kaçınma amacıyla yapılan

düzenlemelere uygulanmıştır. MAAL'ın yürürlüğe konulma amacı, ÇUŞ'ların Avustralya'da vergilendirilebilir bir varlık oluşturmaktan kaçınmak için muvazaalı düzenlemeler kullanarak Avustralya vergi tabanını aşındırmasını önlemektir (Wasimi vd, 2017). Böylece MAAL ile ÇUŞ'ların Avusturalya'da elde ettikleri gelirler üzerinden adil vergi paylarını ödemeleri beklenmektedir (ATO, 2024a).

MAAL kapsamına ilgili kanunda Önemli Küresel Kuruluş (SGE) olarak tanımlanan şirketler girmektedir. Bir kuruluşun aşağıda belirtilen şartları taşıması halinde bir mali yıl için SGE olduğu kabul edilmektedir (ATO, 2024b). Bu şartlar;

- Yıllık küresel geliri 1 milyar Avustralya doları veya daha fazla olan küresel ana kuruluş ve
- Küresel ana kuruluşun, yıllık küresel gelirinin 1 milyar Avustralya doları veya daha fazla olan grup kuruluşun bir üyesinden oluşmaktadır.

Bu şartlar kapsamında Avustralya, SGE olarak aşağıdaki şirketleri hedef almaktadır:

- Merkezi Avustralya'da olan ve yurt dışında faaliyet gösteren kuruluşlar,
- Avustralya'da ekonomik faaliyette bulunan ÇUŞ'ler.

MAAL, yukarıdaki şartları taşıyan SGE'lerin Avustralya'da daimî işyeri oluşturmaktan kaçınmasına yönelik düzenlemelerini hedef almaktadır. Bu düzenlemelerin MAAL kapsamına alınabilmesi için iki temel unsuru taşıması gerekmektedir. Birincisi, yapılan düzenlemeler, SGE'nin yapmış olduğu tüm işlemleri değil belli işlemleri kapsamaktadır. Bu işlemler, özellikle yabancı bir kuruluşun, kuruluşla ilişkili olmayan Avusturalya'daki bir veya birden fazla müşteriye mal veya hizmet tedarik etmesini ve tedarikle doğrudan bağlantılı olarak Avustralya'da faaliyette bulunmasını içermektedir. Bu faaliyetle, yabancı tedariki kolaylaştırmak amacıyla Avusturalya'da bir tür yerel destek hizmeti sağlanmaktadır. Bununla birlikte Avusturalya'daki bu faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı, yabancı kuruluşla ilişkili veya ticari olarak ona bağımlı olan bir Avusturalya kuruluşu tarafından veya Avusturalya'daki daimî işyeri aracılığıyla yapılması

gerekmektedir. Diğer bir deyişle yerel destek hizmeti sunan kuruluş, yabancı kuruluşla ilişkili bir kuruluş ya da onun bağlı kuruluşu olmalıdır. Ayrıca yapılan işlemle ilgili olarak yabancı kuruluşun Avusturalya’da gelir elde etmesine rağmen bu gelir, Avusturalya’daki bir daimî işyerine atfedilememektedir. Bu durum yabancı kuruluşun Avustralya’da daimî işyerine sahip olmadığını ya da Avustralya’daki daimî işyeri kuralından kaçınacak ölçüde sınırlı ve önemsiz bir gelir miktarının daimî işyerine atfedilebildiğini göstermektedir.

İkincisi ise yapılan bu işlemle ilgili olarak SGE’nin bir vergi avantajı elde etmesi gerekmektedir. SGE’nin vergi avantajı elde edip etmediği “temel amaç testi” yardımıyla belirlenmektedir. Bu testle SGE’nin yaptığı düzenleme sonucu vergi durumu ile böyle bir düzenleme yapmasaydı ortaya çıkacak vergi sonucu karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda yapılan işlemle ilgili bir tutar gelire dahil edilmiyorsa veya önemsiz bir tutar dahil ediliyorsa, bir vergi indirimine izin veriliyorsa ya da stopaj vergisi ödenmiyorsa SGE’nin yapılan işlemle ilgili olarak vergi avantajı elde ettiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla yapılan işlemle ilgili olarak vergi avantajı tespit edilmişse SGE’nin söz konusu düzenlemeyi, Avustralya’da bir vergi avantajı elde etmek ya da yabancı vergi yükümlülüğü azaltmak veya ertelemek gibi temel bir amaç için yaptığı ileri sürülmektedir (PwC, 2016: 4-6). Böyle bir durumda MAAL devreye girmekte ve ilgili düzenleme yapılmamış olsaydı ortaya çıkacak vergi durumuna dönebilmesi için SGE’nin elde ettiği vergi avantajları iptal edilmektedir. Ayrıca SGE’nin elde ettiği kâr geleneksel daimî işyeri kurallarında olduğu gibi SGE’nin varsayılan daimî işyerine tahsis edilmesiyle sonuçlanmaktadır. SGE’ye atfedilecek kârların tespitinde emsale uygunluk ilkesi kullanılmaktadır. Ayrıca daimî işyerinden kaçınılması dolayısıyla gelire eklenmeyen kârlara ilişkin ağırlaştırıcı faktörlerin bulunması durumunda kârın %120’sine varacak oranda vergi cezası da uygulanabilmektedir (OECD, 2018a: 153).

- Kaydırılmış Kazanç Vergisi (DPT)

DPT, Avustralya’nın MAAL Kuralının bir parçası olarak 1 Temmuz 2017’den itibaren yürürlüğe konulmuştur. Avustralya’nın DPT’sinin tasarımında Birleşik Krallık DPT’si esas alınsa da zamanla Avustralya DPT’si kendine özgü bir yapıya ve daha ağır bir yükümlülüğe bürünmüştür (Ivanova, 2018: 130). Avustralya, DPT’yle SGE’ler tarafından Avusturalya’da ödenen verginin, bu kuruluşların Avustralya’daki faaliyetlerinin ekonomik

özünü doğru şekilde yansıtmamasını sağlamayı ve SGE'lerin, ilişkili kişilerle yapacakları muvazaalı düzenlemeler yoluyla kârlarını deniz aşırı ülkelere aktararak vergi yükümlülüklerini azaltmalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bunlara ek olarak DPT'nin diğer bir amacı, vergi mükelleflerini, vergi ihtilaflarının zamanında çözümlenebilmesi için Vergi Komiseri'ne yeterli bilgi sağlamaya teşvik etmektir (ATO, 2024c).

DPT kapsamına SGE'ler girmektedir. Bir kuruluşun SGE olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar (ATO, 2024c);

- Yıllık küresel geliri 1 milyar Avustralya doları veya daha fazla olan küresel ana kuruluş ve
- Küresel ana kuruluşun, yıllık küresel geliri 1 milyar Avustralya doları veya daha fazla olan grup kuruluşun bir üyesinden oluşmaktadır.

Bu şartlar kapsamında Avustralya SGE olarak aşağıdaki şirketleri hedef almaktadır:

- Merkezi Avustralya'da olan ve yurt dışında faaliyet gösteren kuruluşlar,
- Avustralya'da ekonomik faaliyette bulunan ÇUŞ'ler.

DPT, yukarıda sayılan SGE'lerin, grup içi sınır ötesi düzenlemelerini dikkate almaktadır. Bu düzenlemeler genel olarak fikri mülkiyet haklarının lisanslanmasını veya devrini, ekipman kiralamayı, kredileri ve yönetim hizmetlerini içermektedir (OECD, 2018a: 155). Bu kapsamda SGE'ler, grup içi düzenlemeyle bağlantılı olarak bir vergi avantajı elde etmesi durumunda DPT'ye tabi olmaktadır. SGE'lerin vergi avantajı elde edip etmediği "temel amaç testi" adı verilen bir test yardımıyla belirlenmektedir (Ivanova, 2018: 131; Wasimi vd, 2017: 354). Temel amaç testiyle şirketler grubu içerisinde yapılan işlemin normal bir ekonomik işlem mi yoksa kârın aktarılması amacını taşıyan bir işlem mi olduğunu araştırılmaktadır (Bruce, 2017: 68). Bu teste göre SGE'lerin, grup içerisinde yapılan düzenleme sonucundaki vergi durumu ile düzenleme yapılmamış olsaydı ortaya çıkacak vergi durumu karşılaştırılmaktadır (ATO, 2024a). Bu karşılaştırma sonucunda bir vergi avantajı tespit edilirse SGE'lerin ya da düzenlemede yer alan diğer şirketlerin

Avustralya'daki ya da yabancı ülkedeki vergi yükümlülüklerini azaltmak gibi bir temel amaç için hareket ettiği kabul edilmektedir (Ivanova, 2018: 131). Bununla birlikte temel amaç testinin bünyesinde barındırdığı riskleri ve belirsizlikleri azaltmak ve vergi mükellefleri için DPT uygulamasının öngörülebilirliğini artırmak amacıyla güvenli liman uygulaması benimsenmiştir. Güvenli liman uygulaması kapsamında gelir testi, yeterli yabancı varlık testi ve yeterli ekonomik öz testini karşılayan SGE'ler, DPT'den muaf tutulmuştur (OECD, 2018a: 155).

Gelir Testi, SGE'lerin kâr kaydırma faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri vergi avantajının 25 milyon Avustralya dolarının altında olmasını aramaktadır. Yeterli Yabancı Varlık Testi, SGE'lerin yabancı vergi yükümlülüğündeki artışın, bu kuruluşların Avustralya'da elde ettikleri vergi indiriminin en az %80'ni ve daha fazlası olmasını gerektirmektedir (Larosa, 2017). Avustralya'nın mevcut kurumlar vergisi oranı olan %30 dikkate alındığında SGE'nin yabancı ülkedeki vergi yükümlülüğünün en az %24 ($\%80 \times \%30$) oranında olmalıdır. Aksi takdirde bu kuruluşlar DPT muafiyetinden yararlanamamaktadır (Joseph, 2018: 227). Yeterli Ekonomik Öz Testi ise ATO'nun elindeki bilgilere dayanarak SGE'nin yaptığı düzenlemenin vergi indirimini güvence altına almak için tasarlandığı sonucuna varmanın makul olup olmadığına ilişkin değerlendirmesiyle ilgilidir. ATO, SGE'nin hileli vergi düzenlemesinin vergi dışı mali faydalarının vergi indirimin mali faydalarını aştığına kanaat getirmesi durumunda SGE'nin yaptığı düzenlemeyle bağlantılı faaliyetlerin yeterli ekonomik öze sahip olduğu kabul edilecektir (Larosa, 2017). Diğer bir deyişle SGE'nin yapılan düzenlemeyle elde ettiği kâr, bu kârın elde edilmesinde yapılan faaliyetler ile kullanılan varlıkların ekonomik özünü yansıtması, düzenlemenin yeterli ekonomik öze sahip olduğuna karine teşkil etmektedir (Wasimi vd, 2017: 351).

ATO, kaydırılmış kâr tutarını, mükellef tarafından sağlanan veriler, çeşitli kamu ve özel kuruluşlardan elde edilen veriler ve mükellefin transfer fiyatlandırmasına yönelik verileri başta olmak üzere her türlü veri kaynağından elde edilen veriler dikkate alınarak tespit etmektedir (Larosa, 2017). Tespit edilen kaydırılmış kâr tutarı üzerinden mükellefe %40 oranında yani normal kurumlar vergisi oranından (%30) daha yüksek bir oranda DPT tarhiyatı yapılmaktadır. Kendisine DPT tarhiyatı yapılan mükellef, tarhiyat tarihinden

itibaren 21 gün içinde DPT'yi ödemesi gerekmektedir. Aksi takdirde mükellef, vergi komiserinden yapılan tarhiyatın incelenmesini talep edememektedir. Mükellef, DPT'yi ödedikten sonra yapılan düzenlemenin vergi avantajı elde etmek amacıyla yapılmadığına dair vergi komiserinden inceleme yapılmasını isteyebilmektedir. Bu durumda vergi komiseri 12 aylık bir inceleme süreci başlatmaktadır. Bu süreçte mükellef tarafından kendisine sunulan belgelerle sınırlı olarak DPT değerlendirmesini gözden geçirmektedir. İnceleme sonucunda DPT tarhiyatının kaldırılmasına, azaltılmasına veya artırılmasına yönelik ek bir değerlendirme yayımlayabilmektedir. Vergi komiserinin incelemesi, mükellef aleyhine sonuçlanması halinde mükellefe 60 gün içinde Federal Mahkemeye başvurma hakkı verilmektedir (Ivanova, 2018: 131; Wasimi vd., 2017: 355-356).

- Küresel ve Yerel Asgari Kurumlar Vergisi

Avustralya, OECD bünyesinde varılan anlaşma sonucunda Sütun 2 düzenlemelerini iç hukukunda düzenlemek amacıyla 27 Kasım 2024'te küresel asgari ek vergi ile yurt içi asgari vergi düzenlemelerini 1 Ocak 2024'ten itibaren geçerli olmak üzere yasalaştırmıştır (PwC, 2024a). Avustralya küresel ve yerel asgari vergisi, nihai ana kuruluşun konsolide mali tablolarında ilgili hesap döneminden önceki dört mali yılın en az ikisinde geliri 750 milyon euroyu aşan ÇUŞ grubunun üyesi olan kurucu kuruluşlar için uygulanmaktadır. ÇUŞ grubunun vergi yükü, kuruluşun mali tablolarındaki net kazançların bağlı işletmelerin düzeltilmiş vergilerine bölünmesi suretiyle bulunmaktadır. Bulunan oran ile %15 asgari kurumlar vergisi oranı arasındaki fark, bağlı kuruluşun küresel asgari ek vergi oranını vermektedir. Küresel asgari ek vergi matrahı ise kuruluşun mali tablolarındaki net kazançlarından çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin %5'in indirilmesi yoluyla belirlenmektedir. Bu tutara küresel asgari ek verginin uygulanmasıyla ilgili kuruluşun ödenmesi gereken küresel asgari ek vergi miktarı bulunmaktadır. Yerel asgari ek vergi ise küresel asgari verginin uygulandığı ÇUŞ grubunun Avustralya'daki kurucu kuruluşlarına uygulanmaktadır. Yerel asgari ek vergi, küresel asgari ek vergi oranının, küresel asgari ek vergi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilmektedir (ATO, 2024d).

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık, dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik küresel bir çözüm önerisini desteklemesine rağmen 2015 yılında BEPS eylem planıyla OECD bünyesinde bir uzlaşmaya varılamaması, Birleşik Krallığı tek taraflı önlemleri uygulamaya yöneltmiştir. Bu doğrultuda Birleşik Krallık dijital teknolojiler aracılığıyla vergi yüklerini en aza indirmeye çalışan dijital şirketlere yönelik bir dizi düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerden ilki, 2015 yılında yürürlüğe konulan Kaydırılmış Kazanç Vergisi (DPT) düzenlemesidir. DPT'nin ardından 2018 yılında Birleşik Krallık dijital şirketleri vergilendirmeye yönelik dijital vergi tedbirlerini içeren bir paket yayınlamıştır. Bu paketin birinci kısmı, belli dijital hizmetlerden elde edilen gelirler üzerinden DHV alınmasını öngörmüştür. DHV, 1 Nisan 2020'den sonra elde edilecek gelirleri vergilendirmek üzere yürürlüğe konulmuştur. Dijital vergi paketinin ikinci kısmı ise düşük vergili bir bölgede tutulan gayri maddi varlıklarla bağlantılı Birleşik Krallık merkezli satışlardan elde edilen brüt gelir üzerinden alınacak offshore makbuz vergisinden oluşmaktadır.

Birleşik Krallık tek taraflı yapmış olduğu düzenlemelerin ardından 2021 yılında OECD tarafından geliştirilen iki sütunlu çözüm önerisinin hazırlanmasında önemli katkılarda bulunmuştur. Sütun 1'le ilgili çalışmalar devam ettiği için henüz Sütun 1'in imza süreci tamamlanmamıştır. Daha önce belirtildiği üzere Sütun 1'i kabul eden ülkeler, dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik uyguladıkları tek taraflı vergileri kaldırmayı taahhüt etmiştir. Dolayısıyla Sütun 1'in çok taraflı anlaşmayla yürürlüğe girmesiyle birlikte Birleşik Krallığın DPT, DHV ve offshore makbuz vergisini kaldırması beklenmektedir. Buna karşılık Birleşik Krallık, ABD'yle 30 Haziran 2024 tarihine kadar tek taraflı önlemleri uygulama noktasında anlaşmaya varmıştır. Bu anlaşmaya göre Birleşik Krallık tek taraflı önlemlerden elde ettiği vergi gelirlerini, Sütun 1 Tutar A'nın yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkan vergi borçlarından mahsup edecektir (HMRC, 2024a; PwC, 2021). Sütun 2'le ilgiliyse anlaşmaya varılmış ve Sütun 2'nin uygulanması ülkelerin iç hukuk yollarında yapacakları düzenlemelere bırakılmıştır. Bu kapsamda Birleşik Krallık, OECD'nin Sütun 2 yaklaşımıyla uyumlu olacak şekilde çok uluslu ek vergi ve yurt içi ek vergiyi 22 Şubat 2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe koymuştur (KPMG, 2024).

Birleşik Krallık'ta dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Kaydırılmış Kazanç Vergisi (DPT)

DPT, Birleşik Krallıkta ticari faaliyette bulunan ÇUŞ'ların kârlarını, Birleşik Krallık'ta vergilendirilebilir bir varlıktan (daimî işyeri statüsünden) kaçınılması veya bağlantılı kuruluşlar arasındaki muvazaalı işlemler yoluyla Birleşik Krallık dışına kaydırmalarına ilişkin düzenlemelere odaklanmaktadır. DPT yoluyla Birleşik Krallık'ta vergilendirilen kârların, Birleşik Krallık'taki ekonomik faaliyetleri tam olarak yansıtmaması beklenmektedir. Böylece Birleşik Krallıktaki ekonomik faaliyetlerden elde edilen kârların Birleşik Krallık dışına çıkarılarak Birleşik Krallık vergi matrahının erozyona uğratılmasının engellenmesi amaçlanmaktadır (HMRC, 2014).

DPT, her türlü vergiden kaçınma faaliyetini kapsamına almamakta sadece aşağıdaki ÇUŞ'ların kârlarını Birleşik Krallık dışına kaydırılmalarını engellemeye çalışmaktadır (HMRC, 2014):

- Birleşik Krallık'taki mukim bir şirketin vergi uyumsuzluklardan yararlanmak için ekonomik gerçeklikten uzak varlıklar veya işlemler kullanması veya
- Birleşik Krallık'ta daimî işyeri bulunan bir yabancı şirketin, vergi uyumsuzluklarından yararlanmak amacıyla ekonomik gerçeklikten uzak varlıklar veya işlemler kullanması veya
- Birleşik Krallık'ta ticari faaliyette bulunan yabancı bir şirketin Birleşik Krallık'ta vergi mükellefi sayılmasına engel olacak şekilde daimî işyeri oluşturmaktan kaçınacak düzenlemeler yapması ve bu düzenlemelerin temel amacının Birleşik Krallık'ta vergi ödemekten kaçınmak veya düşük miktarda vergi ödemelerini sağlayacak şekilde vergi uyumsuzluğunu güvence altına almak üzere tasarlanmış olmasıdır.

DPT'yle Birleşik Krallık, kârların Birleşik Krallık dışına kaydırılmasını sağlayan belli durumları kavramaya yönelik yeni bir vergi getirmektedir. Bu yeni vergi, iki kural temelinde işlemektedir. Birinci kural, Birleşik Krallık'ta daimî işyeri statüsünden kaçınarak “etkili vergi uyumsuzluğu” sonucu yaratan düzenlemeleri ortadan kaldırmaya yöneliktir. Bu doğrultuda yabancı bir şirket, Birleşik Krallık'ta müşterilere mal ve hizmet tedariki ile bağlantılı olarak faaliyet göstermesine rağmen daimî işyeri kurallarını atlatarak “etkili vergi uyumsuzluğuna” sebep olması durumunda devreye girmektedir. Etkili vergi uyumsuzluğu, işlemle ilgili olarak bir tarafın Birleşik Krallık dışında ödediği vergi miktarının diğer tarafın Birleşik Krallık'ta elde ettiği vergi indiriminin %80'inden az olması halinde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle bir işleme ilişkin toplam vergi yükümlülüğünün az %20'lik bir azalma olduğunda etkin vergi uyumsuzluğundan bahsedilmektedir. Buna karşılık Birleşik Krallık'taki mal ve hizmet satışlarına ilişkin yıllık hasılatı 10 milyon sterlin ve yaptığı harcamalar 1 Milyon Sterlin'in altında olan ÇUŞ'lar birinci kuraldan muaf tutulmuştur. İkinci kural ise ÇUŞ'ların ekonomik içerikten yoksun işlemler yoluyla vergi avantajı elde etmelerinin önlenmesiyle ilgilidir. Bu doğrultuda “ekonomik gerçeklikten uzaklık” veya “yetersiz ekonomik içerik” işlem veya varlık bazlı (kuruluş bazlı) test aracılığıyla tespit edilmektedir. Varlık bazlı test, işlemleri gerçekleştiren vasıflı personelin veya fiziki göstergelerin Birleşik Krallık dışında bulunduğu şirketlere yöneliktir. İşlem bazlı test ise varlık bazlı testin karşılanamadığı durumlarda bir kriter daha koyarak yapılan işlemlerin vergi dışı faydalarını ortaya koymak veya vergi indirimini güvence altına almak amacıyla yapıldığına dair karinelerin değerlendirilmesini gerektirmektedir (Vanderspar ve Jones, 2015).

Birleşik Krallık, DPT kapsamında düzenlemeleri bulunan ÇUŞ'ları bu düzenlemelerini değiştirmeye ve ekonomik faaliyetleriyle uyumlu kârlar üzerinden Kurumlar Vergisi ödemeye teşvik etmek için Kurumlar Vergisi oranından (%20) daha yüksek bir oranda (%25) DPT ödemelerini öngörmüştür. Bu nedenle DPT, kurumlar vergisinden kaçınmak amacıyla DPT kapsamında faaliyette bulunan şirketlere yönelik bir ceza vergisi niteliğinde tasarlanmıştır. Bununla birlikte DPT'yi “peşin” ödeme zorunluluğu getirilerek yüksek riskli işlemler ve ilgili kuruluşun küresel faaliyetlerinde Birleşik Krallık kanunlarına uyduğuna ilişkin zamanında bilgi vermeleri için güçlü bir teşvik sağlamaktadır (Hadzhieva, 2019: 41).

DPT uygulamasında yetkilendirilmiş vergi memuru, DPT uygulanmasını gerektirecek bir durum tespit etmesi halinde diğer unsurlarla birlikte yapılacak tahakkuk tutarını ve gerekçesini açıklayan bir ön bildirim düzenleyerek muhatabına tebliğ edecektir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde muhatap vergi memuru huzurunda konuya ilişkin temsil ve açıklamada bulunabilecektir. Bu doğrultuda yetkili vergi memuru öne sürülen hususları dikkate alarak yeni bir değerlendirme veya tahakkuk miktarını azaltıp ya da tamamen ortadan kaldıracabilecektir. Ayrıca ilgili düzenlemede öngörülen koşulların gerçekleşmesi ve yetkili vergi memurunun indirimi mümkün olan gider ve harcamaların emsaline göre yüksek gösterildiği kanaatine erişirse DPT kapsamında bu giderlerin %30 oranında indirilmesine izin verilmemektedir. Vergi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca son ödeme tarihini takiben, delil sunulmasına dayalı olarak işleyen ve tahakkuk eden verginin düzeltilmesine imkân tanıyan 12 aylık bir gözden geçirme süresi bulunmaktadır (HMRC, 2016a; HMRC, 2016b; HMRC, 2016c; HMRC, 2016d).

- Dijital Hizmet Vergisi

Birleşik Krallık, Fransa'nın ardından tek taraflı önlemleri destekleyen AB üyesi ülkelerden biri olarak 1 Nisan 2020'den itibaren elde edilen gelirlere uygulanacak şekilde DHV'yi yürürlüğe koymuştur. DHV getirilme amacı ise Birleşik Krallık kullanıcılarının katılımıyla elde edilen gelirlerin Birleşik Krallık tarafından vergilendirilmesini sağlamaktır (Geringer, 2020: 5-6). Dolayısıyla DHV, kullanıcı katılımının gelirin elde edilmesinde önemli bir rol oynadığı belli dijital hizmetleri kapsamına alacak şekilde tasarlanmıştır. Bu dijital hizmetler (HMRC, 2022a: 16):

- Kullanıcıların platform dışındaki web sayfalarını görüntülemesine olanak tanıyan arama motorları;
- Kullanıcıların diğer kullanıcılarla etkileşime girmesine ve kullanıcı tarafından oluşturulan içeriği paylaşmasına olanak tanıyan sosyal medya platformları; ve
- Kullanıcıların diğer kullanıcılara mal ve hizmetlerin reklamını yapmasına veya satmasına olanak tanıyan çevrimiçi pazar yerlerinden oluşmaktadır.

Yukarıda sayılan dijital pazar yerlerinde elde edilen kullanıcı verileri doğrultusunda sunulan hedefli reklamcılık hizmetleri de vergi kapsamına alınmıştır. Buna karşılık, malların doğrudan online satışı ve/veya hizmetlerin online sunumu vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı zamanda televizyon veya müzik abonelik hizmetleri, finansal hizmetler ile ödeme hizmetleri de vergi kapsamına alınmamıştır (Kim, 2020).

Birleşik Krallık DHV, vergiye tabi dijital hizmetlerden gelir eden her kuruluşu vergi kapsamına almamakta belli gelir eşiklerinin üzerinde gelir eden kişi ve kurumları vergi kapsamına almaktadır. Bu gelir eşiklerine göre vergiye tabi dijital hizmetlerden dünya çapında 500 Milyon sterlin ve Birleşik Krallık içerisinde 25 Milyon sterlinin üzerinde gelir elde edenler, mükellef olarak kabul edilmiştir. Mükelleflerin Birleşik Krallık içerisinde vergiye tabi dijital hizmetlerden elde ettiği ilk 25 Milyon sterlin vergiden muaf tutulmuştur. Mükelleflerin vergiye tabi dijital hizmetler nedeniyle Birleşik Krallıkta elde ettikleri gelirleri üzerinden %2 oranında vergi ödemeleri öngörülmüştür (Geringer, 2020: 6).

- Offshore Makbuz Vergisi

Offshore Makbuz Vergisi, Birleşik Krallığın 2019 yılında yürürlüğe koyduğu dijital vergi paketinin ikinci kısmını oluşturmaktadır. Bu vergi, Birleşik Krallıkta mukim olmayan ÇUŞ'ların, Birleşik Krallıktan gelir elde etmelerine imkân tanıyan gayri maddi varlıklarını, Birleşik Krallık yerine değer vergilendirilmediği ya da düşük vergilendirildiği ülkelere aktarmalarını engellemeyi amaçlamaktadır (HMRC, 2016e). Bu doğrultuda bir şirketin Birleşik Krallık'ta ekonomik faaliyette bulunmasında önemli bir rol oynayan gayri maddi varlıklarına yönelik olarak düşük vergili bölgelerdeki ilişkili şirketlere ödediği gayri maddi varlık bedelleri üzerinden vergi alınmasını öngörmektedir (Skinner ve Devakumar, 2019). Bu vergi, vergiye tabi kişilerin Birleşik Krallık'ta fiziksel mevcudiyetinin bulunmasını aramamakta bunun yerine Birleşik Krallık'taki kullanıcı ve tüketici bağının varlığını yeterli görmektedir (Hadzhieva, 2019: 41). Dolayısıyla Offshore makbuz vergisi, gayri maddi varlıkların satışlarına dayalı olduğu için vergilendirme yerini, ikamet veya kaynak ülkeden varış ülkesine kaydırmaktadır (Faulhaber, 2019: 163). Offshore makbuz vergisi kapsamına Birleşik Krallık'ta ve tam anlaşmalı bir bölgede (Birleşik Krallık'ın ayrımcılık yapmama

maddesini içeren tam bir çifte vergilendirme anlaşmasına sahip olduğu bir bölge) mukim olmayan ÇUŞ'lar girmektedir.

Buna göre Birleşik Krallık'ta veya tam anlaşmalı bir bölgede mukim olmayan bir şirketin, düşük vergili bir ülkedeki gayri maddi varlıklardan yararlanarak veya bu varlıkları kullanarak Birleşik Krallık'taki satışlarını etkinleştirmesi, kolaylaştırması veya teşvik etmesi sonucunda herhangi bir gelir veya sermaye elde ediyorsa bu tutar, Birleşik Kurallık kaynaklı tutar olarak kabul edilmektedir (Skinner ve Devakumar, 2019). Bu Birleşik Krallık Kaynaklı tutar üzerinden de Kurumlar Vergisi oranında (%20) stopaj vergisi alınmaktadır. Buna karşılık, ÇUŞ'lar, grubun Birleşik Krallık cirosunun 10 milyon sterlin veya altında olması, gayri maddi varlıklarına ilişkin ticari faaliyetlerini büyük ölçüde ikamet bölgesinde gerçekleştirmesi ve yabancı vergi yükü, offshore makbuz vergisi yükünün en az %50'si olması halinde vergiden muaf tutulmuştur (HMRC, 2016e).

Gayri maddi varlıklara ilişkin offshore gelirleri üzerinden vergi alınmasına ilişkin hükümleri atlatmayı amaçlayan düzenlemelere karşı koymak için 2018 yılında kaçınma önleme kuralı ("TAAR") yürürlüğe konulmuştur. Bu kural vergi avantajı elde edilmesi amacıyla gayri maddi varlıklara ilişkin ödenen hak bedellerinin tam anlaşmalı bir bölgedeki şirkete yapılması durumunda devreye girmektedir. Bu durumda gerekli düzeltme işlemi yapılarak ilgili şirketin ödenmemiş vergiyi ve gecikme faizini 30 gün içinde ödenmesi talep edilmektedir (HMRC, 2016f). Böylece Offshore Makbuz Vergisini tamamlayıcı TAAR düzenlemesiyle gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesi sağlanarak gayri maddi varlıkların ekonomik değerin elde edildiği ülkelere kaydırılması amaçlanmaktadır.

○ Çok Uluslu ve Yurt İçi Asgari Ek Vergi

Birleşik Krallık, OECD bünyesinde Sütun 2 üzerinde anlaşmaya varılmasının ardından iç hukuk düzenlemelerinin Sütun 2'ye uygun hale getirilmesine yönelik çalışmalara başlamıştır. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeler, 22 Şubat 2024 tarihinde Birleşik Krallık Finans Yasasında yapılan değişiklikle yürürlüğe konulmuştur. Birleşik Krallık Sütun 2 kapsamında Gelire Dahil Etme Kuralı ve Yurtiçi Ek Vergi Kurallarını benimsemiş, Gelire

Dahil Etme Kuralı Birleşik Krallık'ta “Çok Uluslu Ek Vergi (MTT)” olarak kabul edilmiştir. UTPR'yle ilgili çalışmalar da devam etmekte olup sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi beklenmektedir (KPMG, 2024).

Çok uluslu ek vergi, Birleşik Krallık'ta IIR kapsamında uygulanmaktadır. Çok uluslu ek vergi, gelire dahil etme kuralını uygularken, en büyük çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili veya vergisiz bölgelere kaydırma yönündeki teşviki azaltmayı ve ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabetini azaltmayı amaçlamaktadır. Çok uluslu ek vergi kapsamına grubun konsolide mali tablolarına göre test edilen dönemden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde yıllık geliri 750 Milyon Euro'nun üzerindeki ÇUŞ'lar girmektedir. Birleşik Krallık'ta tam mükellef olarak kabul edilen şirketler MTT kapsamına girmemektedir. Bu şirketler gerekli şartları taşımaları halinde yurt içi ek vergi kapsamına girmektedir (HMRC, 2023a).

ÇUŞ grubunun vergi yükü, kuruluşun mali tablolarındaki net kazançların bağlı işletmelerin düzeltilmiş vergilerine bölünmesi suretiyle bulunmaktadır. Bulunan oran ile %15 asgari kurumlar vergisi oranı arasındaki fark, bağlı kuruluşun çok uluslu ek vergi oranını vermektedir. Çok uluslu ek vergi matrahı ise kuruluşun mali tablolarındaki net kazançlarından çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5 ile maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin %5'in indirilmesi yoluyla belirlenmektedir. Bu tutara çok uluslu ek verginin uygulanmasıyla ilgili kuruluşun ödenmesi gereken çok uluslu ek vergi miktarı bulunmaktadır (HMRC, 2023b).

Yurt içi ek vergi, çok uluslu ek vergiye göre ayrı bir ek vergidir. Yurt içi ilave vergi kapsamında, Birleşik Krallık'ta bulunan ve toplam efektif vergi oranı %15'in altında olan gerekli niteliklere sahip ÇUŞ'lardan ilave vergi tahsil edilecektir. Böylece ÇUŞ'ların asgari vergi oranını karşılamalarını ve 2. Sütun kapsamında başka bir ülkede ilave vergi ödememelerini sağlayacaktır. Bu sayede Birleşik Krallık'taki kârlarla ilgili tüm ek vergilerin başka herhangi bir ülke yerine Birleşik Krallık tarafından tahsil edilebilmesi sağlanmış olacaktır. Yurt içi ilave vergi tutarı, çok uluslu ek vergide olduğu gibi hesaplanmaktadır (HMRC, 2023a).

- Türkiye

Dijital şirketlerin vergilendirilmesi konusunda OECD bünyesinde çok taraflı anlaşmaya dayalı çözümlerin başarıya ulaşamaması ülkeleri fiziki bir varlığa sahip olmadan uluslararası alanda faaliyet gösterip gelir elde eden dijital şirketleri vergilendirmeye yönelik tek taraflı önlemler almaya yöneltmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’de 2018 yılında online reklam stopajı ve 2020 yılında ise DHV yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemelerin yanında Türkiye, OECD nezdinde yapılan çok taraflı önlemlere yönelik çalışmalara da katkı sağlamaya devam etmiştir. Bu çalışmalar kapsamında OECD tarafından 2021 yılında Sütun 1 ve Sütun 2 olmak üzere iki ayaklı bir çözüm önerisi yayınlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye, 2021 yılında OECD tarafından sunulan Sütun 1 ve Sütun 2 olmak üzere iki ayaklı çözüm önerisini kabul etmiştir. Sütun 1’in yürürlüğe girmesi çok taraflı bir anlaşma yoluyla hayata geçirilecek olup henüz bu anlaşma üzerinde ülkeler arasında tam anlamıyla bir uzlaşa sağlanamamıştır. Bununla birlikte Sütun 1’in yürürlüğe girmesi halinde Türkiye, tek taraflı önlemleri kaldırılması ve ödenen DHV’leri Sütun 1 üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilmesi taahhüdünde bulunmuştur. Sütun 2 üzerinde ise uzlaşa sağlanmış ve Sütun 2 düzenlemelerinin hayata geçirilmesi ülkelerin kendi iç hukuklarında yapacakları düzenlemelere bırakılmıştır. Türkiye’de OECD nezdinde uluslararası çözümlerin bir parçası olmak üzere 2024 yılında 7524 sayılı kanunla Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ve Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisine ilişkin kanuni düzenleme yapılmıştır. Türkiye’de dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Online Reklam Stopajı

Türkiye’de 2018 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla birlikte Türkiye’de fiziki işyeri bulunmayan mükellefler tarafından sunulan reklam hizmetlerinin stopaj yoluyla vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu düzenlemeye göre 2019 yılından itibaren mükellef olup olmadıklarını bakılmaksızın elektronik ortamda reklam hizmetleri verenlere ve/veya bu reklam hizmetlerine aracılık edenlere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Dolayısıyla Türkiye’de fiziki varlıkları bulunmayıp Türkiye’den yüksek miktarda reklam

geliri elde edenler stopaj usulüyle de olsa vergilendirme kapsamına alınması amaçlanmıştır (Türkay, 2019).

- Dijital Hizmetler Vergisi

DHV, Türkiye’de 2019 yılında 7194 sayılı kanunla 1 Mart 2020’den sonra uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. DHV, dijital hizmet sağlayıcıların Türkiye’de sunulan dijital hizmetlerden elde ettiği hasılatlar üzerinden alınmaktadır. Bununla birlikte her türlü dijital hizmet, DHV konusu kapsamına girmemektedir. DHV konusu kapsamına giren faaliyetler ilgili kanunda şu şekilde belirtilmiştir (DHV Kanunu, m. 1):

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleridir.

Bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin DHV kapsamına girebilmesi için hizmetin ya Türkiye’de sunulması ya da hizmetten Türkiye’de yararlanılması gerekmektedir. Bununla birlikte vergi konusuna giren faaliyeti gerçekleştiren her dijital hizmet sağlayıcı vergi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. DHV kanuna göre ilgili hesap dönemi içerisinde Türkiye’de 20 milyon TL ve dünya genelindeki 750 milyon euronun üzerinde gelir elde eden dijital hizmet sağlayıcıları DHV’nin mükellefi olarak kabul edilmektedir. Bu dijital hizmet sağlayıcıların mükellef olarak kabul edilmesinde Gelir ve Kurumlar vergisi açısından Türkiye’de kanuni ve iş merkezlerinin bulunmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte DHV mükelleflerinin Türkiye’de kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması

nedeniyle kanunda herhangi bir vergi sorumluluğu öngörülmemesine rağmen kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına bazı hallerde vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye göre Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin Türkiye içerisinde işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halinde vergiye tabi işlemlere taraf olanları ile işleme veya ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir (DHV Kanunu, m. 3). Bu tarz bir sorumluluk öngörülmesinin nedeni ise kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflerden DHV tahsil etmenin zorluğuyla açıklanabilir (Rençber, 2020: 28).

DHV’nin matrahı, mükelleflerin vergi konusunu oluşturan faaliyetlerden elde ettikleri hasılattır. Dolayısıyla DHV’nin mükelleflerini oluşturan dijital hizmet sağlayıcıları vergilendirme dönemi içerisinde elde ettikleri hasılat üzerinden %7,5 oranındaki DHV’yi vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar beyan edip ödemeleri gerekmektedir (DHV Kanunu, m. 5-6). Aksi taktirde gelir idaresi tarafından kendilerine ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedikleri konusunda yazılı bildirim, e-posta ve diğer iletişim araçları yoluyla bilgilendirme yapılacaktır. Bu bilgilendirmenin ardından ilgili durum Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde ilan edilecektir. İlan tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dijital hizmet sağlayıcıları vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirmezlerse vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirinceye kadar dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin engellenmesine karar verileceği hüküm altına alınmıştır (69 Sıra No’lu DHV Uygulama Genel Tebliği).

- Küresel ve Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Türkiye, dijital şirketlerin vergilendirilmesi konusunda OECD bünyesinde Sütun 2 kurallarına ilişkin varılan çok taraflı anlaşma doğrultusunda 2024 yılında 7524 sayılı kanunla Sütun 2’ye ilişkin Globe kurallarının parçası olarak Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi ile Yerel Nitelikli Tamamlayıcı Vergi düzenlemelerini yasalaştırmıştır. Bu düzenlemelere göre ÇUŞ’ların kaynak ülkede en az %15 oranında efektif vergi yüküne sahip olması gerekmektedir. Aksi taktirde efektif vergi yükünün %15’in altında olması durumunda ise aradaki fark oranında verginin ilgili ÇUŞ’un Türkiye’deki işletmeleri adına tahakkuk

ettirilmesi ve böylece ilgili ÇUŞ'un efektif vergi oranının %15'e tamamlanması esasına dayanmaktadır (Gözlüklü, 2024: 1).

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin konusunu, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon euro karşılığı Türk lirası sınırı geçen ÇUŞ gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları oluşturmaktadır. Mükellefi ise ÇUŞ gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik işletmelerin; Türkiye'de yerleşik nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir. Bununla birlikte kanunda sayılan birçok kazanç ve kurum küresel asgari kurumlar vergisinde istisna ve muafiyet kapsamına alınmıştır (Kurumlar Vergisi Kanunu, ek madde 3).

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasında net ülkesel kazançta sahip ÇUŞ grubunun vergi yükü, her hesap dönemi için ülkesel bazda ayrı ayrı hesaplanmaktadır. ÇUŞ grubunun ülkesel bazlı vergi yükü hesaplanmasında o ülkede bağlı bulunan işletmelerin düzeltilmiş kapsanan vergileri ile finansal muhasebe net kazanç veya zararlarında yapılacak düzeltmeler dikkate alınmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu ek madde 4-5). Bu doğrultuda ÇUŞ grubunun vergi yükü, o ülkede bulunan bağlı işletmelerinin düzeltilmiş kapsanan vergileri toplamının, o ülkede bulunan bağlı işletmelerin ülkesel bazlı kazanç toplamına bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır. Hesaplanan oran ile %15 olan asgari kurumlar vergisi oranı arasındaki fark, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranını ifade etmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu ek madde 5).

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerlerinin %5'inin indirilmesi yoluyla belirlenmektedir. Bu kapsamda hesaplanan vergi matrahına, küresel asgari tamamlayıcı vergi oranının uygulanmasıyla küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarı tespit edilmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu ek madde 6). Tespit edilen küresel asgari tamamlayıcı kurumlar

vergisinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son gününe kadar beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu ek madde 8).

Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, ÇUŞ grubuna bağlı ve Türkiye’de yerleşik olan bağlı işletmeler veya iş ortaklarından oluşmaktadır. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Tespit edilen yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son gününe kadar beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu ek madde 9-10).

- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi

Türkiye’de 7524 sayılı kanunla getirilen yurt içi asgari kurumlar vergisi, etkin olmadığı için kurumlar vergisi matrahının aşınmasına sebep olan indirim ve istisnaların kaldırılarak kurumlar vergisi matrahının aşınmasının önlenmesi amacıyla 2025 yılından itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur (Gerçek, 2024: 16; Yılmaz, 2024). Bu amaç doğrultusunda yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması, kurumlar vergisi mükelleflerinin genel kurallar çerçevesinde hesapladıkları kurumlar vergilerinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olmaması esasına dayanmaktadır (Önsöz, 2024). Bu esasa göre genel kurallar çerçevesinde hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olması halinde ise eksik hesaplanan kurumlar vergisi, ilgili kurum adına tahakkuk ettirilecek ve böylece ilgili kurumun fiili vergi oranı, %10’a tamamlanacaktır (Gerçek, 2024: 16).

Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasında kurum kazancı hesaplanırken tüm indirim ve istisnalar kurum kazancı dışında tutulmamakta iştirak kazancı, emisyon primi istisnası, Ar-Ge ve tasarım indirimi, korumalı işyeri indirimi gibi kanunda belirtilen belli indirim ve istisnaların asgari kurumlar vergisi hesaplanırken matrahtan düşürülmesine izin verilmektedir. Bu doğrultuda yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasında %10 oranında kurumlar vergisi hesaplanacak kurum kazancı, ilgili kurumların ticari bilanço karı veya

zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve ilgili maddede uygulanmasına izin verilen indirim ve istisnaların çıkarılmasıyla yoluyla bulunmaktadır. Böylece bulunan tutar üzerine %10 vergi oranı uygulanarak yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 32/c).

3.2. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusunda Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme sürecinde dijital platformların ortaya çıkması ve yaygınlaşmasıyla birlikte ekonomik faaliyetlerin önemli bir bölümü dijital platformlar aracılığıyla yerine getirilmeye başlanmıştır. Dijital platformlar, genellikle kullanıcıları daha kolay ve ucuz bir şekilde bir araya getirerek etkileşim kurmalarını sağlayan aracı görevi görmektedir. Dijital platformlar sahip oldukları teknik özellikler sayesinde aracılık ettikleri faaliyetlerin tespit ve kontrol edilmesi ile etkin vergi tahsilatı açısından vergi idarelerine birçok fırsat sunmaktadır. Bu fırsatlardan yararlanmak amacıyla birçok ülke, yapılan bir işlemin tarafı olmadığı halde dijital platformları aracılık ettikleri faaliyetlere ilişkin aracılardan sorumluluğu kapsamında vergi sorumlusu olarak kabul etmeye başlamıştır. Aracıların sorumluluğu dijitalleşme sürecine özgü olmayıp dijitalleşme süreci öncesinde de posta kuruluşları ve bankalar gibi aracı kurumların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi düşüncesi ortaya atılmıştır. Ancak özellikle toplam ekonomi içerisinde dijital platform ekonomisinin önemli bir paya sahip olması, dijital platformların dijitalleşme sürecinde ortaya çıkmaları ve dijital platformlara geleneksel bilgi verme ve tahsilat sorumluluğu dışında da yeni birtakım rollerin verilmesi, aracılardan vergi sorumluluğu denildiğinde dijital platformlarla özdeşleşen bir anlayış ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda çalışmada dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusunda yol açtığı değişim, dijital platformların “aracı sorumluluğu” özelinde incelenmiştir. Bu doğrultuda çalışmanın bu kısmında öncelikle vergi idarelerinin dijital platform faaliyetleriyle ilgili karşılaştıkları zorluklar ve bu zorluklara karşılık dijital platformların vergi idarelerine sundukları fırsatlar açıklanmıştır. Ardından dijital platformlara tahsilat ve bilgi verme sorumluluğu yanında getirilen diğer sorumluluk türlerine yer verilmiştir. Sonrasında ise dijital platformların vergi sorumluluğuna ilişkin OECD ve AB önerileri ile çeşitli ülke uygulamaları incelenmiştir.

3.2.1. Vergi Sorumlusu Olarak Dijital Platformlar

Geleneksel ekonomide aracılık faaliyetleri yürüten platformlar yerini dijitalleşme süreciyle birlikte teknoloji ve verileri etkin bir şekilde kullanarak hem yerel hem de uluslararası ticarete önemli bir aktör haline dönüşen dijital platformlara bırakmaya başlamıştır. Dijital platformlar, değer yaratmak amacıyla en az iki tarafı bir araya getirerek daha kolay daha ucuz ve daha hızlı bir şekilde etkileşim kurmalarını sağlayan dijital yerleri ifade etmektedir. Dijital platformlar, veri ve teknoloji odaklı çözümler sunmakta ve kullanıcıların bilgi asimetrisi ve işlem maliyetlerinin azalmasını sağlamaktadır. Bu sayede dijital platformlar aracılığıyla birçok şirket, girişimci veya bireysel bir satıcı bile küresel piyasalara kolaylıkla erişim sağlayarak mal veya hizmet tedarik etme veya kullanmadığı bir varlığını sınır ötesi bir kişiye kiralama ya da evinin konforunda bir içerik üretme yoluyla gelir elde edebilmektedir. Dolayısıyla dijital platformlar, geleneksel iş yapılarının dışında eşler arasındaki işlemlerin yapılmasını kolaylaştırdığı için dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen uluslararası ekonomik faaliyetler her geçen gün artış göstermektedir. Nitekim 2017 yılında OECD tarafından yapılan bir çalışmada sınır ötesi dijital satışların üçte ikisinin dijital platform aracılığıyla gerçekleştirildiği belirtilmiştir (OECD, 2019: 14). UNCTAD tarafından 2024 yılında yayınlanan bir raporda da 2019-2022 yılları arasında dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin %55 oranında arttığı ifade edilmiştir (UNCTAD, 2024: 31). Yine 2032 yılına kadar dijital platformların küresel ticaretteki payının %13,5 oranında daha artması beklenmektedir (Global Market Insights, 2024).

Dijital platformlar, temelde kullanıcıları bir araya getirerek etkileşim kurmalarını sağlayan aracılık faaliyetleri yürütmektedir. Bu aracılık faaliyetleri dijital platformlara özgü faaliyetler olmayıp geleneksel ekonomide de çeşitli mekanizmalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu faaliyetlerin geleneksel ekonomideki gerçekleştirilme biçimleri, işlemlerin miktarı ve değerinin vergi idareleri tarafından takip edilmesi mümkün olmadığı için genellikle kayıt dışı ekonomi kapsamında sürdürülmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte bu faaliyetlerle ilgili yeni olan ve vergi idareleri açısından zorluk yaratan unsur ise bu faaliyetleri daha kolay bir şekilde sunmak için teknolojinin kullanılmasıdır. Nitekim dijital platformların sundukları veri, teknoloji odaklı çözümler, itibar mekanizmaları ile güven oluşturma araçları, kullanıcıların bilgi asimetrisi ve işlem maliyetlerini azalttıkları

için her gün çok sayıda yeni aktör platformlar aracılığıyla ekonomik faaliyette bulunmakta ve her gün dijital platformlar aracılığıyla milyonlarca işlem yapılmaktadır (OECD, 2021d: 42). Vergi idareleri, bu yapılan işlemleri tespit ve takip edemediği için dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin boyutunun artmasına bağlı olarak kayıt dışı ekonominin boyutu da artış göstermektedir. Bu durum geleneksel ekonomiye göre dijitalleşen ekonomide tahsil edilemeyen vergi gelirleri miktarının ülkeler açısından göz ardı edilemeyecek bir noktaya ulaşmasına neden olmaktadır.

Genel olarak vergi idarelerinin dijital platform faaliyetleriyle ilgili karşılaştıkları zorluklar birkaç nedene dayanmaktadır. Birincisi, dijital platformlarda anlık olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin tespit edilmemesidir (Scarcella, 2020: 4). Bununla birlikte vergi idareleri, dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetleri tespit etse bile dijital platformlarda gerçekleştirilen işlemlere ilişkin dijital tedarik zincirinin uzun ve karmaşık olması, kullanıcıların kimliği, gerçek mükellefin tespiti, ödeme miktarı gibi vergilendirmeye ilgili bilgilere erişememelerine neden olmaktadır (OECD, 2019i). Bu bilgilere erişimle ilgili zorluklar, özellikle platformun yapılan işlemlerle ilgili gelir elde eden veya ürün tedarik eden kişilerle farklı ülkelerde bulunmaları durumunda artış göstermektedir. Bu durumda vergi idareleri sadece mükellefler tarafından kendilerine sunulan verilerle bağlı kalmaktadır. Diğer bir deyişle mükellefler yaptıkları işlemleri veya elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri durumunda idare bunlardan haberdar olabilmekte ve bu bilgilere erişim sağlayabilmektedir. Ancak özellikle dijital platformlarda işlem yapanların önemli bir kısmı düşük ve orta ölçekli işletmelerden veya vergiye tabi olmayan kişilerden oluşmaktadır. Vergiye tabi olmayan kişiler, genellikle platformlarda nispeten düşük tutarlı işlemlerde bulunan ve vergilendirmeye ilgili yükümlülükler konusunda çok fazla bilgiye sahip olmayan kişileri kapsamaktadır (OECD, 2018a; Scarcella, 2020: 4). Küçük ve orta ölçekli işletmeler, yapılan işlemlerle ilgili kullanıcıların yerini veya kimliklerine ilişkin vergilendirmeye ilgili bilgilere erişim sağlayabilmeleri için teknoloji yatırımları yapmaları gerekmektedir. Bununla birlikte yabancı bir ülkeden gelir elde etmeleri ya da yabancı bir ülkeye ürün tedarik etmeleri durumunda o ülkenin kurallarına uygun şekilde vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeleri için yerel danışmanlık hizmetlerinden yararlanma ihtiyaçları ortaya çıkmaktadır (Karakaya, 2021: 98). Dolayısıyla mükellefler tarafından bu bilgilerin vergi idarelerine bildirilebilmesi için mükelleflerin önemli düzeyde uyum maliyetlerine

katlanmalarını zorunlu kılmakta ve bu durum vergi idarelerinin sağlıklı verilere ulaşmasını zorlaştırmaktadır.

İkincisi, vergi idareleri, dijital platformlar aracılığıyla sınır ötesi ekonomik faaliyetlerde bulunan mükellefleri tespit etse dahi mükelleflerin özellikle de çok sayıda düşük hacimli işlem yapan mükelleflerin denetlenebilmesi için vergi idarelerinin önemli miktarda mali ve idari maliyetlere katlanmaları gerekmektedir. Bu durum denetimin uygulanmasını güçleştirmektedir. Üçüncüsü, dijital platformlar aracılığıyla aynı anda iç içe geçmiş birden fazla faaliyet bir arada gerçekleştirilebildiği için çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin KDV açısından istisna kapsamında olan mal ve hizmetlerle birlikte diğer mal ve hizmetler tedarik edildiğinde genellikle tüm tedarik istisna kapsamındaymış gibi işlem yapılabilir. Bu işlemlerden de genellikle vergi idareleri haberdar olamamaktadır. Dördüncüsü, vergi idareleri, özellikle sınır ötesi faaliyetlerden düşük gelir elde eden kişileri veya düşük değerli malların tedariklerini tahsilat maliyetleri nedeniyle vergi dışında tutmaktadır. Bununla birlikte dijital platformların kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte elde edilen gelirler veya düşük değerli malların ticaretinin boyutu artış göstermekte ve ülkelerin tahsilinden vazgeçtikleri vergi miktarı önemli boyutlara ulaşmaktadır. Bu durum hem ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına hem de yerel faaliyetlerde bulunan mükelleflerin haksız rekabete maruz kalmalarına yol açmaktadır (Scarcella, 2020: 4).

Dijital platformlarda yapılan faaliyetlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan zorluklara rağmen daha önce kayıt dışı olarak yürütülen faaliyetlerde dahil olmak üzere birçok faaliyet dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmekte ve platformlar her bir işleme ilişkin verileri detaylı bir şekilde kayıt altında tutmaktadır. Dolayısıyla eşler arasındaki işlemler de dahil olmak üzere daha önce kayıt dışı olan işlemler artık dijital platformlar aracılığıyla kaydedildiği için vergi makamlarının daha önce bildirilmemiş vergi matrahlarını izlemesi ve değerlendirmesi için yeni bir potansiyel ortaya çıkarmaktadır. Bu potansiyel, vergi idarelerine dijital ekonomik faaliyetlerin daha fazla görünürlüğü ve izlenebilirliği, daha önce kayıt dışı olan ekonomik faaliyetlerin kayıtlı ekonomiye entegre edilmesi ve daha etkin vergi tahsilatı ile vergi uyumu için önemli fırsatlar sunmaktadır (OECD, 2018a: 194-195; Deschâtres, 2023). Dijital platformların vergi idarelerine sunduğu

bu fırsatlar, dijital platformların doğası gereği ve iş yapış şekillerinin özelliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dijital platformların bu özellikleri, satışlarda kilit rol oynamaları, bir işlemle ilgili gerekli tüm verilere sahip olmaları ve teknolojik ve mali yapılarının vergilendirmeye ilgili sorumlulukları yerine getirebilecek kapasiteye sahip olmalarından oluşmaktadır (Karakaya, 2021: 99).

Dijital platformlar, kullanıcılar arasındaki işlemlerde kilit bir rol oynamaktadır. Dijital platformlar, kullanıcıları veya pazarın iki tarafını bir araya getiren bir aracı rolü üstlenmektedir. Bununla birlikte dijital platformlar, ağ etkisi nedeniyle Pazar güçlerini kolaylıkla bir başka platforma kaybetme tehlikesiyle karşı karşıyadır. Bu nedenle dijital platformlar sürekli olarak yenilik yapmakta ve kullanıcı sayılarını artırmaya yönelik itibar ve güven artırıcı mekanizmalar yoluyla kullanıcılarının memnuniyetini artırmaya çalışmaktadır. Bu doğrultuda dijital platformlar, aracılık işlevleri yanında yapılan bir işleme veya satışa ilişkin pazarın, ödemenin veya teslimatın şart ve koşullarını belirleme rolü de üstlenmektedir (Karakaya, 2021: 100). Pazarın ödemenin ve teslimatın şart ve koşulları ile fiyat, malların türü ve niteliği, ödeme düzenlemeleri, teslimat veya herhangi bir garanti gibi yapılan işlemle bağlantılı satıcı ile müşterinin hakları ve yükümlülükleri ifade edilmektedir. Ayrıca hem temel satıcının hem de müşterinin web sitesi/platformu kullanma koşullarını kapsamaktadır (EC, 2020: 19). Dolayısıyla dijital platformların, pazarın ödemenin ve teslimatın şart ve koşullarına belirleme imkanına sahip olması platformda işlem yapan kişilere vergilendirme işlemleriyle ilgili yol gösterme sorumluluğu rolü yüklemektedir. Bu sayede platformlar, mükelleflere sundukları vergilendirme ilgili hizmetler karşılığında gelir elde etme fırsatı da elde edebilmektedir.

Dijital platformların, platformda yapılan bir işleme ilişkin alıcı ve satıcıya veya kullanıcılara en yakın ve en sağlıklı verilere sahip olan taraf olduğu kabul edilmektedir. Bu durum dijital platformların pazarın, ödemenin ve teslimatın şart ve koşullarını belirlemesiyle yakından ilişkilidir (Karakaya, 2021: 100). Dijital platformlar, kullanıcılar arasındaki işlemleri kolaylaştırdığı için platformdaki gerçekleşen bir işlemin akışını anlamak ve yapılan işlemlerin vergiye tabi olup olmadığını değerlendirme konusunda gerekli tüm verilere sahiptir. Bu tür veriler, satıcının ve alıcının durumu, işlem tutarı ve müşterinin yeri veya satılan malların nakliye varış yeri gibi verilerden oluşmaktadır (Deschatres, 2023). Buna

karşılık dijital platformlar bu verilere sahip olmasalar bile platformda işlem yapmak isteyen kişilere işlem yapabilmeleri için vergilendirmeye ilgili belli verileri vermelerini zorunlu tutabilmektedir. Dolayısıyla da platformda yapılan bir işleme ilişkin verilere, platformun kendisi dışında hiç kimse kolay bir şekilde erişim sağlayamamaktadır (Lamensch ve Traversa, 2019: 8-9).

Dijital platformların teknolojik ve mali yapısı vergiye uyum için gerekli olan sorumlulukları yerine getirebilecek bir durumda olmasıdır (Karakaya, 2021: 101; OECD, 2017b: 26). Dijital platformlar esas itibarıyla veri ve teknolojiye yatırım yapmakta ve veri ve teknolojiyi aktif bir şekilde kullanarak eşler arası işlemleri kolaylaştırmaktadır. Ayrıca platform iş modelleri, teknoloji yoğun faaliyet gösterdikleri için pazar güçlerini kaybetmemek adına teknolojiye ve iş modellerindeki değişikliklere vergi idarelerine göre çok daha hızlı bir şekilde uyum sağlayabilmektedir. Platformların sahip oldukları bu özellikler nedeniyle birçok ülke dijital platformlara, platformda kolaylaştırdıkları işlemlere ilişkin çeşitli vergi sorumluluğu rolleri yüklemektedir. Bu sorumluluk türleri, bilgi verme ve tahsilat sorumluluğu gibi geleneksel sorumluluk rollerinin üzerinde mükelleflerin eğitilmesi ve iletişim sorumluluğu ile resmi iş birliği anlaşmaları yoluyla uyumsuz mükellefleri bildirmek gibi çeşitli sorumluluk türlerinden oluşmaktadır.

Bilgi verme sorumluluğu, dijital platformların kendi platformlarında yapılan her işlemi vergi idarelerine bildirmelerini zorunlu kılmaktadır. Vergi idareleri, platformda işlem yapan kişilerin, yaptıkları işlemleri vergi idaresine bildirmeseler bile vergi idarelerinin bu bilgileri elde edebileceğini bilmeleri durumunda yaptıkları işlemleri kendileri tarafından bildirilmesi konusunda bilgi verme sorumluluğunun güçlü bir teşvik sağlayacağını düşünmektedir. Bununla birlikte vergi idareleri, dijital platformlar tarafından sunulan verileri risk analiz yöntemleri yoluyla incelemekte ve uyumsuz mükellefleri tespit etmeyi amaçlamaktadır (OECD, 2018a: 198).

Tahsilat sorumluluğu, dijital platformların platformlarda yapılan işlemlere ilişkin vergilerin ödenmesinden tek başına ve/veya müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulmasıdır. Vergi idarelerinin dijital platformlara tahsilat sorumluluğu verme amacı ise dijital

platformlarda giderek artan sayıda vergilendirmeye ilgili bilgisi olmayan ya da düşük olan kişilere ilişkin vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yönetme, denetleme ve tahsil etme maliyetleri ve risklerinin azaltılmasıdır. Bununla birlikte dijital platformlar uluslararası ekonomik faaliyetlerin temel kolaylaştırıcı olduğu için ekonomik faaliyetlere ilişkin vergilerin etkili ve verimli bir şekilde tahsilini sağlamaktadır. Ayrıca mükellefler ve vergi idarelerinin uyum maliyetlerinin azalmasına da imkân tanımaktadır (OECD, 2019i: 25-26).

Mükelleflerin eğitilmesi ve iletişim sorumluluğu, dijital platformların mükelleflere vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmelerinde bilgi sağlayıcı bir rol üstlenmesini ifade etmektedir. Bu sorumluluğun getirilme amacı, özellikle uluslararası ekonomik faaliyetler söz konusu olduğunda mükelleflerin vergilendirmeye ilgili bilgilere vergi idarelerine oranla dijital platformlar aracılığıyla daha kolay erişebileceği düşüncesine dayanmaktadır. Bununla birlikte dijital platformların tek bir tıkla aynı anda çok sayıda mükellefle iletişim kurabilmesi ve bilgi sağlayabilmesi sayesinde vergi idarelerinin idari maliyetlerinin azalmasına katkı sağlaması da amaçlanmaktadır (OECD, 2018a: 198).

Resmi iş birliği anlaşmaları yoluyla sorumluluk, vergi idarelerinin dijital platformlarla iş birliği anlaşması yaparak vergi idarelerinin yürüttükleri işlemlerin birçoğunu dijital platformların kendi sistemleri içerisinde yürütmesi ve böylece vergi idarelerinin “aracıları” haline gelmesini ifade etmektedir. Bu sorumluluğa örnek olarak dijital platformların uyumsuz mükellefleri vergi idarelerine bildirmesi, platformdan dışlaması, vergi mükellefleri ve yükümlülüklerini tanımlaması gösterilebilir (OECD, 2020a: 12-13).

Dijital platformlara vergi sorumluluğu görevi yüklenirken platform iş modellerinin kullanıcılar arasındaki etkileşimleri kolaylaştırarak gelir elde ettikleri unutulmamalıdır. Aksi halde platforma yüklenecek aşırı sorumluluklar, platformun kendi faaliyetlerini yerine getirememesine ve bu tarz ağır sorumluluklar getiren ülkelerde faaliyette bulunmaktan kaçınmalarına neden olmaktadır (OECD, 2017b: 26-27). Bu nedenle platformlara ilişkin yasal düzenlemeler açık, net ve anlaşılır olmalı, getirilecek sorumlulukların platformların mali ve teknolojik kapasitelerini dikkate alacak şekilde güncellenmeli ve kayıt eşikleri buna göre belirlenmelidir.

3.2.2. Dijital Platformların Vergi Sorumluluğuna İlişkin OECD ve Avrupa Birliği Düzenlemeleri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları

Dijital platformların ekonomik faaliyetlerde kilit rol oynamaları nedeniyle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ve vergi tahsilat maliyetlerini düşürmesi gibi potansiyel faydalarının farkına varan OECD ve AB gibi uluslararası kurumlar, dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili dijital platformlara sorumluluk yüklenmesine ilişkin çeşitli önerilerde bulunmaktadır. Bu öneriler doğrultusunda da birçok ülke, dijital platformlara çeşitli vergi sorumlulukları yüklemeye başlamıştır. OECD ve AB önerilerinin ve çeşitli ülke düzenlemelerinin incelenmesi ile düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, dijital platformlara uygun vergi sorumluluğu yüklenmesine ilişkin önerilerde bulunulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde OECD ve AB önerileri ile Birleşik Krallık, Avustralya ve Türkiye’de dijital platformların vergi sorumlulukları incelenmiştir. Ancak konunun kapsamını sınırlandırmak amacıyla bu inceleme, sadece KDV açısından gerçekleştirilmiştir.

OECD

OECD tarafından aracılara KDV/GST sorumluluğu yüklenmesi 1998 yılında yapılan Ottawa Konferansıyla birlikte dile getirilmeye başlansa da somut olarak OECD tarafından gerçekleştirilen ilk çalışma, 2015 yılında “Dijital Ekonominin Vergi Zorluklarının Ele Alınması” başlıklı final raporuyla yapılmıştır. İlgili raporda sınır ötesi elektronik ticaretin artış gösterdiği bu nedenle özellikle nihai tüketicilere yapılan çevrimiçi satışlarda KDV/GST tahsilatının etkinliğini artırmaya yönelik ayrıntılı bir rehber sağlanmıştır. Bu kapsamda da özellikle sınır ötesi çevrimiçi satışlara ilişkin KDV/GST’nin etkin bir şekilde tahsil edilmesine yönelik mekanizmalarından biri olarak ülkelere dijital platformlara sorumluluk getirilmesi önerilmiştir. Aynı zamanda ilgili raporda OECD 9 No’lu Tüketim Vergileri Çalışma Grubuna (WP9) özellikle nihai tüketicilere yapılan çevrimiçi satışlarda KDV/GST tahsilatının etkinliğini artırmaya yönelik mekanizmalar üzerinde çalışmaya devam etmeleri tavsiye edilmiştir (OECD, 2015b: 148-149). Bunun üzerine WP9 2017 yılında “KDV/GST’nin Etkin Tahsilatına Yönelik Mekanizmalar” başlıklı raporu geliştirmiştir. Bu raporda WP9, dijital platformların tahsilat sürecine olası katılımının araştırılmasını talep etmiş, bu tür platformların çevrimiçi satışların oluşturulması, kolaylaştırılması ve/veya

yürütülmesindeki önemli rolleri göz önüne alındığında KDV/GST tahsilatının etkinliğini önemli ölçüde artırabileceğini kabul etmiştir (OECD, 2017b: 25-26). Bunun üzerine OECD, 2019 yılında KDV/GST'nin etkin ve verimli bir şekilde tahsil edilebilmesi için dijital platformların vergi sorumluluğuna ilişkin rehberlik sağlayan “Online Satışlarda KDV/GST'nin Toplanmasında Dijital Platformların Rolü” başlıklı raporu yayınlamıştır.

İlgili raporda paylaşım ve gig ekonomi platformları, diğer dijital platformlardan ayrı bir şekilde tutulmuş ve paylaşım ve gig ekonomi platformlarındaki faaliyetlere ilişkin KDV/GST'nin tahsil edilmesine ilişkin daha ayrıntılı çalışmalar yapılması teklif edilmiştir (OECD, 2019i: 6). Ardından da OECD sadece paylaşım ve gig ekonomi platformlarında gerçekleştirilen tedariklere ilişkin KDV/GST'nin tahsil edilmesi ve ödenmesine ilişkin paylaşım ve gig ekonomi platformların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesine yönelik rehberlik sağlamak adına 2021 yılında “Paylaşım ve Gig Ekonomisindeki Büyümenin KDV/GST Politikası ve İdaresi Üzerindeki Etkisi” başlıklı raporu yayınlamıştır. Böylece OECD tarafından 2019 yılında yayınlanan “Online Satışlarda KDV/GST'nin Toplanmasında Dijital Platformların Rolü” ve 2021 yılında “Paylaşım ve Gig Ekonomisindeki Büyümenin KDV/GST Politikası ve İdaresi Üzerindeki Etkisi” başlıklı raporlar, vergi idarelerinin dijital platformlara KDV/GST sorumluluğu getirirken izlemeleri gereken önemli bir yol haritası sunmaktadır (OECD, 2021d). İlgili raporlarda dijital platformlar aracılığıyla yapılan tedariklerde KDV'nin tahsil edilmesine ilişkin ülkelere önerilen vergi sorumluluk türlerine ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmektedir:

- Tam KDV Sorumluluğu

Tam KDV sorumluluğu rejimi kapsamında dijital platformlar, kanunen tedarikçi olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda dijital platformlar, kendi platformları aracılığıyla yapılan tüm çevrimiçi satışlara ilişkin KDV'leri her bir ülkenin KDV mevzuatına uygun olarak hesaplanması, tahsil edilmesi ve ödenmesi ile bunlarla ilgili tüm şekli ödevlerin yerine getirilmesinden tek başına ve tamamen sorumludur. Dijital platformların sorumluluğu, sadece KDV'yle ilgili yükümlülükleriyle sınırlıdır. Tam sorumluluk rejiminde dijital platformun, tedariki tedarikçiden satın aldığı daha sonra nihai müşteriye sattığı varsayılmakta ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için tedarikçi KDV'den muaf

tutulmaktadır. Bununla birlikte bu tedariklerin her biri gerekli belgelendirme ve raporlama yükümlölüklerine tabi tutulmaktadır.

OECD, ölkelere tam sorumluluk rejimi kapsamına hangi dijital platformları dahil edeceklerine karar verirken dijital platformların tam sorumluluk rejiminin gerektirdiği yükümlölükleri yerine getirebilecek mali ve teknolojik yapıya sahip olup olmadıklarını dikkate almalarını tavsiye etmektedir. Aksi takdirde dijital platformlara orantısız bir sorumluluk yüklenmiş olacağını belirtmektedir. Bu nedenle dijital platformların sorumluluklarını yerine getiremeyeceğini ve ilgili ölkede ekonomik faaliyette bulunmaktan vazgeçebileceğini vurgulamaktadır. OECD tarafından dijital platformların aşığıda yer alan kriterlere sahip olması durumunda tam sorumluluk rejiminin gerektirdiği yükümlölükleri yerine getirebileceği kabul edilmektedir. Bu kriterler;

- Dijital platformların KDV'yi doğru miktarda tahsil edebilmek için yeterli ve doğru bilgiye sahip olması veya bu bilgilere erişebilecek durumda olması ve
- Dijital platformların tedarik üzerindeki KDV'yi tahsil etme imkanına sahip olmasıdır.

Tam sorumluluk rejimini uygulamayı düşünen ölkelere, bu iki temel kriteri göz önünde bulundurarak tam sorumluluk rejiminin kapsamına giren dijital platformlara ilişkin bir rehber hazırlamaları tavsiye edilmektedir. Bu rehberlerde tam sorumluluk rejimi kapsamına giren dijital platformları belirlemeye yönelik ayrıntılı kriterlere yer verilmesi öngörülmektedir. Böylece hem idare hem de dijital platformlar açısından kesinlik sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak rehberlerde yer alan kriterlerin teknolojiadaki değişiklikler dikkate alınarak güncel tutulması önem arz etmektedir. Aksi takdirde mali ve teknolojik yönden gelişmiş platformlar sorumluluk kapsamı dışında tutulurken daha zayıf konumda olan dijital platformlara tam KDV sorumluluğu yüklenebilmektedir. Bununla birlikte benzer durumdaki bir platforma sorumluluk yüklenirken diğer bir platform sorumluluk dışında tutularak platformlar arasında rekabet eşitsizliğine ve tam sorumluluk rejiminden beklenen yararların elde edilememesine neden olunabilmektedir.

Tam sorumluluk rejiminin kapsamı belirlenirken yukarıdaki iki temel kriter yanında ülkeler tarafından dikkate alınması gereken başka konularda bulunmaktadır. Bu konular, ülkelerin tam sorumluluk kapsamını belirlerken yerli ve yabancı platformlar, yerli ve yabancı tedarikçiler, dijital ürünler ve fiziksel mallar açısından bir ayırım gözetip gözetmedikleri ile ilgilidir. *Yerli-yabancı platformlar açısından;* tam sorumluluk rejiminin uygulanmasında platformun vergilendirme yetkisine sahip bir ülkede bulunup bulunmamasının önemi bulunmamaktadır. Ancak vergilendirme yetkisine sahip ülkede yerleşik olmayan platformların tam sorumluluk rejimine uyum göstermelerinin daha zor olacağı ve bu nedenle vergi idarelerinin yabancı dijital platformların uyumsuzluk risklerini azaltacak tedbirler almaları tavsiye edilmektedir. *Yerli-yabancı tedarikçiler açısından;* vergilendirme yetkisine sahip ülkenin vergi idaresinin dijital platformda işlem yapan çok sayıda yabancı tedarikçinin faaliyetlerini takip etmesi ve KDV'ye uyum göstermelerini sağlaması yerli tedarikçilere göre daha zordur. Bu nedenle dijital platformların tam sorumluluk rejiminin kapsamının yabancı tedarikçilerle sınırlandırılması düşünülebilmektedir. Ancak sorumluluk kapsamının sadece yabancı tedarikçilerle sınırlandırılması dijital platformlar açısından yerli yabancı tedarikçileri ayırt etme zorluğu ve vergi idareleri açısından da denetim zorluklarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla yerli yabancı ayırımı yapılmaksızın dijital platformların platformda gerçekleşen tüm işlemlerden sorumlu olması tavsiye edilmektedir. *Dijital ürünler-fiziki mallar açısından;* böyle bir ayırma gidilmesinin nedeni, vergi gelirlerinin tahsilatı yüksek riskli olduğu hizmetler ya da mallara öncelik verilmesiyle ilgilidir. Ancak ilgili raporda OECD, her türlü mal ve hizmet için dijital platformların sorumluluk rejiminin etkili sonuçlar vereceğini belirtmektedir. Bu kapsamda özellikle paylaşım ve gig ekonomik faaliyetleri ile düşük değerli mallara ilişkin KDV tahsilatında dijital platformlara sorumluluk yüklenmesi önerilmektedir. Bu alanlarda dijital platformların sorumluluklarına ilişkin açıklayıcı bir rehber sunulması, sorumluluk rejiminin başarısı açısından önemli bir araç olarak görülmektedir.

Dijital platformların tam KDV sorumluluğu kapsamında KDV tutarını zamanında ve doğru bir şekilde tespit edebilmesi ve dolayısıyla KDV'nin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için gerekli bilgilere sahip olması gerekmektedir. OECD'ye göre dijital platformların KDV'yi doğru bir şekilde hesaplayabilmeleri için gerekli temel bilgiler; müşterinin statüsü, tedarikin niteliği, vergilendirme yerini ve/veya geçerli KDV tahsilat

rejimini belirleyen unsurlar, KDV/GST kaydı ve/veya tahsilat amaçları için KDV/GST muafiyet eşiği, tedarikin değeri ve geçerli KDV/GST oranı ve vergilendirme noktasından oluşmaktadır.

Dijital platformlar sorumlulukları ve uyum süreçleriyle ilgili güncel bilgilere erişim sağlamaları ve vergilendirme yetkisine sahip ülkedeki sorumluluklarını zamanında yerine getirebilmeleri için vergi idareleri tarafından dijital platformlara gerekli desteğin sağlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi idarelerine kayıt ve uyum için gerekli tüm bilgilerin yanı sıra yabancı dijital platformların vergi tespitlerini yapmak için ihtiyaç duyabilecekleri ilgili ve güncel bilgileri çevrimiçi sunmaları tavsiye edilmektedir. Bununla birlikte dijital platformların KDV'nin hesaplanmasına esas teşkil eden bilgilerin doğruluğunun sağlanması için gerekli tedbirleri alması beklenmektedir. Dijital platformlar, KDV'nin hesaplanmasına esas teşkil eden bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini güvence altına almak amacıyla makul bir çaba sarf ettiklerini kanıtlamaları halinde yanlış veya eksik bilgilerden yola çıkarak hatalı hesaplanan KDV tutarından dijital platformların sorumlu tutulmamasına yönelik bir mekanizma uygulanması önerilmektedir.

- Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Müşterek ve müteselsil sorumluluk, tedarikçilerin, dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirdikleri satışlara ilişkin olarak KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu olmalarına rağmen dijital platformların KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediikleri durumlarda dijital platformların, tedarikçiyle birlikte ödenmeyen KDV'den müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasını ifade etmektedir. OECD tarafından müşterek ve müteselsil sorumluluk yaklaşımı, dijital platformların kendi platformlarında gerçekleşen işlemlere ilişkin herhangi bir KDV sorumluluğu bulunmadığı durumlarda uygulanması önerilmektedir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk, iki farklı yöntemle uygulanması tavsiye edilmektedir. Aynı zamanda OECD bu iki yönteminin birlikte de uygulanabileceğini belirtmektedir. Birinci yöntemde vergi idareleri, dijital platformda faaliyet gösteren bir veya

birden fazla tedarikçinin KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediğini tespit etmekte ve bu tedarikçilerin işlemlerine ilişkin KDV'nin güvence altına alınması için dijital platformlara belli bir süre tanıyarak gerekli önlemleri almalarını istemektedir. Dijital platformlar vergi idareleri tarafından yapılan uyarılar doğrultusunda ya tedarikçilerin KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaları ya da bu tedarikçileri platformundan çıkarmaları gerekmektedir. Aksi halde dijital platformlar kendilerine tanınan süre içerisinde gerekli önlemleri almazlarsa tedarikçiler tarafından gelecekte yapılacak işlemlere ilişkin ödenmeyen KDV'den müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu yöntemin etkin bir şekilde işleyebilmesi için tedarikçilerin platformda birden fazla kimlikle satış yapma ihtimalleri nedeniyle bu kimliklerin tamamının vergi idaresi tarafından dijital platforma bildirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte aynı tedarikçi birden fazla platformda işlem yapıyorsa tüm platformlara gerekli bilgilerin sağlanması önem arz etmektedir.

İkinci yöntemde dijital platformlar, tedarikçilerin kendi platformları üzerinden gerçekleştirdikleri faaliyetlerine ilişkin KDV kayıt sistemine kaydolmaları gerektiği halde kaydolmadığı konusunda makul bir bilgiye sahip olmaları gerektiğinde dijital platformlar tedarikçinin geçmişte ödemediği KDV'den müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması öngörülmektedir. Bu yöntemde dijital platformlardan tedarikçilerin platformda işlem yapmadan önce KDV kayıt numaralarını isteyip ve bu numaraların geçerli olup olmadığının kontrol etmeleri beklenmektedir. Ancak dijital platformların bu kontrolü gerçekleştirebilmeleri için yasal ve teknik araçlara sahip olmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda dijital platformların anında ulaşabileceği ve tedarikçilerin kimliklerini doğrulayabileceği bir vergi idaresi sistemin kurulması, bu yöntemin başarısı açısından önem arz etmektedir. Bununla birlikte dijital platformlar, tedarikçilere ilişkin gerekli kontrolleri yapıp tedarikçileri platformdan çıkarmaları ya da ilgili tedarikçileri vergi idaresine bildirmeleri durumunda sorumluluktan kaçınabilecektir.

- Bilgi Paylaşma Sorumluluğu

Bilgi paylaşma sorumluluğu, dijital platformların, gelir idarelerine KDV'nin etkili ve verimli tahsilatı için gerekli bilgileri düzenli olarak, kendiliğinden ya da talep üzerine sağlamasını ifade etmektedir. Bilgi paylaşma sorumluluğu, dijital platformların KDV'nin

tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu olup olmadığına bakılmaksızın kanunen verilmektedir. Bununla birlikte bilgi paylaşma sorumluluğunun kapsamı dijital platformlara bir tek bilgi verme sorumluluğu getirilmesi ile bilgi paylaşma sorumluluğunun diğer sorumluluk türlerini tamamlamak üzere getirilmesine göre değişiklik göstermektedir. Bu doğrultuda dijital platformların bir tek bilgi paylaşma sorumluluğu varsa bu durumda KDV'ye uyum sağlanabilmesi için gerekli bilgilere erişimi olan tüm dijital platformların sorumluluk kapsamına alınmasını önerilmektedir. Ancak bilgi paylaşma sorumluluğu, diğer sorumluluk türleriyle birlikte uygulanması durumunda bu sorumluluğunun, diğer sorumluluk türleri kapsamında olmayan dijital platformlarla sınırlandırılmasının makul ve orantılı olacağı belirtilmektedir.

Dijital platformlar doğaları gereği çok sayıda veri toplama kapasitesine sahiptir. Dolayısıyla OECD, ülkelerin dijital platformlardan istenebilecek bilgilerin kapsamını belirlerken vergi idareleri tarafından KDV'nin etkin ve verimli tahsilatı için hangi verilere ihtiyaç duyduklarını ve KDV tahsilatını desteklemek için toplanan verileri işlemek için insan ve teknik kaynaklara sahip olup olmadıklarını değerlendirmelerini önermektedir. Aynı zamanda dijital platformların ticari faaliyetleriyle ilgili olağan işlemlerini yürüttükleri sırada elde ettikleri verileri istemelerini tavsiye etmektedir. Bu kapsamda dijital platformlar tarafından raporlanacak olası bilgiler; tedarikin niteliği, tedarik tarihi, tedarikin değeri, vergi kimlik numarası (uygunsa) dahil olmak üzere tedarikçinin kimliği, KDV/GST tutarı ve oranı, varsa nakliye acentesi, adresi ve depo, müşteri konumu, müşteri konumunu belirlemek için kullanılan bilgiler, ödeme hizmeti sağlayıcısı ve müşteriye düzenlenen bir fatura veya başka bir belgeden oluşmaktadır.

Vergi idarelerinin dijital platformlar tarafından sağlanan bu verileri en iyi şekilde nasıl kullanabileceklerini, özellikle de uyumsuzluğu hedeflemek için bir araç olarak gelişmiş risk analizi için nasıl kullanabileceklerini düşünmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda OECD, vergi idarelerinin sahip oldukları araçlar sayesinde toplanan verileri etkin bir şekilde kullanarak çevrimiçi ticaret kapsamında KDV'ye uyumu artırabileceği sonucuna ulaşıyorsa dijital platformlar için bilgi paylaşma sorumluluğu getirilmesini tavsiye etmektedir.

Bilgi paylaşma sorumluluğu, dijital platformların gerçekleştirdikleri işlemlere bağlı olarak düzenli veya talep üzerine bilgi verilmesi şeklinde uygulanmaktadır. *Sürekli bilgi verme sorumluluğunda*; dijital platformların, kendi platformu üzerinden gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgileri sistematik ve periyodik olarak vergilendirme yetkisine sahip vergi idarelerine sağlaması gerekmektedir. Hangi bilgilerin isteneceğine ve bilgilerin raporlanmasına ilişkin formata vergilendirme yetkisine sahip ülke tarafından karar verilecektir. Ülkeler, sistematik bilgi paylaşma sorumluluğunu belli değerin üzerindeki tedariklerle sınırlayabileceği gibi belli satışlarla ya da yurt içi veya yurt dışı tedariklerle de sınırlayabilir. Bununla birlikte verilerin kullanım amaçları doğrultusunda sistematik bilginin sağlanmasına ilişkin ibraz süreleri belirlenebilir. *Talep üzerine bilgi verme sorumluluğu*; dijital platformların kendi platformları üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin kayıtlarını tutmalarını ve bu bilgilerin talep edilmesi halinde sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda da vergi idareleri, dijital platformlardan belli bir tedarikçiye ilişkin bilgileri talep edebileceği gibi belli bir işleme ilişkin olarak da bilgi talep edebilir.

- Tedarikçilerin Eğitilmesi ve İletişim Sorumluluğu

Dijital platformların eğitim ve iletişim sorumluluğu, kendi platformlarında faaliyet gösteren tedarikçilere KDV ile ilgili ödevleri hakkında doğru ve zamanında bilgi sağlamak için iletişim kanalı olarak hizmet vermesiyle ilgilidir. Yabancı tedarikçiler, dijital platformlar aracılığıyla birçok ülkede faaliyet gösterdikleri için vergilendirme yetkisine sahip ülkede belli bir mal veya hizmetle ilgili KDV oranı, kayıt tutma, raporlama gibi yükümlülükleri hakkında yeterince bilgi sahibi olamayabilir. Bu nedenle yabancı tedarikçilerin KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu anda gelir idareleriyle iletişim kurarak bilgi edinebilmesi, yabancı tedarikçilerin vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerine uyum göstermesi açısından önem arz etmektedir. Vergi idareleri tarafından yabancı tedarikçilere yönelik kolay erişilebilir ve kolay anlaşılabilir kılavuzlar yayınlanması, özellikle KDV tahsilatı açısından basitleştirilmiş kayıt ve uyum mekanizmaları uygulayan ülkelerde yabancı tedarikçilerin uyum düzeylerine fayda sağlaması beklenmektedir. Bununla birlikte yabancı tedarikçilerin bu kılavuzlara veya bilgilere tek yerden ulaşması, iletişimin etkinliğini artırdığı gibi vergi idarelerinin kılavuzları güncellemelerini de kolaylaştıracaktır. Ancak vergi idarelerinin dünyanın dört bir yanında çok sayıdaki tedarikçiye doğrudan ulaşarak yükümlülüklerine ilişkin bilgileri sağlamak ve

bu bilgileri güncel ve erişilebilir tutmak için gerekli teknolojik kapasiteden yoksun oldukları kabul edilmektedir.

Tedarikçiler, küresel piyasalara erişmek için dijital platformları kullandıkları göz önüne alındığında vergi idareleri için dijital platformları, tedarikçilere KDV ile ilgili yükümlülükleri hakkında doğru ve zamanında bilgi sağlamak için iletişim aracı olarak kullanma potansiyeli ortaya çıkmıştır. Nitekim dijital platformlar, kendi platformlarında işlem yapan tedarikçilerle doğrudan etkileşime geçebilme imkanına sahiptir. Aynı zamanda dijital platformlar, tedarik zinciri boyunca tedarikçilerle tek temas noktasıdır. Dolayısıyla dijital platformların, kendi platformları üzerinden satış yapan çok sayıda tedarikçiyle iletişim kurma kapasitesi, vergi makamlarına, bu tedarikçilerin KDV yükümlülüklerine ilişkin bilgilerin yayılması için bu platformları kullanma konusunda önemli bir fırsat sunmaktadır. Dijital platformların bu eğitim sorumluluklarının kapsamına; vergilendirmeye ilgili kılavuzların yayınlanması, ilgili kurallarda bir değişiklik meydana gelmesi durumunda bu değişikliklerin anında bildirilmesi, web seminerlerinin düzenlenmesi, bir sorunla karşılaşıldığında platform aracılığıyla gelir idarelerinden tavsiye alınması gibi konular girmektedir. Dolayısıyla dijital platformların eğitim sorumluluğu, gelir idarelerinin mükellefleri bilgilendirme sorumluluğunun yerini almaktan ziyade bu sorumluluğu tamamlamak üzere tasarlanmıştır. Ayrıca OECD, ülkelere dijital platformlara eğitim sorumluluğu getirmeleri durumunda aşağıdaki hususları dikkate almalarını tavsiye etmektedir.

- Platformlar, tedarikçilerle iletişimlerinde gelir idareleri tarafından kendilerine sağlanan bilgilere güvenebilmeli,
- Sağlanan bilgiler, ilgili yükümlülükler bakımından açık ve güncel olmalı,
- Bu bilgilerdeki herhangi bir değişiklik, vergi makamları tarafından platforma zamanında iletilmeli ve platform da tedarikçilerini derhal bilgilendirmeli,
- Vergi makamlarının tedarikçilerden gelen soruları ele alma konusunda platformlarla birlikte çalışma fırsatı var olmalı, vergi makamlarının bu bağlamda platformlarla proaktif bir şekilde etkileşime girmeleri teşvik edilmelidir.

- Resmi İş birliği Anlaşmaları

OECD tarafından önerilen bir diğer yaklaşım, dijital platformlarla iş birliğine dayalı uyum anlaşmaları yapılmasıdır. Bu anlaşmalar genellikle çok yönlü olarak uygulanmakta ve dijital platformlara aynı anda birden fazla sorumluluk rolü verilmektedir. Resmi işbirliği anlaşmaları açısından dijital platformların sorumluluklarının kapsamı; dijital platform tarafından talep üzerine veya sürekli bilgi paylaşımını, tedarikçilerin eğitimini, vergi idarelerini şüpheli uyumsuzluk veya dolandırıcılık konusunda uarmayı, uyumsuz tedarikçileri platformdan çıkarmayı, bir platformun sağlayıcıların vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini ihlal ettiğini tespit etmeleri durumunda bir vergi makamının bildirimlerine hızlı bir şekilde yanıt vermeyi içermektedir.

OECD tarafından resmi iş birliği anlaşmaları kapsamında dijital platformlara sorumluluk verilmesi özellikle vergi tahsilatı açısından dijital platformlara bir sorumluluk yüklenmediği durumlarda tavsiye edilmektedir. Diğer bir deyişle dijital platformlara maddi bir sorumluluk yüklenmediği durumlarda resmi iş birliği anlaşmaları kapsamında dijital platformlara birtakım sorumluluklar yüklenmesinin faydalı olabileceği ileri sürülmektedir. Bununla birlikte dijital platformların, yabancı tedarikçilere ilişkin verginin hesaplanması ve ödenmesinden sorumlu tutulup yerli tedarikçilerin işlemlerinden sorumlu tutulmadıkları durumlarda resmi iş birliği anlaşmalarının faydalı olacağı belirtilmektedir. Aynı zamanda resmi iş birliği anlaşmaları, dijital platformlara tam KDV yükümlülüğü getirilmeden önceki aşama olarak da düşünülebilir. Çünkü tam KDV sorumluluğu, yürürlüğe konulmadan önce belli bir uygulama öncesi dönem geçirilmesi gerektiği için iş birliği anlaşmalarının tam KDV yükümlülüğüne kısa vadede alışılması açısından önemli bir sorumluluk rejimi olduğu belirtilmiştir.

Avrupa Birliği

AB’de ilk olarak 2015 yılında dijital platformlara, platformları aracılığıyla gerçekleştirdikleri elektronik hizmet tedariklerine ilişkin tam KDV sorumluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeyi takiben 2021 yılında KDV E-Ticaret paketindeki köklü değişikliklerle birlikte dijital platformların, platformları aracılığıyla gerçekleştirilen belli

mal tedariklerine ilişkin KDV'nin tahsil edilmesinden sorumlu olması öngörülmüştür. Ayrıca elektronik hizmetler ve belli mal tedariklerine ilişkin KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulan dijital platformlara sorumlu oldukları işlemlerin kayıtlarını tutma, saklama ve istenildiğinde bildirme sorumluluğu getirilmiştir. Bununla birlikte 2022 yılında Avrupa Komisyonu tarafından “Dijital Çağda KDV” (ViDA) paketiyle birlikte yolcu taşımacılığı ve kısa süreli konaklama tedariklerini kolaylaştıran platformların bu tedariklere ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulması önerilmiştir (Merkx, 2023a: 136-137). Avrupa Komisyonu’nun bu önerisi 5 Kasım 2024’te Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiştir (Scoppio, 2024). AB’de benimsenen çözüm, OECD tarafından “tam KDV/GST sorumluluk rejimi” olarak adlandırılan ve dijital platformlara sorumluluk yüklemeye yönelik olası rejimlerden biri olarak değerlendirilen çözüme karşılık gelmektedir. Bu düzenlemelerin temel politika hedefi, vergi makamlarının KDV'yi yönetme, denetleme ve tahsil etme maliyetlerini ve risklerini azaltmaktır. Dijital platformlara KDV tahsilat sorumluluğu yüklenerek KDV kayıp ve kaçığının azaltılması, tedarikçiler, vergi idareleri ve tüketiciler için idari yükü azaltırken aynı zamanda KDV'nin etkili ve verimli bir şekilde tahsil edilmesi amaçlanmaktadır (Papis Almansa, 2019: 217).

- Dijital Platformların Elektronik Hizmet Tedariklerine İlişkin Tam KDV Sorumluluğu

Elektronik hizmet tedariklerine ilişkin dijital platformların sorumluluğu, 2015 yılında AB KDV direktifinin 28. maddesindeki “*varsayılan tedarikçi*” hükmünün uygulanmasına yönelik KDV Uygulama Yönetmeliği’nin 9a maddesiyle düzenlenen elektronik hizmetlerle ilgili KDV’nin tahsil edilmesi ve ödenmesiyle ilgilidir. Bu düzenlemede “*elektronik olarak tedarik edilen hizmetlerin bir telekomünikasyon ağı, bir arayüz veya uygulamalar için bir pazar yeri gibi bir portal aracılığıyla tedarik edildiği durumlarda bu tedarikte yer alan dijital platformların, söz konusu sağlayıcı dijital platform tarafından açıkça tedarikçi olarak belirtilmediği ve bu durum taraflar arasındaki sözleşme düzenlemelerine yansıtılmadığı sürece kendi adına ancak bu hizmetlerin sağlayıcısı adına hareket ettiğinin varsayılması*” öngörülmektedir. Dolayısıyla dijital platformlar aracılığıyla elektronik olarak tedarik edilen hizmetlerde dijital platformların kendi adına ancak tedarikçi hesabına hareket ettiği kabul edilmektedir.

Dijital platformlar aracılığıyla bir hizmet tedarik edilmesi halinde bu tedarike ilişkin olarak iki ayrı işlemin gerçekleştiği varsayılacaktır. Birinci işlem, sağlayıcı ile platform arasında işletmeden işletmeye (B2B), ikinci işlem ise platform ile nihai tüketici arasında işletmeden tüketiciye (B2C) tedarik şeklinde gerçekleştiği kabul edilecektir (Lamensch ve Traversa, 2019: 7). İlgili düzenleme kapsamına elektronik hizmetlerin tedarikini kolaylaştıran tüm platformların girdiği belirtilmekle birlikte dijital platformlar tarafından müşterilerle yapılan tedarikle ilgili sözleşme ve faturalarda sağlayıcının tedarikçi olarak açıkça belirtildiği durumlarda tedarike ilişkin KDV ödenmesinden dijital platformlar yerine gerçek tedarikçi sorumlu tutulacaktır. Ancak elektronik olarak tedarik edilen hizmetlere ilişkin dijital platformlar, müşterilerden ücret tahsil etmesi veya hizmetlerin teslimine izin vermesi veya tedarikin genel hüküm ve koşullarını belirlemesi halinde sağlayıcıyı hizmetin tedarikçisi olarak belirlemesine izin verilmemekte ve KDV'nin tahsil edilmesi ile ödenmesinden dijital platformların sorumlu tutulmaya devam edilmektedir (AB 282/2011 No'lu KDV Uygulama Yönetmeliği m. 9a).

- Dijital Platformların Belli Mal Tedariklerine İlişkin Tam KDV Sorumluluğu

AB'de 2021 yılında yürürlüğe konulan E-Ticaret ile ilgili KDV düzenlemesiyle birlikte dijital platformlar, platformları aracılığıyla kolaylaştırdıkları belli mal tedariklerine ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulmuştur. Dijital platformlar her türlü malların tedariklerine ilişkin KDV'den sorumlu olmayıp kolaylaştırdıkları belli malların tedariklerine ilişkin KDV'den sorumlu tutulmuştur. Dijital platformların sorumluluğu kapsamına giren belli mal tedariklerine ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir (AB 2006/112/EC No'lu KDV Direktifi, m. 14a):

- Bir platformun, tedarikçinin nerede kurulu olduğuna bakılmaksızın, üçüncü ülkelerden veya üçüncü bölgelerden gelen ve gerçek değeri 150 Avro'yu aşmayan malların uzaktan satışını kolaylaştırması ve
- Bir platformun, AB dışında yerleşik tedarikçiler tarafından nihai tüketicilere topluluk içi mesafeli mal satışlarını ve yerel tedarikleri kolaylaştırmasıdır.

Dijital platformlar, yukarıda yer alan belli mal tedariklerine ilişkin işlemleri kolaylaştırması durumunda KDV açısından “varsayılan tedarikçi” olarak kabul edilmekte ve bu doğrultuda tedarikçiden malı satın aldığı ve nihai tüketiciye sattığı varsayılmaktadır. Bu durum, dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen bir tedarik işleminin KDV açısından iki ayrı işlem olarak kabul edilmesine neden olmaktadır. Birinci işlem, dijital platformların temel tedarikçiden nakliye olmadan (B2B) malı satın almasıdır. İkinci işlem ise dijital platformların nihai müşteriye (B2C) nakliye dahil mal satmasıdır. Dolayısıyla dijital platformların “varsayılan tedarikçi” olarak kabul edilmesinin sonucu, KDV açısından dijital platformların malların gerçek tedarikçisiymiş gibi ele alınması ve KDV’nin ödenmesinden sorumlu tutulmasıdır (EC, 2020: 13).

Varsayılan tedarikçi olarak belli mal tedariklerine ilişkin KDV’nin ödenmesinden dijital platformların sorumlu tutulabilmesi için dijital platformların belli mal tedariklerini “kolaylaştırması” gerekmektedir. Kolaylaştırma terimiyle genel olarak tedarikçi ve müşterinin dijital platform aracılığıyla etkileşim kurması, mal tedarik etmesi, ödeme yapması veya tedarikin gerçekleştirilmesi kastedilmektedir. Bununla birlikte AB KDV Uygulama Tebliğinin 5b maddesinde kolaylaştırma kabul edilmeyecek haller şu şekilde belirtilmiştir. Dijital platformların;

- Doğrudan veya dolaylı olarak mal tedarikinin yapıldığı genel şartları belirlememesi,
- Doğrudan veya dolaylı olarak yapılan ödeme sürecine dahil olmaması ve
- Doğrudan veya dolaylı olarak malların siparişine veya teslimine dahil olmamasıdır.

Yukarıda yer alan hallerin mal tedarikini kolaylaştırmadığının kabul edilebilmesi için tüm koşulların aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi halde biri dahi gerçekleşmezse dijital platformların mal tedariklerini kolaylaştırdığı kabul edilmektedir. Nitekim dijital platformların mal tedariklerini “kolaylaştırması” hükmünün geniş yorumlanması tavsiye edilmektedir. Bu açıdan AB’de elektronik hizmetlere ilişkin dijital platformların sorumluluğu belli mal tedariklerine ilişkin dijital platformların sorumluluğuna göre daha geniş kapsamlı tutulmuştur (Jetten, 2021:16). Bununla birlikte dijital platformların belli mal tedariklerine ilişkin ödemelerin işlenmesi veya malların listelenmesi veya reklamının

yapılması" veya tedarikte başka herhangi bir müdahalede bulunmaksızın müşterilerin malların satışa sunulduğu diğer elektronik arayüzlere yönlendirilmesi veya aktarılması faaliyetleri gerçekleştirmesi halinde varsayılan tedarikçi hükmü kapsamı dışında tutulmaktadır.

Dijital platformlar, yapılan tedarikle ilgili doğru miktarda KDV'nin hesaplanması ve ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Dijital platformlar yapılan işlemlerle ilgili KDV'yi doğru miktarda hesaplayabilmek için tedarikçi ve/veya müşteriden elde ettiği bilgiler doğrultusunda hareket etmektedir. Çünkü müşteri veya tedarikçiler tarafından platforma sunulan bilgiler eksik veya hatalı ya da yanlış olabilmektedir (Janssen, 2021: 232). Platforma sunulan bilgilerin hatalı olması durumunda AB KDV Uygulama Tebliği'nde platformun söz konusu bilginin eksik veya hatalı olduğunu bilmediğini veya bilemeyeceğini kanıtlayabildiği takdirde ek KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmayacağı belirtilmiştir. Bu doğrultuda dijital platformlar, tedarikçinin ve müşterinin statüsünü takip etmeli ve yeterli bilgilere erişebilmesi için gerekli önlemleri almalıdır. KDV Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere müşteri tarafından KDV numarası verilir verilmediğinin kontrolü yapılmalıdır. Müşteri ile ilgili olarak müşteri tarafından KDV numarası veya karşılaştırılabilir bir vergi numarası verilmemişse platformun aksi yönde kanıtları olmadığı sürece müşterinin özel bir müşteri olduğunu varsayabilir. Tedarikçi açısından da dijital platform tedarikçi ile olan ticari ilişkisinde gerekli bilgileri talep etmelidir. Tedarikçi, bilgi sağlamak için yapılan anlaşmalara sürekli olarak aykırı davranması durumunda dijital platformda tedarikçiyi bilgilendirmek veya platformundan dışlamak gibi gerekli önlemleri almalıdır. Dijital platformların bu önlemleri alması durumunda ek KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmayacaktır (EC, 2020: 22-23).

- Kısa Süreli Konaklama ve Yolcu Taşımacılığı Hizmetlerinde Dijital Platformların Sorumluluğu

2022 yılında Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ViDA teklifinin kabul edilmesiyle birlikte paylaşım ekonomisi platformları kolaylaştırdıkları tedariklere ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte yapılan düzenleme paylaşım ekonomisi platformlarında gerçekleştirilen her türlü faaliyetleri

kapsamamaktadır. Düzenleme kapsamına sadece dijital platformlar tarafından kolaylaştırılan 30 günü geçmeyecek şekilde konaklama faaliyetleri ve karayolu ile yolcu taşımacılığı faaliyetleri girmektedir. Bu düzenlemeye göre dijital platformlar aracılığıyla ilgili faaliyetlerin gerçek tedarikçileri, platforma KDV kimlik numaralarını bildirmemesi veya KDV'yi kendilerinin ödeyeceğini açıkça belirtmemeleri durumunda ilgili tedarike ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden dijital platformlar sorumlu tutulmuştur. Bu kapsamda dijital platformların kısa süreli konaklama faaliyetleri (en fazla 30 gün) ve karayolu ile yolcu taşımacılığı faaliyetlerini kolaylaştırmaları durumunda dijital platformların gerçek tedarikçiden bu hizmetleri aldığı ve bu faaliyetlerinin tüketicisine tedarik ettiği kabul edilmektedir (Council of European Union, 2024b).

- Dijital Platformların Kayıt Tutma ve Raporlama Sorumluluğu

Dijital platformlar hem belli mal tedariklerine hem de elektronik hizmetler ile kısa süreli konaklama ve karayolu ile yolcu taşımacılığı faaliyetlerine ilişkin varsayılan tedarikçi olarak kabul edilmesi nedeniyle müşteriye yapılan tedariklere ilişkin gerçek tedarikçinin KDV ile ilgili hak ve sorumluluklarını devralmaktadır. Dolayısıyla gerçek tedarikçiler, tedariklerine ilişkin nasıl kayıt tutuyorlarsa dijital tedarikçilerde varsayılan tedarikçi kapsamında platformları aracılığıyla yapılan işlemlerin kayıtlarını tutması gerekmektedir. Dijital platformların tedariklere ilişkin hangi bilgilerin kayıtlarını tutacağı ise kullandıkları tahsilat rejimine göre farklılık göstermektedir. Bu kapsamda dijital platformların tahsilat rejimlerine göre tutmaları gereken bilgilerin listesi aşağıda yer alan Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4.

Dijital Platformların Tahsilat Planlarına Göre Kayıtlarını Tutmaları Gereken Bilgiler

Vergi Mükellefi, Birlik Dışı Planı (OSS) veya Birlik Planını (OSS) Kullandığında KDV Uygulama Yönetmeliğinin 63c(1) maddesi	Vergi Mükellefi İthalat Planını (IOSS) Kullandığında KDV Uygulama Yönetmeliğinin 63c(2) maddesi
(a) malların veya hizmetlerin tedarik edildiği tüketim Üye Devleti; (b) hizmetlerin türü veya tedarik edilen malların tanımı ve miktarı; (c) malların veya hizmetlerin tedarik edildiği tarih; (d) kullanılan para birimini gösteren vergiye tabi tutar; (e) vergilendirilebilir tutarda sonradan meydana gelen artış veya azalışlar; (f) uygulanan KDV oranı; (g) kullanılan para birimini gösteren ödenecek KDV tutarı; (h) alınan ödemelerin tarihi ve tutarı; (i) mal veya hizmetlerin tedarikinden önce alınan hesaba ilişkin ödemeler; (j) bir faturanın düzenlendiği durumlarda, faturada yer alan bilgiler; (k) hizmetlerle ilgili olarak, müşterinin yerleşik olduğu veya daimi adresinin bulunduğu veya genellikle ikamet ettiği yeri belirlemek için kullanılan bilgiler ve mallarla ilgili olarak, malların müşteriye sevkiyatının veya nakliyesinin başladığı ve bittiği yeri belirlemek için kullanılan bilgiler; (l) vergiye tabi tutar ve uygulanan KDV oranı da dahil olmak üzere, malların olası iadelerine ilişkin her türlü kanıt.	(a) malların tedarik edildiği tüketim Üye Devleti; (b) tedarik edilen malların tanımı ve miktarı; (c) malların tedarik edildiği tarih; (d) kullanılan para birimini gösteren vergilendirilebilir tutar; (e) vergilendirilebilir tutarda sonradan meydana gelen artış veya azalışlar; (f) uygulanan KDV oranı; (g) kullanılan para birimini gösteren ödenecek KDV tutarı; (h) alınan ödemelerin tarihi ve tutarı; (i) bir faturanın düzenlendiği durumlarda, faturada yer alan bilgiler; (j) malların müşteriye sevkiyatının veya nakliyesinin başladığı ve bittiği yeri belirlemek için kullanılan bilgiler; (k) vergiye tabi tutar ve uygulanan KDV oranı da dahil olmak üzere malların olası iadelerine ilişkin kanıtlar; (l) sipariş numarası veya benzersiz işlem numarası; (m) vergiye tabi kişinin teslimata doğrudan dahil olduğu durumlarda benzersiz sevkiyat numarası.

Dijital platformlar Tablo 4’te gösterilen bilgilerin kayıtlarını tutmaları ve bu kayıtları 10 yıl süresince saklamaları gerekmektedir. Aynı zamanda bu kayıtların üye devletlerin talebi üzerine üye devletlerin elektronik erişimine açılmalı ve istenildiğinde standart bir formda üye devletlere ibraz edilmelidir. Dijital platformların kayıt tutma ve raporlama sorumluluğu sadece “varsayılan tedarikçi” olarak kabul edildiği işlemlerle sınırlı değildir. Dijital platformlar mal ve hizmet tedarikini kolaylaştırmasına rağmen “varsayılan tedarikçi” olarak kabul edilmediği durumlarda da kolaylaştırdıkları tedariklere ilişkin bilgilerin kayıtlarını tutmalı ve tedarikin gerçekleştiği yılı takiben 10 yıl süreyle saklamaları zorunluluğu getirilmiştir. Dijital platformlara varsayılan tedarikçi olarak kabul edilmeleri dışındaki işlemlere ilişkin raporlama sorumluluğu getirilmesinin nedeni ise vergi idarelerinin AB’de vergilendirilebilir işletmeden tüketiciye (B2C) tedariklere ilişkin KDV tahsilatını kontrol ederken uygulama faaliyetlerinde kullanabilecekleri asgari bir bilgi seti sahip olmalarıdır. Bu kapsamda mal ve hizmet tedariklerine ilişkin vergi idarelerine bildirilmesi gereken asgari bilgiler şu şekilde belirtilmiştir;

- Tedarikleri elektronik arayüz kullanılarak kolaylaştırılan alt tedarikçinin adı, posta adresi ve elektronik adresi veya web sitesi ve varsa:
 - Alt tedarikçinin KDV kimlik numarası veya ulusal vergi numarası;
 - Alt tedarikçinin banka hesap numarası veya sanal hesap numarası;
- Malların tanımı, değeri, malların sevkiyatının veya nakliyesinin sona erdiği yer, tedarik zamanı ve varsa sipariş numarası veya işlem numarası;
- Hizmetlerin tanımı, değeri, tedarik yerini ve tedarik zamanını belirlemeye yönelik bilgiler ve varsa sipariş numarası veya işlem numarası

Avustralya

Avustralya’da dijital platformların aracılık ettikleri işlemlere ilişkin vergi sorumluluğu ilk olarak 2016 yılında Vergi ve Emeklilik Kanunu’nda yapılan değişiklikle 1 Temmuz 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Bu değişiklikle bir elektronik dağıtım platformu, kendi üzerinden yapılan dijital ürün, hizmet ve dijital hizmetlerin tedariklerinde mal ve hizmet vergisinin tahsil edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulmuştur. Bu düzenlemenin ardından 2017 yılında yapılan düzenlemeyle 1 Temmuz 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere elektronik dağıtım platformlarının vergi sorumluluğu, düşük değerli malların ithal edilmesine ilişkin mal ve hizmet vergisi tahsilatını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. İlgili düzenlemelerde dijital platformların mal ve hizmet vergisinden sorumlu tutulmasının nedeni “yabancı tedarikçilerin, mevcut kurallar çerçevesinde sahip oldukları rekabet avantajını ortadan kaldırarak yerli ve yabancı tedarikçileri piyasada eşit konumu getirmek” olarak gösterilmiştir (Scarcella, 2020: 11).

Avustralya’da elektronik dağıtım platformu olarak adlandırılan dijital platformlar, tedarikçilerin müşterilerine satış yapmak amacıyla platformu kullandığı ve platformun elektronik iletişim yoluyla hizmet verdiği bir web sitesi, çevrimiçi pazaryeri ve uygulama mağazası gibi yerleri ifade etmektedir. Tedarikçilerin düşük değerli malların tedarikleri veya dijital ürün ya da dijital hizmetleri elektronik dağıtım platformları aracılığıyla Avustralya’daki müşterilere sunması durumunda elektronik dağıtım platformları söz konusu

tedarike ilişkin olarak varsayılan tedarikçi kabul edilerek mal ve hizmet vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Bununla birlikte tüm platformlar sorumluluk kapsamına alınmamış, belli bir eşik değeri aşan platformlar sorumluluk kapsamına alınmıştır. Buna göre yıllık mal ve hizmet vergisi cirosu 75.000 Avustralya dolarını aşan platformlar mal ve hizmet vergisi kaydı yaptırması ve kendi platformlarında gerçekleşen belli işlemlere ilişkin mal ve hizmet vergisinin tahsil ve ödenmesinden sorumlu olması öngörülmüştür. Dijital platformların mal ve hizmet vergisinin tahsil ve ödenmesinden sorumlu olduğu belli işlemler ise şu şekilde belirtilmiştir (ATO, 2018: 3-4);

- Yabancı tedarikçiler tarafından Avustralya'daki nihai tüketicilere gümrük değeri 1.000 Avustralya dolarının altında olan malların ithal edilmesi ve
- Yabancı tedarikçiler tarafından Avustralya'daki nihai tüketicilere hizmet veya dijital ürünlerin sunulmasıdır.

Bir elektronik dağıtım platformu yukarıda yer alan belli işlemleri gerçekleştirmesine rağmen her durumda mal ve hizmet vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulmamaktadır. Buna göre elektronik dağıtım platformu, ödeme ve teslimata ilişkin bir görev yüklenmemesi, tedarikin hüküm ve koşullarının hiçbirini belirlememesi ve yazılı bir belge ile gerçek tedarikçinin mal ve hizmet vergisinden sorumlu olduğunun belirtilmesi şartlarının tümü gerçekleşmesi halinde ilgili mal ve hizmet vergisinin ödenmesinden elektronik dağıtım platformu yerine gerçek tedarikçi sorumlu tutulmaktadır (ATO, 2018: 3-4).

Birleşik Krallık

Avrupa ülkeleri arasında dijital platformlara KDV açısından vergi sorumluluğu getiren ilk ülke Birleşik Krallık olmuştur (Scarcella, 2020: 10). Birleşik Krallık'ta dijital platformlar, çevrim içi pazaryeri olarak ifade edilmiş ve çevrimiçi pazar yeri tanımı, müşterilere mal satışını gerçekleştirmek için bir web sitesi veya cep telefonu uygulaması (pazar yeri, platform veya portal gibi) kullanan ve belli koşulların tümünü karşılayan bir işletme olarak tanımlanmıştır. Tanımda geçen belli koşullar ise platformların malların müşteriye nasıl tedarik edileceğine ilişkin hüküm ve koşulları belirlemesi, ödemelerin

gerçekleştirilmesinde yer alması ve malların siparişi ve teslimatında rol oynamasıdır. Bununla birlikte sadece malların listelenmesi veya reklamı, ödemelerin işlenmesi ve müşterileri malların satıldığı uygulamalara veya web sitelerine yönlendirilmesi veya aktarılması faaliyetlerinden biriyle ilgilenen işletmeler çevrimiçi Pazar yeri olarak kabul edilmemektedir (HMRC, 2020). Birleşik Krallık dijitalleşme süreciyle birlikte platformlar üzerinden artan ticari faaliyetlere ilişkin KDV etkin bir şekilde tahsil edilebilmesi için dijital platformlara müşterek ve müteselsil sorumluluk, tam KDV sorumluluğu ve bilgi verme sorumluluğu olmak üzere çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu sorumluluk rejimlerinin uygulanmasına ilişkin detaylı bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

- Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Birleşik Krallık, 2016 yılında yabancı tedarikçilerin dijital platformlar üzerinden gerçekleştirdikleri mal satışlarına ilişkin dijital platformlara müşterek ve müteselsil sorumluluk yüklemiş ve bu sorumluluk rejimini 2018 yılında yerli tedarikçileri de kapsayacak şekilde genişletmiştir. Dijital platformlara müşterek ve müteselsil sorumluluk yüklenme nedeni ilgili düzenlemede “dijital platformlar aracılığıyla Birleşik Krallık’taki tüketicilere mal satan tedarikçilerin yaptıkları işlemlerle ilgili doğru miktarda KDV’yi hesaplayıp HMRC’ye ödememesi” olarak ifade edilmiştir. Bu durumun, Birleşik Krallık’taki uyumlu tedarikçileri haksız yere zarara uğrattığı, tüketicilerin güvenini suistimal ettiği ve idarenin önemli miktarda gelir kayıplarıyla karşılaşmasına neden olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte KDV uyumsuzluğu sadece yabancı tedarikçilerle ilgili olmayıp dijital dolandırıcılık ve hatalarla mücadele için yerli tedarikçilerinde KDV kayıtlarını yapmalarının teşvik edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla müşterek ve müteselsil sorumluluk rejimiyle HMRC, dijital dolandırıcılık ve hatalara karşı KDV kurallarını güçlendirmeyi ve dijital platformlar aracılığıyla yapılan tedariklerde KDV’nin doğru tutarda ödenmesini sağlamayı amaçlamaktadır (HMRC, 2017).

Müşterek ve müteselsil sorumluluk rejimi yerli ve yabancı tedarikçileri dikkate alarak farklı yöntemlerle uygulanmaktadır. Birincisi, dijital platformlar üzerinden mal satan yerli tedarikçinin HMRC tarafından bilgilendirildikten sonra geleceğe yönelik olarak KDV müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmasıyla ilgilidir. Bu yöntemde HMRC, KDV ile ilgili

kurallara sürekli olarak uyum göstermeyen yerleşik tedarikçileri risk analizleri yoluyla tespit etmektedir. HMRC bu tespiti yaptıktan sonra öncelikle yerleşik tedarikçilerle etkileşime geçerek KDV kurallarına uyum göstermelerini teşvik etmektedir. Buna rağmen ilgili tedarikçiler KDV kurallarına uyum göstermezlerse HMRC, uyumsuz tedarikçilere ilişkin dijital platformlar müşterek ve müteselsil sorumluluk bildirimi düzenlemektedir. Bunun üzerine dijital platformlar 30 günlük bir süre içerisinde ya uyumsuz tedarikçilerin KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi sağlamalı ya da uyumsuz tedarikçileri platformdan dışlamalıdır. Bu süre zarfı içerisinde dijital platformlar, uyumsuz tedarikçilerin KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediği halde uyumsuz tedarikçileri platform dışına çıkarmamışlarsa kendilerine sorumluluk bildiriminin yapıldığı günden başlayarak ödenmeyen KDV'den müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır (Janssen, 2021: 235).

İkincisi, dijital platformlar üzerinden mal satan yabancı bir tedarikçinin, dijital platformların söz konusu tedarikçinin Birleşik Krallık'ta KDV için kayıtlı olması gerektiğini bildiği veya bilmesi gerektiği durumlarda hesaplamadığı KDV'den müşterek ve müteselsil sorumlu olmasıyla ilgilidir. Yabancı tedarikçiler, Birleşik Krallık'taki tüketicilere mal satışı yapmaları durumunda Birleşik Krallık KDV sistemine kaydolmaları zorunludur. Bununla birlikte yabancı tedarikçilerin KDV'ye kayıt yaptırmaması gerekirken yaptırmamışsa ve dijital bir platform aracılığıyla mal satışı gerçekleştirirse söz konusu dijital platform, yabancı tedarikçilerin KDV sistemine kaydolmadığını tespit edebilmektedir. Nitekim ilgili düzenleme dijital platformlara, yabancı tedarikçilerin KDV kayıt numaralarını görüntülemesini ve bu kayıt numaralarının doğruluğunu kontrol etmelerini zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte dijital platformlarda piyasadaki rekabet güçlerini artırmak amacıyla müşterilerinden sürekli olarak veri toplamaktadır. Dolayısıyla dijital platformlar, yabancı tedarikçilerin konumunu, malların bulunduğu yeri ve tedarikçilerin Birleşik Krallık'ta herhangi bir satış yapıp yapmadıklarını kolaylıkla tespit edebilmektedir. Bu doğrultuda dijital platformlar, yabancı tedarikçilerin KDV kaydı yaptırmamalarına rağmen platform üzerinden mal satışı yaptıklarını tespit etmeleri veya HMRC tarafından kendilerine bildirilmesi halinde 60 gün içerisinde ya yabancı tedarikçilerle etkileşime geçerek KDV kaydını yapmalarını teşvik etmesi ya da yabancı tedarikçilerin platform üzerinden işlem yapmalarını engellemesi gerekmektedir. Aksi halde dijital platformlar, yabancı

tedarikçilerin KDV kaydı yaptırmadıklarını bildiği veya bilmesi gerektiği tarihten itibaren ödenmemiş KDV'den müştereken ve müteselsil sorumlu tutulacaklardır (HMRC, 2017).

- **Düşük Değerli Mallara İlişkin Tam KDV Sorumluluğu**

Birleşik Krallık 2023 yılında yabancı tedarikçiler tarafından belli değerin altında kalan malların dijital platformlar aracılığıyla Birleşik Krallık'taki nihai tüketiciler satılması halinde bu mallara ait KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesi sorumluluğu dijital platformlara verilmiştir. Buna göre dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen tedarikin toplam değeri 135 euro veya altında olması durumunda KDV tahsil edilmesi ve ödenmesinden dijital platformlar sorumlu tutulmuştur. Buna göre tedarik değeri 135 euronun altında olsa dahi tüketim malları içeren mal tedarikleri, AB'den özel tüketim mallarının ithalatı ve yurt dışından gönderiler hediyeyle ilgili KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden dijital platformlar sorumlu tutulmamıştır (HMRC, 2023c).

- **Bilgi Verme Sorumluluğu**

Birleşik Krallık OECD bünyesindeki Dijital Platformlar için Model Raporlama Kurallarına ilişkin anlaşmayı imzalamıştır. Bu kapsamda 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren dijital platformlara, kendi platformlarında mal satan veya hizmet sunan tedarikçileri ve elde ettikleri gelirlere ilişkin bilgileri her yıl yıllık olarak toplayıp bir sonraki yılın Ocak ayı sonuna kadar HMRC'ye bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Dijital platformların platformlarında işlem yapan her tedarikçiye ilişkin bilgileri raporlama zorunluluğu bulunmakla birlikte 30'dan az satış yapan ve bu satışların toplam değeri 2.000 euroyu (1.700 sterlini) geçmeyen tedarikçilere ilişkin bilgiler rapor edilmeyecektir. Ancak yabancı tedarikçiler yukarıdaki şartları sağlasalar bile HMRC tedarikçilerin bilgilerini kendi ülkelerindeki vergi idareleri ile paylaşacaktır (HMRC, 2024b).

Türkiye

Türkiye'de KDV açısından dijital platformlara yönelik olarak bilgi verme sorumluluğu dışında herhangi bir vergi sorumluluğu tanınan bir düzenleme

bulunmamaktadır. Ancak 3 No’lu KDV beyannamesi kapsamında yabancı tedarikçilerin dijital platformlar aracılığıyla Türkiye’deki nihai tüketicilere gerçekleştirdiği tedariklere ilişkin belli şartların gerçekleşmesi halinde dijital platformlara tam KDV sorumluluğu verildiği söylenebilmektedir. Bu doğrultuda dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen tedariklerde yabancı tedarikçinin açıkça belirlenemediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı ya da düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yapılan hizmet tedarikine veya yabancı tedarikçiye ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği durumlarda ilgili tedarike ilişkin KDV, tedarike aracılık eden dijital platformlar tarafından beyan edilip ödenmesi hükmü getirilmiştir (KDV Genel Uygulama Tebliği).

Türkiye’de KDV açısından yapılan bu sınırlı düzenleme yanında gelir vergisi açısından elektronik ticaret platformlarına 2025 yılından itibaren tevkifat yapma sorumluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeyle elektronik ticaret alanında kayıt dışılığın önlenmesi ve vergilemede adaletin sağlanması amaçlanmaktadır. Buna göre elektronik ticaret platformları, aracılık yaptıkları mal ve hizmet tedariklerine ilişkin ödemeler üzerinden üzerinden %1 oranında vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur (Bakaç, 2024).

3.3. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusunda Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme süreciyle birlikte mevcut iş modelleri değişmiş ve yeni iş modelleri ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda geleneksel ekonomide gerçekleştirilen faaliyetler dijital ortama taşınmış ve dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Ayrıca dijital teknolojilerle birlikte dijital teknolojilere özgü bir takım dijital varlıklar ortaya çıkmış ve bu varlıklar toplum tarafından benimsendikçe önemli ekonomik büyüklüklere ulaşmıştır. Dolayısıyla hem dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler hem de dijital varlıkların vergilendirilmesi, ülkeler açısından vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak açısından önemli bir ekonomik faaliyet türleri olarak ön plana çıkmıştır. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında konunun daraltılması amacıyla dijitalleşme sürecinin vergi konusunda yol açtığı değişim dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler ve kripto varlıklar açısından incelenmiştir.

3.3.1. Dijital Platformlar Üzerinden Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Vergilendirilmesi

Dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler gelir vergisi ve KDV açısından incelenmiştir. Bununla birlikte dijital platformlarda çok sayıda iş modeli bulunmaktadır. Her bir iş modelinin ayrı bir gelir modeli bulunduğu için dijital platformlarda gerçekleştirilen her bir iş modelinin vergilendirme kuralları veya yöntemleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Ancak tez çalışmasının konusu, sadece dijital platform iş modellerinin vergilendirilmesi oluşturmadığı için gelir vergisi açısından konunun kapsamının daraltılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda gerçek kişiler açısından en fazla işlem yapılan ve dijital platform faaliyetleri içerisinde en fazla ekonomik büyüklüğe sahip olan paylaşım ve gig ekonomik platformları ile sosyal medya platformları gelir vergisi açısından incelenmiştir. KDV kuralları, genellikle iş modeli ayrımı yapılmaksızın uygulandığı için böyle bir sınırlamaya gidilmemiştir. Dijital platformlarda gerçekleştirilen işlemlere ilişkin KDV, dijital platformlarda gerçekleştirilen tüm B2B ve B2C işlemler açısından ele alınmıştır.

Gelir Vergisi Açısından

Dijital platformlar, kullanıcıları hızlı ve ucuz bir şekilde bir araya getirerek değer üretmelerini kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda dijital platformların teknoloji ve veriye dayalı alt yapıları sayesinde sundukları gelişmiş teknolojik çözümler, itibar mekanizmaları, güvenli ödeme ve güven artırıcı araçlar kullanıcıların platform aracılığıyla etkileşim de bulunmalarını teşvik etmektedir. Bununla birlikte dijital platformların sunduğu esnek çalışma ortamı ve piyasa giriş engellerinin bulunmaması, vergi mükellefi olmayan ya da bir işverene bağımlı çalışan bireylere kendi varlıkları aracılığıyla ekonomik hayata katılarak gelir elde etme fırsatı sunmaktadır. Bireyler esnek çalışma ortamı sayesinde diledikleri zaman platformda faaliyet gösterebilmektedir. Bunun içinde herhangi bir sabit yatırım maliyetlerine katlanmalarına gerek yoktur (OECD, 2021d: 18-19). Kullanıcılar sadece ilgili dijital platforma kayıt yaptırarak sınır ötesindeki müşterilere ya da kullanıcılara kolaylıkla erişim sağlayabilmektedir. Bu sayede kullanıcılar, faaliyetleri ile ilgili düzenli gelir elde edebilecekleri gibi gelir kaynaklarını desteklemek amacıyla ek gelir de elde edebilmektedir. Örneğin birden fazla evi bulunan bir kişi âtil konumundaki bir evini veya evinin kullanmadığı bir odasını veya kullanmadığı eşyasını bu ev veya eşyaya ihtiyaç duyan sınır

ötesinde bir kişiye dijital platform aracılığıyla satarak ya da teknolojik ve maddi imkansızlıklar nedeniyle çıkaramadığı bir şarkıyı veya bir videoyu veya herhangi bir içeriği şarkı veya video paylaşım platformları aracılığıyla kitlelere ulaştırarak gelir elde etmektedir. Bu kapsamda dijital platformlar, bireysel kullanıcılar veya bireysel satıcılar ile bireysel tüketiciler arasındaki geleneksel iş yapılarının dışında gerçekleşen eşler arası işlemlerin yapılmasını kolaylaştırmaktadır (OECD, 2018a: 194). Böylece dijital platformlar, platformları aracılığıyla faaliyet gösteren çok sayıda bireyi, geleneksel ekonomide faaliyet gösteren büyük ve orta ölçekli işletmelerle rekabet edecek bir yapıya dönüştürebilme imkânı tanımaktadır (OECD, 2021d: 22). Bu nedenle her geçen gün platform aracılığıyla milyonlarca işlem veya faaliyet gerçekleştirilmekte ve dijital platformlar aracılığıyla gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin boyutu artış göstermektedir.

Dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen bu faaliyetler yeni faaliyetler olmayıp geleneksel ekonomide de çeşitli mekanizmalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla eşler arası gerçekleştirilen işlemler geleneksel ekonomideki faaliyetlerle karşılaştırılarak mevcut vergi kanunları kapsamında vergilendirilebilmektedir. Ancak geleneksel ekonomide gerçekleşen bu faaliyetler, vergi uyum ve vergi uygulamalarının eksikliği nedeniyle genellikle kayıt dışı ekonomi kapsamında gerçekleşmiştir (OECD, 2018a: 194). Dijitalleşme süreci ve bunu takiben platform ekonomisinin ortaya çıkması, çok sayıda alıcı ve satıcının, ülkeler arasında ve giderek artan çeşitli alanlarda da dahil olmak üzere hızlı ve nispeten ucuz bir şekilde bağlantı kurmasını ve işlem yapmasını sağlayarak kayıt dışı ekonomi sorunun ölçeğini ve kapsamının artmasına neden olmuştur (OECD, 2019j: 15). Bu kapsamda dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yaşanan zorluklar kanuni düzenlemelerden ziyade vergi uygulamalarının eksikliği ve mükelleflerin uyum düzeyinin düşük olmasından kaynaklanmaktadır (Fetzer ve Dinger, 2021: 47-48).

Vergi uygulamalarının eksikliği vergi idarelerinin dijital platformda gerçekleşen faaliyetleri takip ve tespit edememesiyle ilişkilidir. Dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler vergiye doğuran olayı meydana getirse bile vergi idareleri işlemin niteliği, miktarı ve değeri ile tarafların kimliği konusunda kullanıcılar tarafından bir bildirimde bulunulmadığı sürece haberdar olamamaktadır (Pérez, 2021: 28). Vergi idareleri

söz konusu faaliyetlerden haberdar olsa dahi doğru mükellefi doğru miktarda vergilendirebilmek için önemli uyum maliyetlerine katlanması gerekmektedir. Nitekim dijital platformlarda faaliyetlerin çok sayıda birey tarafından sürekli veya ara sıra ya da belli bir işverene bağlı olarak veya bağlı olmadan yapılması ya da aynı anda birden fazla platformdan nispeten düşük miktarda gelir elde edilmesi bireylerin vergilendirme statülerini değiştirdiği için vergi idareleri açısından bu faaliyetlerin tespitini daha da zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte platformda faaliyet gösteren kişiler, faaliyetlerinde kendi varlıklarını kullandıkları için bu varlıkların ticari veya kişisel faaliyetlerde mi kullanıldığı ve ilgili giderlerin nasıl dağıtılması gerektiğine ilişkin belirsizlik nedeniyle safi gelir de doğru bir şekilde tespit edilememektedir (Migai vd., 2019: 406-407). Dolayısıyla eşler arası işlemlerin vergilendirilmesinde vergi idareleri mükelleflerin uyum düzeylerine bağlı olarak faaliyetlerini doğru bir şekilde beyan etmelerine bağlı kalmaktadır.

Dijital platformlarda faaliyet gösteren bireylerin vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirme konusunda sınırlı bir bilgiye sahip oldukları kabul edilmektedir. Çünkü bu kişiler platformda faaliyet gösterene kadar genellikle belli bir işverene bağlı olarak faaliyet gösterdikleri için bu kişilerin vergilendirmeye ilgili ödevleri işverenleri tarafından yerine getirilmiştir (OECD, 2019j). Dolayısıyla bu kişiler yaptıkları faaliyetin vergiye tabi olup olmadığı veya vergilendirmeye ilgili ödevlerinin farkında olmayabilmektedir. Ayrıca kullanıcılar, bu faaliyetleri ara sıra gerçekleştirdikleri için bu faaliyetleri bir eğlence veya hobi faaliyetine benzeterek beyanname vermelerine gerek olmadığını düşünebilirler. Buna karşılık platformlarda faaliyette bulunan kişiler vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerinin farkında olsalar bile matrahın nelerden oluştuğu veya hangi giderlerin indirilmesine izin verildiği gibi konularda bilgi sahibi olmadıkları için bu yükümlülükleri yerine getirmek adına yüksek uyum maliyetlerine katlanmaları gerekmektedir (Migai vd., 2019: 408-409). Ancak bireylerin uyum maliyetlerine katlanmamak adına vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınmaları beklenmektedir. Nitekim bu faaliyetlerin vergi idaresinin bilgisi dışında kalması bireylerin platformlarda faaliyet göstermeleri açısından önemli bir teşvik sunmaktadır. Bu teşvik satıcıların faaliyetleri vergi dışında kalması nedeniyle ürünlerini daha ucuza satmakta alıcılar ise geleneksel ekonomiye oranla aynı ürüne düşük fiyatla erişim sağlamaktadır (Fetzer ve Dinger, 2021: 44-45).

Vergi idarelerinin dijital platformlarda faaliyet gösterenleri vergilendirmede yaşadıkları zorluklar, dijital platform ekonomisinin boyutu ve platformda işlem yapan kişilerin geleneksel ekonomide ücretli çalışırken platformda bağımsız çalışan konumuna geldiği göz önüne alındığında ülkelerin önemli miktarda vergi gelirleri kayıplarıyla karşılaşma endişesi ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte dijital platformda faaliyet gösterenleri vergilendirilmemesi, geleneksel ekonomide aynı iş modelinde faaliyet gösteren vergiye uyum gösteren mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır.

- Dijital Platformlarda Gerçekleştirilen Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesine Yönelik OECD ve AB Önerileri ve Çeşitli Ülke Uygulamaları

Dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde birçok ülke ve uluslararası kuruluş, çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin incelenmesi ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, vergi zorluklarına ilişkin olarak çözüm önerileri sunulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında OECD ve AB tavsiyeleri ile ABD, Avustralya, Birleşik Krallık ve Türkiye örnekleri incelenmiştir.

- OECD

Dijital platformlardan elde edilen gelirler açısından OECD tarafından yapılan çalışmalar incelendiğinde OECD'nin paylaşım ve gig ekonomik faaliyetlerinin boyutunun gelişmesine bağlı olarak paylaşım ve gig platformlarından elde edilen gelirler üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bu doğrultuda OECD Vergi İdareleri Forumu 2017 yılında paylaşım ve gig ekonomi platformlarından gelir elde eden kişilerin etkin bir şekilde vergilendirilmesine ilişkin bir proje üzerinde çalışmaya başlamıştır. Bu çalışma sonucunda da 2019 yılında paylaşım ve gig ekonomi platformlarına yönelik “Paylaşım ve Gig Ekonomisi: Platform Satıcılarının Vergilendirilmesi” başlıklı bir rapor yayınlanmıştır. Bu raporda platform satıcılarının etkin vergilendirilmesinin önündeki zorluklar, vergi idarelerinin platformlardaki faaliyetlerden haberdar olmaması ve mükelleflerin uyum düzeyinin düşük olması şeklinde belirtilmiştir. Bu raporda ülkelerin bu zorlukların üstesinden gelmelerine yönelik üç temel öneride bulunulmuştur (OECD, 2019j).

OECD'nin birinci önerisi, platform satıcıları tarafından kendi kendine raporlamanın iyileştirilmesidir. OECD, platform ekonomisinde gerçekleştirilen faaliyetlerde kullanıcılar genellikle uyum ve bilgi düzeyleri düşük olduğu için vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediklerini vurgulamaktadır. Bu doğrultuda vergi idareleri vergi mükelleflerinin uyum ve bilgi düzeylerini artırmaya yönelik çeşitli faaliyetler yürütmekte olduğunu belirtmektedir. Ancak bu faaliyetler platformlarda faaliyet gösteren kullanıcıların tümüne yönelik düzenlemeleri içermektedir. Bu kullanıcıların bu bilgilendirmelerden haberdar olması için bireysel olarak vergi idaresinin web sitesine girmesi veya medya aracılığıyla yapılan düzenlemelere dikkat etmesi gerekmektedir. OECD, platformlarda faaliyette bulunan kullanıcılarla böyle bir etkileşim kurulmasının vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmeleri noktasında yeterli olmadığına bunun yerine platformların potansiyel vergi yükümlülükleri konusunda platform satıcılarını uyarmak ve onlarla etkileşim kurmak için neler yapmaları gerektiğine dair genel beklentiler ortaya koymakla sağlanabileceğini ileri sürmektedir. Bu kapsamda da eğitim ve rehberlik vergi uyumluluğunun iyileştirilmesinde önemli faktörler olup platformların kullanıcılarına doğrudan ve kişiselleştirilmiş bilgiler sağlaması, platform kullanıcılarının vergi uyumlarının artmasında daha etkili olabileceğini belirtmektedir. OECD, özellikle platformlar aracılığıyla sınır ötesine yapılan faaliyetlerin boyutundaki artış göz önüne alındığında ülkelere platformlara çok taraflı olarak getirilecek model davranış kuralları üzerinde anlaşmalarının faydalı olacağını önermektedir. Çok taraflı anlaşma yoluyla model kurallar üzerinde anlaşılırsa platformların da bu gerekliliklere ilişkin uyum maliyetlerinin daha düşük olacağı ifade edilmektedir. Platformlara getirilecek model davranış kurallarına ilişkin önerilen ana unsurlar ise şunlardan oluşmaktadır:

- Platform satıcıları ile olası vergi yükümlülükleri hakkında ve yetki alanına özgü olarak iletişim,
- Platform satıcılarına yıllık gelir beyannamesi taslağının sunulması,
- Durum tespiti için asgari beklentiler,
- Satıcıların ve gelirlerin toplam tutarları ülke bazında (uyum analizini kolaylaştırmak için) gizli olarak vergi idarelerine yıllık raporlanmasıdır.

OECD'nin ikinci önerisi, kendi ülkelerinde hizmet sağlayan platformlara çeşitli yasal yükümlülükler getirilmesidir. Dijital platformlara yasal yükümlülükler getirilmesiyle OECD, bir ülkede faaliyette bulunan dijital platformların kendi platformlarında gerçekleşen işlemlere ilişkin bilgileri vergi idarelerine sağlaması ya da kendi platformunda gerçekleşen işlemlere ilişkin vergi idareleri adına stopaj yapma sorumluluğu getirilmesini önermektedir.

Stopaj usulünün vergi idarelerinin tahsilat maliyetlerini azaltması, vergi gelirlerinin gerçek zamanlıya yakın şekilde tahsil edilmesi ve vergilerin ödeme vadesi geldiğinde ödenmemiş olma risklerini azaltması gibi çeşitli faydalarının bulunduğunu belirten OECD, aynı zamanda stopaj usulünün vergi idareleri, platform kullanıcıları ve platformlar üzerinde çeşitli yüklere de neden olabileceğini belirtmektedir. Bu yüklerin stopaj oranı, gelir eşikleri ve benzeri gibi sistemin tasarımına bağlı olarak değişebileceği bu nedenle stopaj usulü tasarlanırken bu hususların dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda OECD, uyum yüklerinin azaltılması amacıyla stopaj rejimi tasarlanırken paylaşım ve iş ekonomisinden elde edilen gelirler için düz oranlı vergi veya eşik değer gibi basitleştirilmiş bir vergi rejimi uygulanmasını önermektedir.

Yasal yükümlülüklerle ilişkin diğer olası yaklaşım, dijital platformların, kendi platformlarında gerçekleşen her bir işleme ilişkin verileri vergi idarelerine bildirmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu sayede mükellefler yaptıkları işlemlerden vergi idarelerinin haberdar olduğunu bilirlerse ve yükümlülüklerinin farkında olmaları sağlanırsa yaptıkları işlemleri kendilerinin vergi idaresine bildirecekleri ileri sürülmektedir. Aynı zamanda vergi idareleri bu verileri, mükellefle olan iletişimlerinde kullanarak ve/veya risk analizlerine dahil ederek mükelleflerin uyum düzeylerini artırmak adına stratejilerin geliştirilmesinde de kullanabilecektir. Dolayısıyla OECD, vergi idarelerinin bu verilerle mükelleflerin uyum düzeylerinin artırılmasında ne kadar başarılı olacağı vergi idarelerinin bu verileri kullanma kapasitelerine bağlı olarak değişeceğini belirtmektedir. Ayrıca OECD, özellikle platformların uyum maliyetlerinin azaltılması amacıyla ülkelerin hangi verilerin ve nasıl raporlanacağı konusunda ortak bir şablon üzerinde anlaşmalarını önermektedir.

OECD, ülkelerin fiziki varlıkları bulunmayan platformlara veri sağlama veya raporlama sorumluluğunun getirilmesine ilişkin yasal düzenlemelerin uygulanmasında çeşitli zorluklarla karşılaşılacaklarını belirtmektedir. Bu zorlukların üstesinden gelmek için OECD, ülkelere kendi ülkelerinde fiziki varlıkları bulunmayan platformlarla iş birliği anlaşmaları yapmalarını tavsiye etmektedir.

OECD'nin üçüncü önerisi ise dijital Platformlardan gelir elde edenlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi için otomatik bilgi değişiminin teşvik edilmesidir. OECD, talep üzerine bilgi değişiminin, gerekli veri kaynakları ve ilgili ortalama tutarlarının düşük olması nedeniyle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yeterli olmadığını otomatik bilgi değişimi yoluyla daha etkili sonuçlar elde edilebileceğini ileri sürmektedir. Bu doğrultuda mükellefler tarafından bilgilerin otomatik değişiminin yapıldığının bilinmesi bile mükelleflerin kendileri tarafından bildirimde bulunmalarını teşvik edeceği düşünülmektedir. Bununla birlikte OECD, bilgi değişimine ilişkin uluslararası standartların, değiş tokuş edilen bilgilerin vergi amaçlarıyla ilgili olmasını gerektirdiğini vurgulamaktadır. Bu gereklilikte platform satıcılarının bilginin aktarılacağı ülkede yerleşik olması ve bu bilginin vergi durumlarının belirlenmesine veya belirlenmesine yardımcı olmasıyla karşılanacağı belirtilmektedir.

OECD, ülkelerin otomatik bilgi değişimine ilişkin yapılacak anlaşmaların yasal dayanakları olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Vergi Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Karşılık İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşme'nin ilgili maddelerini kullanabileceklerini belirtmektedir. Bu doğrultuda uluslararası hukuk çerçevesinden yararlanarak ikili veya daha fazla ülkeyle uluslararası anlaşma yapılması ve bu anlaşmaya ilişkin yerel mevzuatta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Bununla birlikte OECD otomatik bilgi değişim anlaşmalarına ilişkin çok taraflı bir anlaşmayla ülkelerin üzerinde mutabık kalacakları standart bir raporlama modeli geliştirilmesini önermektedir. Böyle bir standart raporlama modelinin dahil edilecek platform türleri, sınır ötesi işler açısından eşik değerleri, değiş tokuş edilecek bilgilerin tanımlanması, değiş tokuşun tarih ve şekli gibi herhangi bir değişim anlaşmasının kapsamını ve yöntemlerini belirlemek açısından da yararlı olacağı vurgulanmaktadır.

OECD tarafından 2020 yılında platform satıcıları tarafından gerçekleştirilen işlemler ve gelirler hakkında bilgi toplamak, farklı yerel raporlama gerekliliklerinin yayılmasını engellemek ve bu ilgili ülkeler arasındaki otomatik değişim anlaşmalarını kolaylaştırmak amacıyla “Paylaşım ve Gig Ekonomisindeki Satıcılarla ilgili olarak Platform Operatörleri Tarafından Raporlamaya İlişkin Model Kurallar” geliştirilmiş ve yayınlanmıştır (OECD, 2020g). Bu model kurallar uyarınca dijital platform operatörlerinin, platformlar aracılığıyla konaklama, ulaşım ve kişisel hizmetler sunanlar tarafından elde edilen gelirler hakkında bilgi toplamaları ve bu bilgileri vergi makamlarına bildirmeleri gerekmektedir (OECD, 2021e: 5). Bu model kuralların kapsamı 2021 yılında yayınlanan “Dijital Platformlar için Model Raporlama Kuralları” başlıklı raporla mal satışını ve ulaşım araçlarının kiralanmasını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir (OECD, 2021e). 2022 yılında ise “Dijital Platform Operatörleri Tarafından Raporlama İçin Model Kuralları XML Şeması: Vergi İdareleri İçin Kullanıcı Kılavuzu” başlıklı raporla XML formatında belirli veri, her veriyi tanımlayan nitelikler ve raporlama formatı açıklanmıştır (OECD, 2022b).

- Avrupa Birliği

AB tarafından paylaşım ve gig ekonomi ile sosyal medya platformlarından gelir elde eden kişilerin vergilendirilebilmesi için üye ülkelere özel bir vergilendirme rejimi uygulanması önerilmemiştir. Bununla birlikte dijital platformlar aracılığıyla çeşitli faaliyetlerde bulunarak gelir elde eden kişilerin bu faaliyetlerinden vergi idarelerinin haberdar olabilmesi için 22 Mart 2021’de “Vergileme Alanında İdareler Arası İş birliği” Direktifinde (DAC7) yapılan düzenlemeyle 1 Ocak 2023’ten itibaren uygulanmak üzere dijital platformlara belli faaliyetleriyle ilgili bilgi verme yükümlülüğü ve üye devletlerin vergi idareleri arasında otomatik bilgi değişimi zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan düzenlemeye ilişkin basın açıklamasında dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerden vergi idaresinin haberdar olmadığı ve mükellefler tarafından bu gelirlerin vergi idarelerine bildirilmediği ifade edilmiştir. Bu durumun üye ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına ve dijital platformda faaliyet gösterenlerin geleneksel ekonomideki kişilere göre haksız bir avantaj elde etmesine neden olduğu belirtilmiştir. Aynı zamanda bu düzenlemeyle birlikte ulusal vergi idarelerinin dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirleri tespit etmelerine ve ilgili vergi yükümlülüklerini belirlemelerine olanak tanıyacağına vurgu yapılmıştır (EC, 2021a).

Raporlama kapsamına hem üye devletlerde mukim veya mukim olmasa bile bir üye devletin kanunlarına göre kurulan veya yönetim yeri bulunan veya daimî kuruluşu olan platformlar hem de raporlanabilir satıcıların raporlama kapsamındaki faaliyetlerini kolaylaştıran yabancı platformlar girmektedir. Raporlama kapsamındaki faaliyetler hem konut hem de ticari mülkler dahil olmak üzere taşınmaz malların ve diğer taşınmaz malların ve park alanlarının kiralanması, kişisel hizmetler, malların satışı herhangi bir ulaşım aracının kiralanmasından oluşmaktadır (EC, 2022a: 120).

Raporlama kapsamındaki faaliyetler incelendiğinde raporlama kapsamına e-ticaret platformları, paylaşım ve gig ekonomik platformlarının girdiği ancak sosyal medya platformlarının kapsama dahil olmadığı söylenebilir. Bununla birlikte bu platformlar, raporlama kapsamındaki belli faaliyetleri gerçekleştiren her kişiye ilişkin bilgileri bildirmemekte AB idareler arası iş birliği direktifinde “raporlanabilir satıcı” olarak ifade edilen kişilerin gelirlerine ilişkin bilgileri bildirmektedir. Bu kapsamda raporlanabilir satıcı; rapor dönemi boyunca herhangi bir anda kayıtlı olan ve raporlama kapsamındaki faaliyetleri gerçekleştiren bir platform kullanıcısı, bir birey veya bir kuruluş olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte 2.000’den daha fazla taşınmaz mülkü kiralayan kuruluşlar ile raporlama dönemi boyunca 30’dan az mal satışı ile 2.000 euronun altında gelir elde eden kişilerin faaliyetleri raporlama kapsamı dışında tutulmuştur. Dijital platformlar tarafından platformlarda işlem yapılan kişilere ilişkin bilgilerden bazıları; ad ve soyad, doğum tarihi, adres varsa vergi kimlik numarası veya KDV numarası, ilgili faaliyetlerinin sayısı, elde ettiği gelir, platform tarafından tahsil edilen ücretler veya komisyonlardan oluşmaktadır. Bu bilgileri dijital platformlar, üye devletlerde mukim iseler mukim oldukları üye devlet vergi idaresine, üye devlet dışında mukim olmaları halinde ise seçtikleri bir üye devlet vergi idaresine faaliyetin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın ocak ayının sonuna kadar raporlamaları gerekmektedir. Dijital platformların bu bildirimde bulunmalarının ardından bildirimde bulundukları üye devletin vergi idareleri bu bilgileri otomatik bilgi değişimi çerçevesinde diğer ülke vergi idareleriyle paylaşacaktır (EC, 2021a).

- Amerika Birleşik Devletler

ABD’de paylaşım ve gig ekonomisi genellikle bir uygulama veya web sitesi aracılığıyla gelir elde etmek için yapılan belli faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler, evini ya da bir kısmını kiralamak, çevrimiçi mal satmak, profesyonel hizmetler sağlamak, isteğe bağlı, geçici ve bağımsız işler sağlamak şeklinde sayılmakla birlikte paylaşım gig ekonomisi faaliyetlerinin sadece bunlardan olmadığı kapsamının daha geniş olduğu belirtilmektedir. ABD’de paylaşım ve gig ekonomisi faaliyetlerine ilişkin özel bir vergilendirme rejimi benimsenmemiş olup bu tür faaliyetlerde bulunan bir kişi 400 doların üzerinde gelir elde etmesi halinde bu gelirlerini beyan edip ödemesi gerekmektedir. Bununla birlikte paylaşım ve gig ekonomisi faaliyetlerini ek iş olarak yürütmesi halinde bu faaliyetlerinden elde edilen gelirleri işveren tarafından stopaj yoluyla da vergilendirilebilmektedir. Ayrıca paylaşım ve ekonomisinden gelir elde edenler her 3 ayda bir, bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri takip eden ayın 15’ine kadar geçici vergi beyannamesi yoluyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir (IRS, 2024a).

ABD’de sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcılarının vergilendirilmesine yönelik özel bir vergilendirme rejimi benimsenmemiştir. ABD’de sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcıları, bağımsız çalışan olarak kabul edilmekte ve bağımsız çalışanların vergilendirme rejimlerine uygun bir şekilde vergilendirme kapsamına alınmaktadır. Ürün tanıtıcıları, şirketlerin belli ürünlerini tanıtmak amacıyla bu şirketlerle sözleşme yapsalar dahi bağımsız çalışan olarak kabul edilmektedir (Beebe, 2023). Sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcıları sosyal medya platformlarında gerçekleştirdikleri faaliyetleri bağımsız bir faaliyet mi yoksa hobi amaçlı mı olduğunun belirlenmesinde “kâr amaçlı hareket edilip edilmediği” dikkate alınmaktadır. İçerik üreticileri ve ürün tanıtıcılarının kâr amaçlı hareket edip etmediklerinin belirlenmesinde çeşitli kriterlerden yararlanılmaktadır. Bu kriterler; faaliyetin yürütülme şekli, faaliyeti yürütmek için harcanan zaman ve çaba, kişisel zevk ve eğlence unsuru, ara sıra elde edilen kârların miktarı ve benzerinden oluşmaktadır (Beebe, 2022).

Sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcıları, marka ortaklıkları, promosyon ürünler, sponsorlu gönderiler ve reklamlardan elde edilen gelirlerin matraha dahil edilmesi

gerekmektedir (Lee, 2024). Yine belgelendirilmesi koşuluyla ofis giderleri, iletişim giderleri, ekipman ve yazılım maliyetleri, pazarlama ve promosyon maliyetleri gibi faaliyetleriyle ilgili yaptıkları harcamaları gider olarak yazabilmektedir. Bu doğrultuda bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelir tutarı 400 dolardan fazla olması durumunda bu gelirlerini beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Bununla birlikte takvim yılı içerisinde her 3 ayda bir, bir sonraki ayın 15'ine kadar geçici vergi beyannamelerini verip ödemeleri gerekmektedir (Burgos, 2024).

- Avustralya

Avustralya'da paylaşım ve gig ekonomisi, insanların belli bir ücret karşılığında varlıklarını ya da hizmetlerini (işgücünü) dijital platformlar aracılığıyla paylaştığı ekonomik bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Avustralya'da paylaşım ekonomisi faaliyetlerinden elde edilen gelirlere ilişkin özel bir vergilendirme rejimini benimsememiş olup paylaşım ekonomisi faaliyetleri gelir elde eden kişilerin bu gelirlerini gelir vergisi beyannamesiyle beyan etme ve ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. Avustralya'da dijital platformlar aracılığıyla faaliyette bulunan mükelleflerin uyum yükümlülüklerini artırmak ve yapılan faaliyetleri tespit etmek amacıyla 2023 yılında Paylaşım Ekonomisi Raporlama Rejimi kapsamında elektronik dağıtım platformlarına, platformları aracılığıyla yapılan tedarikler hakkındaki belli bilgileri Avustralya vergi idaresine bildirme zorunluluğu getirilmiştir. İlk olarak elektronik dağıtım platformlarının taksi seyahati, kısa süreli konaklama (90 gün veya daha az) ve araç temini veya paylaşımına yönelik kolaylaştırdıkları tedarikler için getirilen düzenleme 2024 yılında varlık paylaşımı, gıda teslimi ve görev tabanlı hizmetleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Avustralya'da platformlara bildirim yükümlülüğü getirilmesinin temel amacı, kayıt veya konaklama yükümlülüklerini yerine getirmeyen katılımcıları tespit etmek, eğitmek ve uyum sağlamalarına yardımcı olmak olarak belirtilmiştir (ATO, 2024e).

Raporlama rejimi kapsamına hem yerli hem de yabancı platformlar dahil edilmekle birlikte platformlara ilişkin bir eşik değer sınırı da getirilmemiştir. Bu nedenle platformları aracılığıyla 1 dolarlık olsa dahi bir tedarik gerçekleşen platformlar bu tedarike ilişkin bilgileri Avustralya vergi idaresine bildirmekle sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte sadece

ilk yıl için yani 1 Temmuz 2023-30 Haziran 2024 döneminde 1 milyon doların altında taksi seyahati veya kısa süreli konaklamayı kolaylaştıran platformlar raporlama sorumluluğundan muaf tutulmuştur. Ayrıca kısa süreli konaklama ve taksi seyahati ile ilgili bazı tedarikler ile devlet tarafından yapılan bazı tedariklere ilişkin gibi çeşitli muafiyet hükümleri de getirilmiştir (PwC, 2024b). Paylaşım Ekonomisi rejimi kapsamına tedarikin Avustralya’da yapıldığı veya tedarikçinin Avustralya’da yerleşik olduğu ya da tedarikin yabancı bir tedarikçi tarafından Avustralyalı bir tüketiciye yapıldığı işlemler girmektedir. Buna karşılık malların veya gayrimenkullerin satışını içeren işlemler ve finansal tedariklerle ilgili işlemler raporlama kapsamı dışında tutulmuştur. Avustralya vergi idaresi, raporlama kapsamına giren işlemler için bildirilmesi gereken bilgilere ilişkin bir kılavuz yayınlamıştır. Kılavuzda bildirilmesi gereken bilgilere geniş şekilde yer verilmiştir. Bu kapsamda satıcının adı, doğum tarihi, adresi, banka hesap bilgileri, varsa vergi kimlik numarası, alınan toplam ödemeler ile ödemeler üzerindeki genel tüketim vergisi, bir raporlama dönemindeki toplam işlem sayısı vergi idaresine bildirilecek bilgilerden bazılarını oluşturmaktadır. Bu bilgileri, elektronik dağıtım platformları yılda iki kez her altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar bildirmeleri gerekmektedir. Avustralya’da mali yıl başlangıcı 1 Temmuz olduğu için ilk aylık dönem olan 1 Temmuz-31 Aralık tarihine ilişkin bilgileri bir sonraki yılın ocak ayı sonuna kadar, ikinci altı aylık dönem olan 1 Ocak-30 Haziran tarihine ilişkin bilgiler Temmuz Ayının sonuna kadar bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirim sorumluluğunu yerine getirmeyen platformlara ise idari para cezaları uygulanmaktadır (ATO, 2024e).

Avustralya’da sosyal medya platformlarından gelir elde eden içerik üreticileri ve ürün tanıtıcılara ilişkin özel bir vergilendirme rejimi benimsenmemiştir. Sosyal medya platformlardan gelir elde eden kişiler ya bağımsız çalışan ya da bir işletme olarak ATO’ya kayıt yaptırmaları gerekmektedir. Bu kapsamda ATO, sosyal medya geliri elde eden kişilerin bu faaliyetlerini hobi olarak mı yoksa bir işletme olarak mı yaptığını belirlemede çeşitli kriterlerden yararlanmaktadır. Bu kişiler sosyal medya platformlarından bir mali yılda 600 doların üzerinde gelir elde etmeleri halinde ATO, bu faaliyeti bir hobi faaliyet olarak görmemekte ve vergilendirme kapsamına almaktadır. Bununla birlikte bir kişi para kazanma amacıyla gönderi yapmaya başladığı andan itibaren bir işletme yürüttüğü kabul edilmektedir. Aynı zamanda paylaşımların düzenli ve sürekli olması faaliyetin işletme olarak kabul edilmesini desteklemektedir. Ayrıca faaliyetin doğası ve organizasyonu da yine faaliyetin

bir işletme olarak kabul edilmesine yönelik karineleri oluşturmaktadır (Rylah, 2024). Faaliyetlerini ister tüccar olarak ister bağımsız çalışan olarak yürüten sosyal medya geliri elde edenlere 2024 yılı için 18.200 doların üzerinde gelir elde etmeleri halinde bu gelir üzerinden beyanname verip vergilerini ödemeleri gerekmektedir. Sosyal medya geliri elde eden kişilere safi kazançlarını tespit ederken, internet ve iletişim giderlerini, seyahat harcamalarını, ekipman ve benzeri harcamalarını gider yazma imkânı da sunulmaktadır (Chapman, 2024).

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta paylaşım ve gig ekonomisi faaliyetleri kapsamında faaliyetin türüne göre gelir vergisi ya da sermaye kazançları vergisi ödenmesi öngörülmüştür. Buna göre bir kişi dijital platformlar aracılığıyla kişisel eşyalarını satışa çıkarması durumunda elde ettiği gelir 6.000 sterlin veya daha fazla olması durumunda elde ettiği bu geliri HMRC'ye bildirmesi gerekmektedir. Ancak 6.000 sterlinin altındaki gelirler için HMRC'ye bildirimde bulunmaya gerek yoktur. Bununla birlikte bir kişi dijital platformlar aracılığıyla bir evini veya arabasını bir başka kişiye kiralaması durumunda ise 1.000 sterlin ve üzerinde gelir elde etmesi durumunda bu gelirlerine ilişkin HMRC'ye kayıt yaptırmalı ve gelirlerinin beyan etmeleri gerekmektedir. Ayrıca dijital platformlar aracılığıyla gelir elde eden kişilere rehberlik sağlamak, vergi uyumlarını artırmak ve kendi beyanlarını vermelerini teşvik etmek amacıyla HMRC dijital platformlarla birlikte çalışmaktadır. Bu kapsamda dijital platformlar, kendi platformlarında en az 30 ürün veya 1.700 sterlin kazanan veya ücret karşılığında bir hizmet sağlayanlarla ocak ayında iletişime geçerek satış verileri ve bazı kişisel verilerinin HMRC'yle paylaşılacağını bildirmektedir. Ancak bu bilgilerin HMRC'yle paylaşılması mutlak anlamda kişinin beyanda bulunmasını zorunlu kılmamaktadır. Buna göre gelir elde eden kişilerin faaliyetlerini kontrol etmesi ve 1.000 sterlinin üzerinde gelir elde etmeleri halinde bu gelirlerini beyan etmeleri noktasında bir teşvik niteliği taşımaktadır (HMRC, 2024c).

Birleşik Krallık'ta sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcılarının elde ettikleri gelirlere ilişkin özel bir vergilendirme rejimi benimsenmemiştir. HMRC sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcıları bir mali yılda 1.000 sterlinden fazla gelir elde etmeleri halinde bağımsız çalışan olarak kabul edilmektedir. Bu kişilerin HMRC'ye kayıt yapmaları ve

gelirlerini bildirmeleri gerekmektedir. 1.000 sterlinin altında gelir elde edenler ise faaliyetlerini hobi amacıyla yaptıkları kabul edilmekte ve bu kişilerin gelirlerini beyan etmelerine gerek bulunmamaktadır. Sosyal medya içerik üreticileri ve ürün tanıtıcılarının brüt gelirleri kapsamına; sponsorlu gönderiler, reklam gelirleri, marka ortaklıkları, bedelsiz verilenler de dahil tanıtım ürünleri girmektedir. Bu gelirlerinden faaliyetleriyle ilgili olmak üzere ekipman teknoloji giderleri, yazılım ve abonelik ücretleri, pazarlama ve tanıtım giderleri ve benzerlerini gider yazma imkânı bulunmaktadır. HMRC içerik üreticileri ve ürün tanıtıcılarının vergi uyumunu teşvik etmek amacıyla “bire-çok” mektuplarını kullanarak vergi mükelleflerini vergi yükümlülükleri konusunda eğitmektedir. Bu doğrultuda 2023 yılında 2.300 içerik oluşturucusuna mektup yazarak beyan ettikleri verginin doğru olup olmadığını ve çevrimiçi varlıkları nedeniyle aldıkları ücretsiz hediyelerin dahil edilip edilmediğini sorgulamıştır (Tax Adviser, 2024).

- Türkiye

Türkiye’de paylaşım ve gig ekonomi platformlarından gelir elde edenler ve sosyal medya platformlarından gelir elde edenlerin vergilendirilmesine yönelik çeşitli kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılmıştır. Paylaşım ve gig ekonomik faaliyetlerine ilişkin olarak 2020 yılında 7256 sayılı kanunla GVK’nın 9/10. maddesine eklenen ayrı bir iş yeri ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen alet ve makineler kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve elektronik ortamlar üzerinden satanların belli koşulları sağlamaları kaydıyla gelir vergisinden muaf tutulması öngörülmüştür. Bu koşullar; bu kişilerin vergi idaresine başvurarak muafiyet belgesi alması, bir banka hesabı açması, dijital platformlardan elde ettikleri gelirlerin bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi ile belli tutarı aşmamasından (2025 yılı için 1.580.000 TL) oluşmaktadır. Mükelleflere tanınan vergi muafiyeti imkanıyla birlikte bankalar, bu koşulları sağlayan mükelleflerin banka hesaplarına aktarılan tutarlar üzerinden %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifat yapmakla sorumlu kılınmıştır (GVK, m. 9/10). Böylece paylaşım gig ekonomisi faaliyetlerinden gelir elde eden kişilere hem vergisel kolaylık tanınmış hem de stopaj yoluyla da olsa vergilendirilmeleri sağlanmıştır.

Sosyal medya platformlarından gelir elde edilmesine yönelik 2023 yılında 7491 sayılı kanunla GVK'nin 20/b. maddesinde yapılan değişiklikle internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video, gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançlar, belli şartları sağlamaları koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu şartlar; bu kişilerin Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açtırması ve bu faaliyetlerine ilişkin elde ettiği tüm kazancı elde ettikleri gelirlerin bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi ile elde ettikleri gelirlerin gelir vergisi tarifesinde dördüncü diliminden (2025 yılı için 4.300.000 TL) fazla olmaması gerekmektedir. Bu şartları taşıyan sosyal medya içerik üreticilerinin hesaplarının bulunduğu bankalar, içerik üreticilerinin hesaplarına aktarılan tutarlar üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaktadır (GVK, m. 20/b). Böylelikle sosyal medya içerik üreticilerine faaliyetlerini kayıtlı ekonomide yürütmeleri şartıyla kolaylık sağlanmakta aynı zamanda stopaj yoluyla da olsa vergi idareleri gelir elde etme imkânı bulmaktadır.

Türkiye'de paylaşım ve gig ekonomik faaliyetler ile sosyal medya platformlarından gelir elde edenlerin vergilendirilmesine yönelik getirilen bu düzenlemelerin yanında bu platformlarda faaliyet gösterenleri tespit etmeye yönelik olarak 2022 yılında VUK Genel Tebliği'nde yapılan değişiklikle dijital platformlara sürekli bilgi verme sorumluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre taşınır ve taşınmaz malların alınması, satılması veya kiralanmasını kolaylaştıran hizmet sağlayıcılar, sosyal ağ sağlayıcılar ve yer sağlayıcılar takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde kendi platformlarında işlem yapan kişilere ilişkin;

- Verilen hizmetin sağlandığı internet adresleri,
- Gerçek veya tüzel kişinin ad soyad/unvan, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaraları veya vergi kimlik numaralarını, işyeri adres bilgileri,
- Yapılan her bir işleme ilişkin tahsilat veya satış işlemi tutarı ve tarihi ile tahsil edilen tutarların aracılık hizmeti verilenlere ödenmesine ilişkin banka hesap bilgilerini Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeleri gerekmektedir.

Aracı hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları ile yer sağlayıcıları bildirmeleri gereken bu bilgileri gelir idaresi başkanlığının hazırladığı veri formatı ve standardına uygun

bir şekilde BTRANS aracılığıyla gelir idaresine bildirmeleri öngörülmektedir. Her bir aya ilişkin bildirimleri takip eden ayın sonuna kadar yapmaları gerekmektedir. Aksi halde bu bildirimleri yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmektedir (538 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği m. 6).

KDV Açısından

Dijital platformlar, tedarikçilere küresel piyasalarda fiziki bir varlık bulundurmada faaliyetinde bulunma imkânı sağlamaktadır. Öte yandan nihai tüketicilerin de dijital platformlar aracılığıyla sınır ötesindeki mal ve hizmetlere erişimlerini kolaylaştırmakta ve böylece dijitalleşen ekonomide uluslararası mal ve hizmet ticaretinin genişlemesine imkân tanımaktadır. Uluslararası mal ve hizmet ticaretinin genişlemesi ise ülkelerin KDV sistemlerinin birbirleriyle daha fazla etkileşim içerisinde bulunmasını zorunlu kılmaktadır. Nitekim bir tedarikçi dijital platformlar aracılığıyla aynı anda birden fazla ülkeye tedarik gerçekleştirebildiği için aynı anda birden fazla ülke nezdinde mükellef olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık ülkeler arasında uluslararası KDV kurallarına ilişkin iş birliğinin bulunmaması ülkeleri artan çifte vergilendirme veya vergilendirememe riskleriyle karşı karşıya bırakmaktadır (OECD, 2015b: 126; OECD, 2017a: 10). Çünkü mevcut uluslararası KDV kuralları geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak tasarlanmıştır. Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ürünlerin ortaya çıkması ve dijital platformların yaygınlaşmasıyla birlikte mevcut KDV kurallarının dijitalleşen ekonomik faaliyetlerde uygulanması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır (Scarcella, 2020: 2). Bu da KDV kurallarının uygulanması ve KDV'nin tahsil edilmesine ilişkin ülkelerin çeşitli zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde öncelikle mevcut uluslararası KDV kurallarına ardından bu kuralların uygulanmasına ve KDV tahsilatına ilişkin zorluklara değinilecektir. Sonrasında ise bu zorluklara ilişkin OECD ve AB önerileri ile çeşitli ülke düzenlemelerine yer verilecektir.

- **Mevcut Uluslararası KDV Kuralları**

KDV, üretim faktörlerinin üretim sürecinde kullanılması sonucunda üretim sürecinin her aşamasında ortaya çıkan değer üzerinden alınan bir vergidir. KDV, her türlü mal ve hizmetleri vergi konusu olarak kabul ederek hane halklarının nihai tüketimlerine geniş

tabanlı bir vergi uygulamayı amaçlamaktadır. KDV kural olarak katma değerin yaratıldığı ülkede vergilendirilmekte ve tedarikçiler ya da işletmeler tarafından tedarik zincirinin her aşamasındaki değer üzerinden tahsil edilerek vergi idaresine yatırılmaktadır. Ancak KDV'nin amaçladığı anlamda tüketim, işletmeler ya da tedarikçiler tarafından değil, nihai tüketiciler tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla KDV yükünü nihai tüketicilerin taşıması ve tedarikçiler üzerinde kalmasını önlemek adına indirim mekanizması benimsenmiştir. İndirim mekanizması, işletmelerin KDV'nin tahsil sürecine katılmakla birlikte mal ve hizmet satın aldıklarında ödedikleri KDV'yi mal veya hizmet satarken tahsil ettikleri KDV'den indirmelerine izin veren bir mekanizmadır. KDV'nin bu işleyiş yapısı ülke içerisindeki tedariklerde ekonomik açıdan işletmeleri eşit konuma getirerek işletmeler arasında tarafsızlığı korurken diğer yandan KDV'nin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Ancak uluslararası tedarikler söz konusu olduğunda katma değerin hangi ülkede yaratıldığının belirlenmesi, aşamalı tahsilat süreci ve indirim mekanizması açısından zorluklarla karşılaşmaktadır.

Uluslararası KDV kuralları açısından katma değerin hangi ülkede yaratıldığı dolayısıyla vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olduğunun belirlenmesinde varış ilkesi ve kaynak ilkesi olmak üzere iki temel yaklaşım kullanılmaktadır. Kaynak ilkesi, vergilendirme yetkisinin katma değerin yaratıldığı ülkeye göre belirlenmesini öngörmektedir. Bu doğrultuda kaynak ilkesi vergilendirme yetkisinin mal veya hizmeti sunan tedarikçinin bulunduğu yere göre belirlenmesini esas almaktadır. Nitekim yurt içi tedariklerde kaynak ilkesi, KDV açısından temel bir norm olarak yaygın şekilde uygulanmaktadır. Varış ilkesi ise vergilendirme yetkisinin nihai tüketicinin yapıldığı yere göre belirlenmesini öngörmektedir. Dolayısıyla varış ilkesi mal veya hizmeti alan tüketicinin bulunduğu yere göre vergilendirmeyi esas almaktadır. Her iki ilke arasındaki temel ekonomik fark, kaynak ilkesi belli bir ülkedeki tüm tüketicileri eşit konuma getirirken varış ilkesi belli bir ülkedeki tüm işletmeleri ya da tedarikçileri eşit konuma getirmektedir (OECD, 2017b: 13). Uygulanacak yaklaşımın seçimi, hangi ülkenin vergi gelirlerinden yararlanacağı, hangi ülkenin hangi tüketiciler üzerinde vergilendirme hakkına sahip olacağı ve hangi tahsilat rejiminin kullanılacağını belirlediği için ekonomik ve siyasi sonuçları bulunmaktadır (Lamesch, 2015: 18).

Her iki ilke karşılaştırıldığında kaynak ilkesi, varış ilkesine göre mükellefler açısından daha kolay şekilde uygulanabilmektedir. Çünkü kaynak ilkesine göre tedarikçiler tüm tedariklerini kaynak ülkenin vergi kuralları uyarınca yerine getirmektedir. Buna karşılık varış ilkesinde tedarikçiler, her bir tedarik için vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini tedariklerin yapıldığı ülkelerin vergi kurallarına göre ayrı ayrı yerine getirmektedir. Dolayısıyla varış ilkesi, tedarikçilerin tedarik yaptıkları her ülkenin vergi kurallarını bilmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu durum mükellefler açısından varış ilkesine göre kaynak ilkesinin uygulanmasını kolaylaştırmakta ve mükelleflerin uyum yükleri ile maliyetlerini önemli ölçüde azaltmaktadır (Lamesch, 2015: 18-19). Ülkeler, iki ilkeden hangisini tercih edeceğine karar verirken tarafsızlık ilkesi açısından da iki ilkeyi karşılaştırmaktadır. Tarafsızlık ilkesi geleneksel ve dijital ticaret vergi kuralları düzenlenirken dikkate alınması gereken bir ilke olup OECD tarafından Ottawa Konferansında önerilmiştir. Bu konferansta tarafsızlık ilkesi, *“vergilendirme, geleneksel ve elektronik ticaret şekilleri arasında tarafsız ve adil olmaya çalışmalı, ticari kararlar vergi mülahazalarından ziyade ekonomik mülahazalar tarafından motive edilmeli ve benzer işlemleri gerçekleştiren benzer durumdaki vergi mükellefleri benzer düzeyde vergilendirmeye tabi olmalıdır.”* şeklinde açıklanmıştır (OECD, 2015b: 17).

Varış ilkesine göre vergilendirme yetkisi, mal ve/veya hizmetin tüketiminin yapıldığı ülkeye verilmektedir. Varış ilkesinin uygulandığı sınır ötesi tedariklerde tedarikler varış ülkesinde vergilendirileceği için ayrıca kaynak ülkesinde vergilendirmeye tabi tutulmamaktadır (Karakaya, 2021: 72). Bu nedenle sınır ötesi tedariklerde kaynak ülkedeki tedarikçiler, ihracat sırasında tedarikleri KDV’den arındırmakta ve ilgili ürünlerin muadilleri varış ülkesinde hangi oranda KDV’ye tabi tutuluyorsa ithal edilen ürünler o oranda varış ülkesi tarafından KDV’ye tabi tutulmaktadır. Varış ilkesine göre ithal edilen ürünler, yerli üretimle aynı oranda vergilendirildiği için ithalatın düşük veya yüksek oranlı KDV uygulayan bir ülkeden ithal edilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Bu doğrultuda bir tedarikle ilgili ödenen toplam KDV, tüketimin gerçekleştiği varış ülkesi kurallarına göre belirlenmekte ve varış ülkesinde tahakkuk etmektedir. Böylece varış ülkesinde ithal edilen ürünler ile ülke içerisinde üretilen ürünler aynı oranda KDV’ye tabi tutularak eşit bir yaklaşım benimsenmiş olmaktadır (OECD, 2017a: 22-23; OECD, 2019i: 38-39). Dolayısıyla varış ilkesi, ülkelere adil bir vergilendirme imkânı sunmakla birlikte işletmelerin vergi

planlaması yoluyla vergiyi bir rekabet aracı olarak kullanmalarına da engel olmaktadır (Karakaya, 2021: 72).

Kaynak ilkesi söz konusu olduğunda ise sınır ötesi tedariklerde vergilendirme hakkı ihracatı yapan ülkeye verilmektedir. Bu durumda sınır ötesi tedariklerde kaynak ülke, ihracat sırasında tedarikler üzerinden KDV tahsil etmektedir. Bununla birlikte söz konusu tedarikleri ithal eden ülkede aynı ürünler üzerinden KDV tahsil edeceği için kaynak ülke, tedarikçilerine ithal edilen ülkede ödenen vergileri mahsup etme imkânı tanımaktadır. Ancak kaynak ilkesi, bir ülkenin birden fazla ülkeden aynı ürünü ithal etmesi ve ülkelerin aynı ürüne uyguladıkları KDV oranının birbirinden farklı olması durumunda ithalatçı ülkede aynı ürünün farklı oranlarda vergilendirilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla kaynak ilkesi, değerin eklendiği ülkelerde geçerli olan vergi oranlarını dikkate alması, tedarik zincirinin ekonomik ve coğrafi doğasını etkileyerek işletmelerin vergi planlaması yapmalarının önüne açmakta ve uluslararası ticarete tarafsızlığı zayıflatmaktadır. Kaynak ilkesinin uluslararası ticarete tarafsızlığı zedelemesi nedeniyle sınır ötesi tedariklerde varış ilkesinin hem teorik hem de pratik açıdan kaynak ilkesine göre tercih edileceği konusunda yaygın bir görüş birliği bulunmaktadır. Bu yaygın görüş birliği zamanla uluslararası tedariklerde uluslararası bir norm haline dönüşmüş ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları tarafından da onaylanmıştır (OECD, 2017a: 16-17).

- Varış İlkesinden Kaynaklanan Zorluklar

Varış ilkesi, uluslararası ticarete tarafsızlığı sağladığı için uluslararası KDV kuralları açısından tavsiye edilen ve kullanılan bir ilkedir. Tedarik edilen ürünün mal olması halinde mallar sınır kontrollerine tabi oldukları için varış ilkesinin uygulanmasında bir zorluk yaşanmamaktadır. Nitekim malların gümrükten geçişi sırasında tedarikin kim tarafından kime gönderildiği belirlenmekte ve mallara ilişkin KDV gümrükte tahsil edilmektedir. Buna karşılık tedarik, dijital bir ürün veya hizmetten oluşması durumunda dijital ürün veya hizmetler doğaları gereği sınır kontrollerine tabi tutulamadıkları için varış ilkesinin hayata geçirilmesinde bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Özellikle nihai tüketicilerin dijital platformlar aracılığıyla sınır ötesi piyasalara kolaylıkla erişebilmesi nedeniyle işletmeden tüketiciye tedarikler bu zorlukların boyutlarını daha da artırmaktadır (OECD, 2018a: 194).

Çünkü dijital platformlar, tüketiciden tüketiciye işlem yapan bireylere, girişimciye dönüşme olanağı tanımakta ve bu tarz faaliyette bulunan kişilerin KDV kuralları açısından vergiye tabi kişi olarak kabul edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle de dijital platformlar aracılığıyla vergiye tabi kişi olarak faaliyette bulunmakla tüketici olarak faaliyette bulunmak arasındaki sınır bulanıklaşmaktadır (Scarcella, 2020: 3-4; OECD, 2021: 28). Bu kapsamda tedarikçiler gerçekleştirmiş oldukları sınır ötesi tedariklere ilişkin KDV'yi doğru tutarda tahsil edebilmesi için müşterinin statüsünü ve tedarikle ilgili işlemin hangi ülkeden yapıldığını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu hususlar uygulanacak tahsilat yönteminin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir.

- Müşterinin Statüsünün Belirlenmesi

Tedarikçi, tedariki gerçekleştirdiği sırada müşterinin bir işletme mi yoksa nihai bir tüketici mi olduğunu tespit etmesi gerekmektedir. Çünkü müşterinin statüsüne bağlı olarak uygulanacak KDV kuralları ve tahsilat yöntemi birbirinden farklılık arz etmektedir. Nitekim müşteri bir işletme olması durumunda işletmeden işletmeye (B2B) tedarik kuralları uygulanmakta ve tahsilat sorumluluğu tedarikçiden müşteriye geçmektedir. Müşteri bir tüketici olması durumunda ise işletmeden tüketiciye (B2C) tedarik kuralları uygulanmakta ve tahsilat sorumluluğu tedarikçiye ait olmaktadır. Ancak müşterinin statüsü doğru bir şekilde tespit edilmemesi ve/veya edilememesi durumunda ülkeler açısından KDV kayıpları ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, bir tedarike ilişkin olarak müşteri, nihai bir tüketici olması rağmen kendisini bir işletme gibi gösterebilir. Böyle bir durumda B2B tedarik kuralları gereği müşteri, tedarikçiye ödeme yaparken KDV hariç fiyat üzerinden ödeme yapmaktadır. Ancak müşteri bir işletme olmadığından KDV'yi beyan edip ödemeyeceği için tedarike ilişkin KDV kaybı ortaya çıkmaktadır (EC, 2022b: 60-61).

- Vergilendirme Yerin Tespiti

Varış ilkesi, vergilendirme yetkisini mal ve/veya hizmetlerin tüketimini yapıldığı ülkeye vermektedir. Ancak dijital platformlar, müşterilere tedarik ettikleri bir ürünü başka bir ülkede kullanma veya yararlanma imkânı sağlamaktadır. Dolayısıyla yapılan bir tedarike ilişkin verginin doğru ülkeye ödenebilmesi için tedarike ilişkin işlemin yapıldığı ülkenin doğru şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

- Tahsilat Mekanizmalarına İlişkin Zorluklar

Dijital platformların işletmelerin fiziki bir varlık bulundurmada dünyanın her yerindeki tüketicilere erişebilmesi ve bu işletmelerin sundukları ürünlere ihtiyaç duyan tüketicileri bir araya getirmesi KDV tahsilatı açısından çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunlar, düşük değerli mallar ve dijital tedariklerin ilişkin KDV'nin tahsilat mekanizmasına yönelik sorunlardan oluşmaktadır.

Varış ilkesine göre yabancı bir ülkedeki tedarikçiden satın alınan mallara ilişkin KDV, tedarikçinin bulunduğu ülkede KDV'den arındırılarak malların ithal edildiği ülkedeki gümrük makamları tarafından ithalat sırasında tahsil edilmektedir. Bununla birlikte belli bir eşik değerin altındaki mallardan KDV tahsil edilebilmesi için yapılan tahsilat masraflarının tutarı, tahsil edilen KDV tutarından daha yüksek olması beklenmektedir. Dolayısıyla birçok ülke belli eşik değerin altındaki malları KDV'den istisna ederek KDV kapsamı dışında tutmaktadır. Bu eşiklerin getirildiği dönemdeki ekonomik koşullar dikkate alındığında platformlar aracılığıyla sınır ötesinden mal tedariki ya hiç gerçekleşmemekte ya da oldukça az sayıda gerçekleşmekteydi. Bu nedenle eşik değerlerin getirildiği dönemde bu malların KDV'den istisna edilmesi ülkeler açısından önemli bir kayıp olarak görülmemiştir. Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte çoğu tedarikçi, düşük değerli malların eşik değerlerinden faydalanmak ve rekabet avantajı elde ederek ürünlerini tüketicilere KDV hariç fiyattan satmak amacıyla ülkelerin eşik değerlerinden yararlanarak faaliyetlerini KDV ödemeyecek şekilde yapılandırmaya başlamıştır. Aynı zamanda dijital teknolojilerin yaygınlaşmasıyla birlikte birçok ülkede düşük değerli malların ticaret hacminde önemli artışlar görülmüştür.

Ticaret hacmindeki artışlar sonucunda birçok ülkenin düşük değerli mallara KDV istisnası uygulaması nedeniyle vazgeçtiği vergi gelirlerinin miktarı önemli boyutlara ulaşmış ve düşük değerli malların KDV'den istisna edilmesi ülkeler açısından sürdürülemez bir noktaya ulaşmıştır. Çünkü düşük değerli mallara uygulanan istisna eşiği bir yandan ülkelerin KDV gelirlerinin azalmasına diğer yandan yerli tedarikçiler açısından ürünlerini KDV dahil fiyattan sattıkları için yabancı tedarikçiler karşısında haksız rekabete maruz kalmalarına neden olmuştur. Ayrıca istisna eşikleri, işletmeleri kendilerini KDV istisnasından yararlanacak şekilde konumlandırmasına teşvik ettiği için ülkelerin istihdam dengeleri

açısından önemli sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu nedenler, ülkelerin düşük değerli mallara uyguladıkları eşik değerleri yeniden gözden geçirmelerini zorunlu kılmıştır. Düşük değerli malların ithalatına ilişkin olarak KDV istisnasının kaldırılması önerilse de özellikle Gümrük Makamlarının KDV tahsil etme maliyetlerinde artış nedeniyle yeterli bir çözüm sunulmamıştır. Dolayısıyla KDV istisnasının kaldırılabilmesi için düşük değerli mallara ilişkin Gümrük Makamlarının tahsil masraflarını en aza indirecek tahsilat mekanizmalarının geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır (OECD, 2015b: 120-121).

Dijitalleşme süreciyle birlikte fiziki malların dijital biçimlerinin ortaya çıkması ve bu dijital ürünlerin nihai tüketiciler tarafından yabancı ülkelerdeki tedarikçilerden dijital platformlar aracılığıyla kolaylıkla satın alınabilmesi KDV tahsilatı açısından çeşitli zorluklara neden olmaktadır. Özellikle ülkeler arasında KDV kuralları ve tahsilatına ilişkin standart kuralların bulunmaması bu zorlukların boyutunu daha da artırmaktadır. Birinci zorluk, vergi idarelerinin dijital ortamda yapılan faaliyetleri tespit edememesidir. Bu faaliyetleri tespit edemediği için vergi idareleri, yapılan tedariklere ilişkin tahsilatın tedarikçi tarafından beyan edilip ödenmesi noktasında tedarikçilerin vergi uyumuna bağlı kalmaktadır. İkinci zorluk ise şirket veya işletmeler, dijital platformlar aracılığıyla birden fazla ülkede ekonomik faaliyette bulundukları için faaliyette bulundukları her ülkenin KDV kurallarına uyum sağlama zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Bu durum şirketler ve işletmeler açısından önemli miktarda uyum maliyetlerine katlanmalarını gerektirmektedir. Bu maliyetler özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından önemli bir külfet oluşturduğu için küçük ve orta ölçekli işletmeler bu maliyetlere katlanmak yerine KDV ödevlerini yerine getirmemeyi tercih etmektedir. Bununla birlikte dünyanın çeşitli yerlerinden ülkelere ürün ihraç eden tedarikçilerin KDV ödevlerini takip etmek ve yönetmek vergi idareleri açısından önemli miktarda idari maliyetlere neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi idarelerinin ve mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza indirecek tahsilat mekanizmalarının geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

- Dijital Platform Aracılığıyla Gerçekleştirilen Tedariklerde KDV Tahsilatına İlişkin OECD ve AB Önerileri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları

Dijital platformlarda gerçekleştirilen tedariklere ilişkin KDV'nin daha etkin şekilde tahsil edilebilmesi amacıyla çeşitli tahsilat rejimleri uygulamaktadır. Bu tahsilat rejimlerinin incelenmesi ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, vergi zorluklarına ilişkin olarak çözüm önerileri sunulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında OECD ve AB tavsiyeleri ile Avustralya, Birleşik Krallık ve Türkiye örnekleri incelenmiştir.

- OECD

OECD tarafından sınır ötesi tedariklere ilişkin KDV'nin daha etkin bir şekilde tahsil edilmesine yönelik yapılan çalışmaların ilk somut çıktısı, elektronik ticaret üzerine gerçekleştirilen 1998 yılındaki Ottawa Konferansıyla ortaya çıkmıştır. Ancak zamanla sınır ötesi tedariklere ilişkin KDV tahsilatına ilişkin zorlukların sadece elektronik ticaretle sınırlı olmadığı, ülkelerin KDV kurallarının uyumlaştırılması ve yabancı tedarikçilere ilişkin daha düşük uyum maliyeti olan tahsilat rejimlerinin geliştirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Bu durum OECD'nin BEPS Eylem Planı'nın "Dijital Ekonominin Vergi Zorluklarının Ele Alınması" başlıklı final raporunda belirtilmiştir. Aynı zamanda ilgili raporda uluslararası ticarete ilişkin ortak KDV kurallarının uygulanması adına KDV kılavuz ilkeleri yayınlanmış ve sınır ötesi tedariklere ilişkin KDV'nin daha etkin bir şekilde tahsil edilebilmesine ilişkin çeşitli mekanizmalar önerilmiştir. Bununla birlikte ilgili raporda uluslararası KDV kılavuz ilkelerinin tutarlı bir şekilde uygulanmasını desteklemek ve kılavuz ilkelerde önerilen tahsilat rejimlerine ilişkin çalışmaları tamamlamak ve yeni tahsilat mekanizmaları geliştirmek adına WP9 tarafından çalışmalar yürütülmesi tavsiye edilmiştir. Bu doğrultuda 2017 yılında WP9 çalışma grubu "KDV/GST'nin Etkin Tahsilatına Yönelik Mekanizmalar" başlıklı raporu yayınlamıştır. İlgili raporda OECD tarafından tüketici temelli tahsilat rejimi, tedarikçi temelli tahsilat rejimi, aracı tahsilat rejimi ve otomatik sistemler olmak üzere çeşitli tahsilat rejimleri tavsiye edilmiştir. Ayrıca aracı tahsilat rejimi kapsamında dijital platformların önemi vurgulanmış ve dijital platform temelli tahsilat rejimlerinin ayrı raporlarla ele alınacağı belirtilmiştir. Bu doğrultuda da 2019 yılında OECD tarafından "Online Satışlara İlişkin KDV Tahsilatında Dijital Platformların Rolü" başlıklı rapor ve 2021

yılında “Paylaşım ve Gig Ekonomisindeki Büyümenin KDV/GST Politikası ve İdaresi Üzerindeki Etkisi” başlıklı raporu yayınlamıştır.

OECD tarafından yayınlanan ilgili raporlarda uluslararası hizmet ve maddi olmayan malların ticaretinde KDV’nin etkin bir şekilde tahsil edilmesine yönelik tedarikçi tahsilatı, müşteri tahsilatı, araçlar ve otomatik sistemler olmak üzere çeşitli yaklaşımlar önerilmiştir. Bu seçeneklerden birinin kullanılması diğerlerinin kullanılmasına engel teşkil etmemekte ülkelerin kendi yapılarına uygun tahsilat rejimini önerilen yaklaşımların birleşimi şeklinde de uygulayabileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte teknolojinin mevcut tahsilat rejimlerinin etkin bir şekilde işlemlerini sağlayan bir araç olarak kullanılmasını tavsiye etmektedir.

OECD tarafından önerilen tahsilat rejimlerine ilişkin açıklamalara aşağıda ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmektedir. Ancak araçlar olarak dijital platform temelli tahsilat rejimleri daha önce dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisi başlığı altında incelendiği için aracı temelli tahsilat rejimlerine burada yer verilmemiştir.

- **Tedarikçi Tahsilat Rejimi: İşletmeden Tüketicie Tedariklerde Önerilen OECD Yaklaşımı**

KDV’nin tahsil edilmesi, ödenmesi ve bunlarla ilgili şekli ödevler kural olarak tedarikçiler tarafından yerine getirilmektedir. Tedarikçinin vergilendirme yetkisine sahip ülkede yerleşik olması durumunda KDV ile ilgili yükümlülüklerini anlaması ve yerine getirmesi nispeten daha kolaysa da tedarikçinin vergilendirme yetkisine sahip ülkede yerleşik olmaması durumunda daha karmaşık olabilmektedir. Çünkü geleneksel KDV kuralları, tedarikçinin faaliyette bulunduğu ülkede kayıt yaptırması ve vergilendirmeye ilgili hükümler hakkında bilgi sahibi olmasını gerektirmektedir. Bu da tedarikçilerin yerel dilde iletişim kurmaları, yabancı bir vergi idaresi ya da yargı organlarıyla işlem yapmaları, vergi ve muhasebe kurallarını öğrenmeleri gibi hususları zorunlu kılmaktadır. Tedarikçilerin dijital platformlar aracılığıyla birçok ülkede ticari faaliyetlerde bulunduğu göz önüne alındığında tedarikçilerin her bir ülkenin vergilendirme kurallarına uygun bir şekilde KDV ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirebilmesi konusunda önemli uyum maliyetleriyle

karşılaşmalarına neden olmaktadır. Aynı zamanda vergi idarelerinin de dijital platformların yaygınlaşmasıyla artan yabancı tedarikçilerin KDV yükümlülüklerini takip etme ve yönetme konusunda zorlanacağı kabul edilmektedir.

Tedarikçilerin ve vergi idarelerinin zorluklarını dikkate alan OECD, işletmeden tüketiciye (B2C) hizmet ve maddi olmayan varlıkların yabancı tedarikçileri için kayda dayalı tahsilat rejimini uygulayan ülkelere, yabancı tedarikçilerin uyum düzeylerini artırmak için basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejimini uygulamalarını tavsiye etmektedir. OECD'ye göre yabancı tedarikçilerin en yüksek uyum düzeylerine, vergilendirme yetkisine sahip ülkenin uyum yükümlülüklerini verginin etkin tahsilatı için sadece gerekli unsurlarla sınırlandırması halinde ulaşılabilir. Basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejimi, dijital platformların yaygınlaşmasıyla birlikte birden fazla ülkenin vergilendirmeye ilgili kurallarıyla karşı karşıya kalan tedarikçiler açısından özellikle önem arz etmektedir. Geleneksel kayıt ve uyum rejimlerinin karmaşık olması durumunda tedarikçilerin uyum maliyetleri arttığı için tedarikçilerin uyumsuzluğu tercih etmelerine ya da ilgili ülkedeki müşterilere hizmet vermek istememelerine neden olabilmektedir. OECD tarafından yapılan çalışmalarda basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejiminden elde edilen bulgular, bu rejimin vergilendirme yetkisine sahip ülkeler açısından KDV gelirlerini güvence altına alarak pratik ve etkili bir çözüm sağladığı, ekonomik çarpıkları en aza indirdiği ve yerli ile yabancı tedarikçiler arasındaki tarafsızlığı koruduğu yönündedir. Vergi idareleri açısından vergi idarelerinin sınırlı idari maliyetlere ve kendi sınırları içerisinde tüketicilere yapılan tedariklere ilişkin KDV gelirlerinin önemli bir kısmını elde etmelerine olanak tanımaktadır.

İşletmeden tüketiciye (B2C) hizmet ya da maddi olmayan malların tedarikçileri için önerilen basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejimi geleneksel tahsilat rejimiyle aynı haklar ve yükümlülüklerle tabi olmaksızın geleneksel tahsilat rejiminden ayrı olarak işleyecektir. Bununla birlikte OECD, KDV tahsilatını kolaylaştırmaya yönelik tüm vergi sistemlerine uygun basitleştirilmiş rejim için tek bir yaklaşımın bulunmadığını belirtmiştir. Bu doğrultuda OECD tarafından basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejiminin geliştirilmesi için vergilendirme yetkisine sahip ülkelere yardımcı olmak amacıyla basitleştirme ihtiyacı ile vergi gelirlerini koruma ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını dikkate alarak basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejiminin temel özellikleri şu şekilde belirtilmiştir:

- Gerekli bilgilerin asgari düzeyde tutulduğu ve vergi idaresinin web sitesinde çevrimiçi kayıt imkanının bulunduğu basitleştirilmiş kayıt prosedürü,
- Basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejimi vergi iade imkânı tanımamakta ancak tedarikçiler normal tahsilat rejimi kapsamında kayıt yaptırabilmekte ve normal tahsilat rejimi doğrultusunda vergi iadesi alabilmesi,
- Elektronik olarak dosyalama seçeneği ile basitleştirilmiş beyannamelerin kullanılması;
- Elektronik ödeme yöntemlerinin kullanılması;
- Basitleştirilmiş ve elektronik kayıt tutma gereklilikleri,
- Faturalama gerekliliklerinin ortadan kaldırılması veya tedarikçinin yerleşik olduğu ülkedeki kurallara uygun olarak fatura düzenlenmesine izin verilmesi,
- Basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejime uymak için gerekli tüm bilgilerin birçok farklı dilde yabancı tedarikçiler tarafından çevrimiçi olarak erişilebilmesi,
- Vergi uyumuna yardımcı olmak için üçüncü taraf hizmet sağlayıcıların kullanılması,
- Uyum yüklerinin ilgili gelirlerle orantılı olması ve yerli ve yabancı tedarikçiler arasında tarafsızlığın korunması.

OECD, ülkelerin basitleştirilmiş kayıt ve uyum rejimini tasarlarken bu temel özelliklerin yanında aşağıdaki konuları da dikkate almaları gerektiğini belirtmektedir.

- Yabancı tedarikçilerin vergilendirme yetkisine sahip ülkede kayıt yaptırma ve KDV'yi tahsil etme ve havale etme yükümlülüğünden muaf tutulduğu bir eşik değerin uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmesini sağlayan politika hususları,
- Yabancı tedarikçilerin kayda dayalı tahsilat rejimi kapsamındaki KDV yükümlülüklerine uyumunu kolaylaştıran vergi uyum çözümleri sağlama konusunda uzmanlaşmış hizmet sağlayıcıların olası rolü,
- Kayda dayalı tahsilat rejimleri kapsamında müşterinin statüsü ve konumunun (gerekli olduğu durumlarda) belirlenmesi ve kanıtlanmasına yönelik yaklaşımlardır.

OECD basitleştirilmiş kayıt ve uyum temelli tahsilat rejiminin yanında yabancı tedarikçilerin uyumlarını artırılabilmesi uluslararası iş birliği yoluyla vergi idarelerinin uygulama kapasitelerinin güçlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Uluslararası iş birliği, bilgi alışverişi ve tahsilat konusunda yardımlaşma konularına odaklanmalıdır. OECD'ye göre vergi idareleri arasında karşılıklı idari yardım yabancı tedarikçilerin sınır ötesi hizmet ve gayri maddi mal tedariklerine ilişkin KDV doğru şekilde tahsil edilmesi ve ödenmesi açısından temel bir faktördür. Bu nedenle ülkelerin basitleştirilmiş kayda dayalı tahsilat rejimini uygularken karşılıklı idari yardımların kullanılmasına önem vermelerini tavsiye etmektedir.

- Müşteri Tahsilat Rejimi: İşletmeden İşletmeye Tedariklerde Önerilen OECD Yaklaşımı

OECD, tedarikçiler üzerindeki uyum yükü ve karmaşıklığı en aza indirmek amacıyla işletmeden işletmeye sınır ötesi tedariklerde müşteri temelli tahsilat rejimlerinin uygulanmasını önermektedir. Müşteri temelli tahsilat rejimleri ise tersine tahsilat mekanizması ve stopaj mekanizması olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletmeden işletmeye tedarikler açısından yabancı tedarikçinin vergilendirme yetkisine sahip ülkede bulunmaması durumunda tedarikçi tahsilat rejimine oranla ters tahsilat rejiminin daha etkili bir şekilde işlediği belirtilmektedir.

Ters ücret mekanizması; müşterinin tedarikle ilgili KDV'nin tahsil edilmesi, ödenmesi ve ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu olmasını ifade etmektedir. Bu mekanizmaya göre müşteri yabancı tedarikçilerden satın aldığı tedariklere ilişkin ödenmesi gereken KDV'yi ilgili KDV beyannamesinde beyan etmesi gerekmektedir. Müşteri, KDV'yi hesaplarken kendi ülkesinde ilgili tedarikçe uygulanan KDV oranını dikkate alarak KDV tutarını hesaplamaktadır. Müşterinin bulunduğu ülkedeki KDV kuralları kapsamında müşterinin ilgili tedarikle ilgili tam iade hakkı kazanması halinde ters ücret mekanizması doğrultusunda ilgili tedarikçe ilişkin hesaplanan KDV'nin beyan edilmesine gerek kalmamaktadır. Ters ücret mekanizmasında KDV'nin ödenmesinden müşteri sorumlu tutulduğu için tedarikçilerin vergilendirme yetkisine sahip ülkede KDV sistemine kaydolma,

beyanname verme ve ödeme gibi yükümlölüklerini kaldırmakta ve tedarikçilerin uyum yüklerini en aza indirmeye çalışmaktadır.

Ters ücret mekanizmasının hem tedarikçiler hem de vergi idareleri açısından birtakım faydaları bulunmaktadır. Birincisi, müşteriler, vergilendirme yetkisine sahip ülkenin vergilendirme kurallarına tabi olduğu için vergi idareleri, müşterilerin KDV'yle ilgili yükümlölüklerini yerine getirip getirmediıklarını kontrol edebilmekte ve yükümlölüklerini yerine getirmemeleri halinde gerekli önlemleri alabilmektedir. İkincisi, uyum yükleri tedarikçi üzerinden müşteri üzerine aktarılmakta ve müşterinin tedarikle ilgili ayrıntılı bilgilere sahip olması beklendiği için uyum yükünün ters ücret mekanizmasında en aza indirildiği kabul edilmektedir. Üçüncüsü, tedarikçilerin, müşterilerin bulunduğu ülkelerde vergilendirmeye ilgili kurallara uyum göstermelerine gerek kalmadığı için vergi idarelerinin de uyum maliyetleri azalmaktadır. Dördüncüsü, yabancı tedarikçilerden KDV'nin tahsil edilmesine ilişkin gelir risklerinin ortadan kaldırılması imkânı sunmaktadır.

OECD, ters ücret mekanizmasının sağladığı bu faydalarının yanında ters üret mekanizmasının uygulanması sırasında ülkelerin karşılaşılabilecekleri birtakım dezavantajların da bulunduğu belirtmektedir. Bu dezavantajlardan birincisi, ters ücret mekanizmasının işletmeden işletmeye (B2B) tedariklerle ilgilidir. Buna göre tedarikçi tarafından müşterinin bir işletme mi yoksa nihai bir tüketici olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu durum tedarikçiler açısından müşterilerin kimliklerini belirlemede çeşitli zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Örneğin nihai bir tüketicinin kendisini bir işletme olarak göstererek KDV'de sahtecilik açısından fırsat sunabilmesi mümkün görünmektedir. İkincisi, işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye tedarikler arasında farklı KDV kuralları uygulamayan ülkelerde ters ücret mekanizması yeterince etkili bir şekilde uygulanamamaktadır.

Stopaj mekanizması; ters ücret mekanizmasıyla benzer şekilde işlemekle birlikte kayıt tutma, faturalama gibi şekli ödevler açısından ters ücret mekanizmasından farklılaşmaktadır. Ancak stopaj rejimine uygun belge ve muhasebe sistemine sahip olmayan ülkeler açısından stopaj rejiminin uygulanması zorluklar yaratmaktadır. Ayrıca stopaj

mekanizması müşterinin stopaj yükümlülüklerini yerine getirmesi şeklinde uygulanmakla birlikte özellikle müşterinin küçük ve orta ölçekli bir işletmeye sahip olduğu durumlarda stopaj mekanizmasının etkin bir şekilde işlemeyeceği belirtilmektedir. Bununla birlikte stopaj rejimi, müşterilere yerli ve yabancı tedarikçileri ayırma sorumluluğu ve yükü getirmektedir.

- Otomatik Sistemler

OECD, yabancı tedarikçilerin sınır ötesi hizmet ve maddi olmayan mal tedariklerine ilişkin olarak vergi tahsilatının kolaylaştırılmasında otomatik sistemler veya teknolojinin önemli bir role sahip olduğunu belirtmektedir. Ancak teknolojinin ya da otomatik sistemlerin şu an geldiği noktada bunları doğrudan bir tahsilat modeli olarak tavsiye etmekten ziyade mevcut tahsilat modellerini desteklemek veya kolaylaştırmak için kullanılmasını önermektedir. Bununla birlikte teknoloji ve otomatik sistemlerdeki gelişmelere bağlı olarak ilerleyen süreçlerde vergi tahsilatını kolaylaştırmada önemli bir role sahip olacağını vurgulamaktadır.

- Avrupa Birliği

AB’de 2015 yılında yabancı tedarikçilerin AB’ye üye devletlerde bulunan nihai tüketicilere sundukları telekomünikasyon, yayıncılık ve dijital hizmet tedariklerine ilişkin KDV tahsilatının kolaylaştırılması amacıyla Mini Tek Durak Mağaza olarak adlandırılan MOSS sistemi yürürlüğe konulmuştur. 2021 yılında KDV E-ticaret paketindeki köklü değişikliklerle birlikte yabancı tedarikçilerin uyum maliyetlerinin azaltılması ve KDV tahsilatının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için telekomünikasyon, yayıncılık ve elektronik hizmetlere ilişkin uygulanan basitleştirilmiş tahsilat rejimi olan MOSS sistemi, işletmeden tüketiciye tüm hizmet tedariklerini kapsayacak şekilde genişletilerek birlik dışı Tek Durak Mağaza (OSS) sistemine dönüştürülmüştür (EC, 2021b: 4). Bu düzenlemeyle AB’de yerleşik olmayan yabancı tedarikçilerin AB’deki nihai tüketicilere hizmet tedarikinde bulunmaları durumunda yabancı tedarikçilere, her bir üye devlette KDV kaydı yaptırıp KDV ödemek yerine tek bir üye devlette elektronik olarak KDV kaydı yapma, beyanname verme ve ödeme yapma imkânı tanınmıştır. OSS, sunulan hizmetlerin tedarik yerini

değiştirmemekte sadece tedarikin gerçekleştiği üye devlette KDV'nin beyan edilmesi ve ödenmesine ilişkin basitleştirilmiş bir rejim sunmaktadır. Bununla birlikte KDV E-ticaret paketindeki değişikliklerle 22 Euro'nun altındaki mallara ilişkin var olan düşük değerli mallara ait muafiyet hükmü kaldırılmıştır. Değeri 150 Euro'nun altında olan malların ithal edilmesi halinde bu ithalata ilişkin KDV'lerin yabancı tedarikçiler tarafından ödenmesini kolaylaştırmak amacıyla da ithalat OSS (IOSS) getirilmiştir. Böylece 2021 yılında E-ticaret KDV paketiyle birlikte AB'de KDV tahsilatına ilişkin birlik OSS, birlik dışı OSS ve IOSS olmak üzere üç tür tahsilat planı öngörülmüştür (Council of European Union, 2024c).

Avrupa Komisyonu tarafından 2022 yılında KDV sistemini modernize etmek ve dijitalleşmenin getirdiği fırsatlardan yararlanarak KDV kayıp ve kaçaklarına karşı dayanıklı ve iş dostu hale getirmek amacıyla Dijital Çağda KDV (ViDA) paketi öngörülmüştür (Merkx, vd., 2023a: 127). Bu paket kapsamında KDV tahsilatına ilişkin KDV kayıp ve kaçakları ile idari maliyetlerin azaltılması ve KDV tahsilat sisteminin basitleştirilmesi amacıyla B2C belli mal tedariklerini kapsayacak şekilde birlik OSS planının genişletilmesi, yeni bir özel plan getirilmesi ve B2B işlemler için ters ücret mekanizmasının zorunlu hale getirilmesi önerilmiştir. Bu öneri, Avrupa Konseyi tarafından 5 Kasım 2024 tarihinde kabul edilmiştir. Bu yeni düzenlemelerin 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren uygulanması öngörülmüştür (Council of European Union, 2024c). AB'de KDV tahsilatına ilişkin tahsilat mekanizmaları aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır.

- Düşük Değerli Malların Tahsilatı

AB'de düşük değerli mallara tanınan KDV muafiyeti 2021 yılında yürürlüğe konulan E-ticaret KDV paketiyle birlikte kaldırılmıştır. İlgili pakette, geleneksel ekonomide düşük değerli mallara uygulanan KDV muafiyeti, bu mallardan KDV tahsil edilebilmesi için yapılacak maliyetlerin elde edilecek gelir tutarından daha yüksek olması nedeniyle haklı görüldüğü vurgulanmıştır. Buna karşılık dijitalleşmeyle birlikte düşük değerli mallara ilişkin ticaret hacminin artış göstermesi, düşük değerli malların yabancı tedarikçileri ile AB sınırları içerisinde faaliyet gösteren işletmeler arasında rekabet eşitsizliğine ve düşük değerli mal muafiyetinden yararlanmak için malların değerinin bilerek düşük veya hediye olarak gösterilmesi üye devletlerin önemli miktarlarda gelir kayıplarıyla karşılaşmalarına neden olduğu belirtilmiştir. Bu doğrultuda AB'de tedarikçiler için eşit rekabet koşullarını sağlamak

ve AB'ye üye devletlerin vergi gelirlerini korumak amacıyla düşük değerli mallara tanınan KDV muafiyeti kaldırılmıştır. Düşük değerli malların tedariklerine ilişkin KDV kuralları değerine bakılmaksızın tüm mal ithalatları kapsayacak ve varış noktasında vergilendirme ilkesini hayata geçirecek şekilde değiştirilmiştir (EC, 2020).

Düşük değerli mal ithalatlara ilişkin muafiyetin kaldırılması, üçüncü ülkelerden veya üçüncü bölgelerden AB'ye ithal edilen mallara ilişkin KDV tahsilatı vergi idarileri ve mükellefler açısından önemli uyum maliyetlere neden olacağı için bu uyum maliyetlerini azaltılması adına IOSS getirilmiştir. IOSS kapsamına üçüncü ülkelerden veya üçüncü bölgelerden ithal edilen ve değeri 150 Euro'yu geçmeyen mallar girmektedir. Yabancı tedarikçiler AB'ye ülkelere düşük değerli malların uzaktan satışını gerçekleştirmesi halinde kendileri, bir elektronik arayüz kullanılarak tedarik gerçekleştiriliyorsa da elektronik arayüz IOSS sistemine kayıt yaptırması gerekmektedir (Merx, 2020: 198-199).

IOSS kapsamında AB'de veya AB'nin KDV karşılıklı yardımlaşma anlaşması yaptığı üçüncü bir ülkede yerleşik olmayan tedarikçi veya dijital platformlar IOSS'yi kullanabilmesi için AB'de yerleşik bir aracı atamaları gerekmektedir. Yerli tedarikçilerin ise aracı atama zorunluluğu bulunmamakla birlikte istemeleri halinde aracı atayabilirler. Aracılar, temsil ettikleri tedarikçi veya yabancı platformların IOSS'leri ile ilgili KDV beyannamesini verme ve KDV'yi ödeme dahil olmak üzere tüm işlemleri yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak aracı atayan tedarikçi ve dijital platformların aracıyla birlikte KDV'yle ilgili işlemlerden sorumlu olmaya devam etmektedir. Üye devletler, KDV'yi öncelikle aracılarından tahsil etmeye çalışmaktadır. Sonuç alamamaları durumunda ise asıl tedarikçi veya dijital platformlar tahsil etmeye yönelecektir. Aracılar, temsil ettikleri tedarikçi ve dijital platformları IOSS'ye kayıt yaptırabilmeleri için öncelikle kendileri yerleşik oldukları üye devlete başvurup aracı olarak hareket etmeleri için gerekli kimlik numarasını almaları gerekmektedir. Bu numara bir KDV kimlik numarası olmayıp üye devlet tarafından aracının tanımlanmasına yönelik bir işlev görmektedir. Ardından aracılar, temsil ettikleri kişileri IOSS kaydedecek ve her bir mükellef için KDV kimlik numarası alacaktır. AB'de yerleşik kişiler ise IOSS kayıt yaptırabilmek için yerleşik oldukları üye devletlere kayıt için gerekli bilgileri sağlayacak ve KDV kimlik numaralarını IOSS sistemine tanımlayacaktır (EC, 2020: 55-57).

IOSS KDV kimlik numarası yalnızca IOSS kapsamında ithal edilen malların uzaktan satışlarını beyan etmek için kullanılabilmekte ve bir tedarikçinin veya dijital platformların elektronik arayüzün gerçekleştirebileceği diğer mal veya hizmet tedarikleri için kullanılamamaktadır. Bununla birlikte malların ithalatı sırasında KDV kimlik numaraları gümrük makamlarına bildirilecek ve böylece mallar gümrük vergilerinden muaf tutulacaktır. IOSS'nin vergilendirme dönemini takvim yılının aylık dönemleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla aracılar veya tedarikçiler her bir aya ilişkin IOSS kapsamındaki işlemleri bir sonraki ayın sonuna kadar KDV beyannamesiyle bildirmeleri ve KDV'yi ödemeleri gerekmektedir. Vergilendirme dönemi içerisinde mükelleflerin KDV'ye tabi tedarikte bulunmasalar dahi ilgili vergilendirme dönemi için boş KDV beyannameleri vermeleri zorunludur. Aracı veya tedarikçiler tarafından KDV beyannamelerinin verilmemesi ya da beyanname verilmesine rağmen KDV'nin ödenmemesi halinde kimlik tespiti yapan üye devlet tarafından kendilerine beyannamenin veya ödemenin yapılması gereken tarihten itibaren 10. günde beyannamenin verilmesi veya ödemenin yapılmasına ilişkin bir hatırlatma uyarısı yapılmaktadır. Vergiye tabi kişi veya aracı art arda üç vergilendirme dönemi boyunca bu hatırlatmaları almasına rağmen hatırlatmaları takip eden 10 gün içerisinde beyanname vermemesi veya KDV tutarının tamamını ödememesi halinde IOSS planına ısrarla uyum göstermediği kabul edilerek program dışına çıkarılmaktadır.

- AB'de İşletmeden Tüketicieye (B2C) Tedariklerde KDV Tahsilatı

AB'de 2021 yılında MOSS'un yerini OSS'lerin almasıyla birlikte işletmeden tüketiciye yapılan tedariklerde tedariki yapan kişinin AB'de yerleşik olup olmadığı ve tedarik ettiği ürünün niteliğine bağlı olarak OSS, birlik OSS ve birlik dışı OSS olmak üzere iki farklı ödeme planına ayrılmıştır. 2024 yılında Dijital Çağda KDV paketinin onaylanmasıyla birlikte işletmelerin kendi mallarının transferlerine ilişkin yeni bir ödeme planı getirilmiştir (Mitsios, 2023).

Birlik OSS Planı kapsamına hem yabancı hem de AB'de yerleşik tedarikçiler girmektedir. OSS kapsamına giren tedarik türleri ise tedarikin yabancı veya yerleşik tedarikçiler tarafından yerine getirilmesine bağlı olarak değişmektedir. Bu kapsamda AB'de yerleşik tedarikçiler;

- AB'deki nihai tüketicilere sunduğu tüm hizmet tedarikleri,
- Topluluk içi mesafeli mal satışları, için Birlik OSS planını kullanması,
- AB'deki nihai tüketicilere sunulan kurulum veya montaj ile ilgili mallar tedariki, gemilerde, uçaklarda veya trenlerde mal tedariki, gaz, elektrik, ısıtma ve soğutma tedariki, yerli mal tedariki Birlik OSS planını kullanması öngörülmektedir.

AB'de yerleşik olmayan yabancı tedarikçiler, sadece topluluk içi mal tedariklerinde bulunmaları durumunda Birlik OSS planını kullanacaktır. Bununla birlikte Mal tedariklerinin yerli veya yabancı bir dijital platform aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde dijital platformlar topluluk içi mesafeli mal satışları ve belli yerel mal tedarikleri için Birlik OSS planını kullanacaktır.

Birlik OSS planını kullanabilmek için tedarikçilerin kimlik tespiti yaptırmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda kimlik tespiti yapacak üye devlet, vergiye tabi kişinin AB'de yerleşik olup olmamasına göre belirlenmektedir. Vergiye tabi kişi AB'de yerleşik ise KDV kimlik tespiti, işyerinin bulunduğu üye devlet olarak belirlenmiştir. Ancak vergiye tabi kişi AB'de ana merkeze sahip olmayıp fiziki bir işyerine sahipse kimlik tespiti numarası, fiziki işyerinin bulunduğu üye devlet tarafından verilecektir. Vergiye tabi kişinin AB'de birden fazla işyeri varsa vergiye tabi kişi, kimlik numarası verecek ülkeyi seçme konusunda serbest bırakılmıştır. Bununla birlikte vergiye tabi kişi kimlik numarası alacağı ülkeyi belirledikten sonra seçimini yaptığı takvim yılı ve takip eden iki takvim yılı süresince üye devletteki fiziki işyerini tasfiye etmedikçe veya başka bir ülkeye taşımadıkça kimlik numarası alacağı üye devleti değiştirememektedir. Vergiye tabi kişi AB'de yerleşik değilse sadece birlik planı kapsamına giren mal tedariklerini beyan etmek için birlik OSS'ni kullanabilmektedir. Dolayısıyla KDV kimlik numarası, malların sevkiyatı veya nakliyesinin yapıldığı üye devletten alınmaktadır. Malların sevk edildiği veya taşındığı birden fazla üye devlet varsa vergiye tabi kişi bu devletlerden birini kimlik numarası alacağı ülke olarak seçebilmektedir. Seçtiği ülkeyi, seçtiği takvim yılı ve takip eden iki yıl boyunca değiştirememektedir.

Birlik Dışı OSS Planı kapsamına sadece AB'de yerleşik olmayan yabancı tedarikçiler girmektedir. Yabancı tedarikçiler, AB'deki nihai tüketicilere sunduğu tüm hizmet

tedariklerine ilişkin birlik dışı OSS'yi kullanacaklardır. Bununla birlikte yabancı tedarikçiler B2C hizmetleri dışındaki tedarikler için üye devletlerden birinde KDV amaçları için kayıtlı olsa veya kayıt yaptırmak zorunda olsa bile B2C tedarikleri için yine de Birlik dışı OSS planını kullanmaları gerekmektedir. Ayrıca yabancı tedarikçi, birlik dışı OSS'yi kullanmayı tercih etmesi halinde AB'deki tüm B2C hizmet tedarikleri için KDV beyan etmek ve ödemek üzere birlik dışı OSS'yi kullanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Yabancı tedarikçiler birlik dışı OSS planını kullanabilmeleri için öncelikle tedarikte bulunduğu üye ülkelerden herhangi birinde kimlik tespiti yaptırmaları gerekmektedir. Ardından Birlik Dışı OSS planına kayıt yaptırmak için kimlik tespiti yaptırdığı üye devlete belirli bilgileri sağlaması gerekmektedir. Tedarikçilerden istenilecek bilgiler, üye devletten üye devlete farklılık göstermekle birlikte bu bilgiler bir web portalı aracılığıyla elektronik olarak toplanmaktadır. Üye devletler, edinilen bilgiler doğrultusunda vergiye tabi kişinin OSS'yi kullanma koşullarına sahip olup olmadıkları konusunda belirli kontroller yapmaktadır. Özellikle vergiye tabi kişinin başka bir üye devlette aynı plana kayıtlı olup olmadığı veya karantina sürecinde olup olmadığını incelemektedir. Bu inceleme sonucunda vergiye tabi kişiye ait kayıt bilgileri bir veri tabanında saklanmakta ve diğer üye devletlere iletilmektedir. Bununla birlikte vergiye tabi kişiye, kimlik tespiti yapan üye devlet tarafından bireysel KDV kimlik numarası verilmekte ve bu kimlik numarası aracılığıyla beyanname ve ödeme yapılabilmektedir. Bu KDV kimlik numarası yalnızca Birlik dışı şemaya giren tedarikleri beyan etmek için kullanılabilir. Kendisine KDV kimlik numarası verilen mükellef, kimlik tespitini yapan üye devlete Birlik Dışı OSS planını kullanmaya başlamak istediğini bildirdiği takvim çeyreğini takip eden ilk günden itibaren birlik dışı OSS'yi kullanabilecektir.

Birlik dışı OSS'nin vergilendirme dönemini takvim yılının üçer aylık dönemleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu planı uygulayan mükellefler takvim yılının üçer aylık dönemlerini takip eden ayın sonuna kadar her bir vergilendirme dönemi için elektronik yollarla KDV beyannamesi vermeli ve KDV'yi ödemelidir. Vergilendirme dönemi içerisinde mükelleflerin KDV'ye tabi tedarikte bulunmasalar dahi ilgili vergilendirme dönemi için boş KDV beyannameleri vermeleri gerekmektedir. Mükellefler tarafından KDV beyannamelerinin verilmemesi ya da beyanname verilmesine rağmen KDV'nin ödenmemesi

halinde kimlik tespiti yapan üye devlet tarafından kendilerine beyannamenin veya ödemenin yapılması gereken tarihten itibaren onuncu günde beyannamenin verilmesi veya ödemenin yapılmasına ilişkin bir hatırlatma uyarısı yapılmaktadır. Vergiye tabi kişi veya aracı art arda üç vergilendirme dönemi boyunca bu hatırlamaları almasına rağmen hatırlatmaları takip eden 10 gün içerisinde beyanname vermemesi veya KDV tutarının tamamını ödememesi halinde Birlik Dışı OSS planına ısrarla uyum göstermediği kabul edilerek program dışına çıkarılacaktır.

Stok Çağrı Planı, 2024 yılında kabul edilen ViDA düzenlemesiyle getirilen basitleştirilmiş bir KDV rejimidir. AB’de KDV’ye tabi tedarikçilerin mallarını stok düzenlemeleri çerçevesinde yerleşik oldukları ülkeden başka bir üye devlete devretmeleri durumunda malların bir bedel karşılığında devredilmediği kabul edilmekte ve bu durum tedarikçinin kendi mallarının devri olarak nitelendirilmektedir. Aynı zamanda tedarikçilerin üye devletler arasında kendi mallarının transferleri muafiyet kurallarını karşılamaması durumunda vergiye tabi bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle tedarikçi, mallarını devrettiği ülkenin KDV sistemine kayıt yaptırması ve kendi mallarının transferiyle ilgili bilgileri ilgili ülkeye bildirmesi gerekmektedir (Merkx ve Gruson, 2019: 139). Bu düzenlemenin ViDA paketiyle birlikte aşamalı olarak kaldırılması öngörülmekte ve mevcut düzenleme 30 Haziran 2028 tarihine kadar devam edecektir. Bu tarihten sonra uygulanmak üzere stok düzenlemeleri kapsamında olan malların sınır ötesi hareketlerini kapsayacak şekilde tedarikçilerin kendi mallarının transferleri için yeni ve daha geniş bir OSS basitleştirme planı getirilecektir (Council of European Union, 2024b).

- AB’de İşletmeden İşletmeye (B2B) Tedariklerde KDV Tahsilatı

AB KDV direktifi 194. maddesinde yabancı bir tedarikçi tarafından AB’de KDV’ye tabi bir işletmeye mal veya hizmet tedarik edilmesi halinde üye devletlerin söz konusu tedariklere ilişkin KDV’nin tahsil edilmesi ve ödenmesi yükümlülüğünü tedarikçiden müşteriye kaydırabileceklerini belirtmektedir. Bu madde kapsamında üye devletlere, yabancı tedarikçilerin AB’deki işletmelere yaptıkları tedariklere ilişkin isteğe bağlı bir ters ücret mekanizması uygulanması önerilmektedir. Üye devletler isteğe bağlı bir ters ücret mekanizması uygulamaya karar verdiklerinde ters ücret mekanizmasının koşullarını

kendileri belirleyecektir. Aynı zamanda üye devletler, ters ücret mekanizmasını uygulamayı tercih etmeleri halinde ters ücret mekanizmasının koşullarını belirleme konusunda serbest bırakılmıştır.

Avrupa Komisyonu’nun 2022 yılında “Dijital Çağda KDV” final raporunda AB’ye üye birçok devletin ters ücret mekanizmasını uygulamaya koyduğunu ancak ters ücret mekanizmasının uygulanmasına ilişkin getirdikleri koşullarından birbirinden farklılık arz ettiği vurgulanmıştır. Bu nedenle Avrupa Komisyonu, ilgili raporunda yabancı tedarikçilerin AB’deki KDV’ye tabi işletmelere mal veya hizmet tedarik etmesi halinde uygulanan isteğe bağlı ters ücret mekanizmasını zorunlu hale getirilmesini teklif etmiştir (Merckx vd., 2023b: 174). Avrupa Komisyonu’nun “Dijital Çağda KDV” paketi 2024 yılında kabul edilerek yabancı tedarikçilerin AB’deki KDV’ye tabi işletmelere mal veya hizmet tedarik etmesi halinde ters ücret mekanizması zorunlu hale getirilmiştir (Council of European Union, 2024b).

- Avustralya

Avustralya’da düşük değerli malların ve dijital tedariklere ilişkin KDV tahsilat rejimleri tedarikin Avustralyalı işletmeye veya nihai bir tüketiciye yapılmasına göre farklılık arz etmektedir. Bu kapsamda Avustralya’da işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizması uygulanırken işletmeden tüketiciye tedariklerde basitleştirilmiş tedarikçi ödeme mekanizması uygulanmaktadır. İşletmeden işletmeye tedariklerde (B2B) Avustralyalı bir işletme, yabancı bir tedarikçiden düşük değerli mallar, hizmetler veya dijital ürünler ithal etmesi halinde bu tedariklere ilişkin mal ve hizmet vergisinin tahsil edilmesi, ödenmesi ilgili şekli ödevler Avustralyalı işletme tarafından yerine getirilecektir. Buna göre işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizmasının uygulanabilmesi için Avustralyalı işletmenin Avustralya işletme numarasına sahip olması, mal ve hizmet vergisi sistemine kayıtlı olması ve bu bilgilerin yabancı tedarikçiye de bildirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yabancı tedarikçi, düşük değerli malları, hizmet veya dijital ürünleri tedarik ederken tedariki mal ve hizmet vergisinden arındırmakta ve söz konusu tedarik Avustralya’da benzer ürünler hangi oranda mal ve hizmet vergisine tabi tutuluyorsa o oranda

Avustralyalı işletme tarafından hesaplanarak beyan edilip ödenmesi öngörülmektedir (ATO, 2022a).

İşletmeden tüketiciye tedarikler açısından Avustralya bir nihai tüketicinin yabancı bir tedarikçiden düşük değerli mallar, hizmetler veya dijital ürünler ithal etmesi halinde bu tedariklere ilişkin mal ve hizmet vergisinin tahsil edilmesi, ödenmesi ve ilgili şekli ödevler yabancı tedarikçi tarafından yerine getirilmektedir. Bununla birlikte söz konusu tedarikler bir elektronik dağıtım platformu aracılığıyla ithal edilmesi durumunda ilgili tedariklere ilişkin mal ve hizmet vergisinin tahsil edilmesi ve ödenmesinden elektronik dağıtım platformu varsayılan tedarikçi kabul edilerek sorumlu tutulmaktadır. Ancak hem yabancı tedarikçiler hem de elektronik dağıtım platformları, mal ve hizmet vergisinin ödenmesinden sorumlu olabilmeleri için yıllık mal ve hizmet vergisi cirosu 75.000 Avustralya dolarını aşması ve mal ve hizmet vergisi sistemine kaydolmaları gerekmektedir. Bu kapsamda yabancı tedarikçi ve elektronik dağıtım platformlarının tercihlerine bağlı olarak basitleştirilmiş GST kayıt rejimi ve standart GST kayıt sistemi olarak iki yaklaşım sunulmuştur. Basitleştirilmiş kayıt rejiminde yabancı tedarikçi veya elektronik dağıtım platformlarına ATO'nun internet sitesindeki online hizmetler sekmesinden basitleştirilmiş kayıt rejimi seçeneğiyle kolaylıkla kayıtlarını, beyannamelerini veya ödemelerini kolaylıkla ve hızlı bir şekilde gerçekleştirme imkânı sunulmuştur. Basitleştirilmiş kayıt rejimi işletme bilgileri yeterli olmakta Avustralya işletme numarası aranmamakta ve kayıt için Avustralya Vergi İdaresinin resmî sitesinde kayıt adımları aşama aşama ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Yabancı tedarikçilerle ve elektronik dağıtım platformları dilemeleri halinde telefonla arayarak da kayıtlarını yaptırma imkanına sahiptir. Bununla birlikte basitleştirilmiş kayıt rejiminde vergi iadesi yapılmamaktadır (ATO, 2023). Vergi iadesi almak isteyen yabancı tedarikçi ve elektronik dağıtım platformları basitleştirilmiş kayıt rejimi yerine standart kayıt sistemine kayıt yaptırmaları gerekmektedir (ATO, 2022b).

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallıkta tedarik edilen ürünün niteliğine ve tedarikin nihai bir tüketiciye mi yoksa bir işletmeye mi yapıldığına göre farklı tahsilat mekanizmaları uygulanmaktadır. 2023 yılında Birleşik Krallık'ta yapılan bir düzenlemeyle birlikte düşük değerli malların dijital

platformlar aracılığıyla tedarik edilmesi durumunda ilgili tedarike ilişkin KDV tahsil edilmesi ve ödenmesinden dijital platformların tam KDV sorumluluğu benimsenmiştir. Bu düzenlemeye ilişkin bilgilere dijital platformların sorumluluğu kısmında yer verildiği için burada tekrardan açıklanmayacaktır. Yabancı tedarikçilerin Birleşik Krallık'taki nihai tüketicilere veya işletmelere bir hizmet sunmaları halinde ise müşterinin işletme olması halinde ters ücret mekanizması müşterinin nihai tüketici olması halinde ise tedarikçi tahsilat rejimleri uygulanmaktadır.

- İşletmeden İşletmeye Tedariklerde KDV Tahsilatı

Birleşik Krallık'ta yabancı tedarikçiler tarafından Birleşik Krallık'taki KDV'ye kayıtlı bir müşteriye hizmet tedariki yapılması durumunda bu tedarike ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden ters ücret mekanizması kapsamında Birleşik Krallık'taki KDV'ye kayıtlı müşteri sorumlu olacaktır. Dolayısıyla işletmeden işletmeye tedariklerde müşteri, hizmetin hem tedarikçisi hem de alıcısıymış gibi hareket etmektedir. Bu kapsamda Birleşik Krallık'taki KDV'ye kayıtlı müşteri, tedarik sırasında tedarikçiye KDV numarasını bildirmesi ve tedarikçinin fiyata KDV dahil etmeden hizmeti sunması gerekmektedir. Bununla birlikte müşteri, ithal ettiği hizmetlere ilişkin KDV'yi kendi KDV beyannamesi aracılığıyla beyan edecektir. Bunun için tedarikin toplam değeri üzerinden hesapladığı KDV'yi vergi idaresine yatırması ve normal kurallara uygun olarak ödediği KDV'yi indirmesi gerekmektedir (HMRC, 2022b).

- İşletmeden Tüketicilere Tedariklerde KDV Tahsilatı

Birleşik Krallık'taki nihai tüketiciler, yabancı tedarikçilerden hizmet veya dijital ürün tedarik etmeleri durumunda ilgili tedarike ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi ve ödenmesinden yabancı tedarikçiler sorumlu tutulmaktadır. Buna göre yabancı tedarikçilerin Birleşik Krallık'taki nihai tüketicilere yapmış oldukları tedariklere ilişkin yıllık ciroları 90.000 Euro'nun üzerinde bulunması durumunda KDV kaydı yaptırmaları zorunluluğu bulunmaktadır. Yabancı tedarikçiler, Birleşik Krallık vergi idaresi web sitesinde çevrim içi bir şekilde kayıt yaptırabilmektedir. Bu kayıt sonucunda yabancı tedarikçilere KDV kayıt

numarası verilmekte ve yabancı tedarikçiler bu KDV numarası aracılığıyla beyannamelerini verip, kayıtlarını tutup ödemelerini dijital ortamda yapabilmektedirler (HMRC, 2024d).

- Türkiye

Yabancı tedarikçiler tarafından Türkiye’deki nihai tüketicilere veya işletmelere yapılan tedariklerde ürünün mal veya hizmet olmasına veya tedarik yapılanın nihai tüketici veya işletme olmasına göre farklı vergilendirme rejimleri uygulanmaktadır. Yabancı tedarikçiler tarafından Türkiye’deki nihai tüketici veya işletmelere yapılan mal ithalatlarına ilişkin KDV, malların gümrükten geçişi sırasında gümrük idaresi tarafından tahsil edilmektedir. Bununla birlikte yabancı tedarikçiler tarafından Türkiye’deki bir işletmeye hizmet veya dijital bir ürün sunması durumunda ilgili tedarike ilişkin KDV, sorumlu sıfatıyla söz konusu dijital ürün veya hizmetten faydalanan Türkiye’deki KDV’ye tabi işletme tarafından tahsil edilip ödenmektedir.

Yabancı tedarikçiler tarafından Türkiye’deki nihai tüketicilere dijital ürün veya hizmet tedarikinde bulunulması durumunda ise ilgili tedarike ilişkin KDV’nin tahsil edilip ödenmesinde 3 No’lu KDV beyannamesi adı altında basitleştirilmiş tahsilat rejimi uygulanmaktadır. 3 No’lu KDV Beyannamesi, Türkiye’de fiziki işyeri bulunmayan yabancı tedarikçilerin Türkiye’deki nihai tüketicilere elektronik ortamda hizmet sunmaları durumunda bu hizmetlere ilişkin KDV’nin beyan edilmesi ve ödenmesi amacıyla düzenlenen beyannameyi ifade etmektedir (Rödl ve Partner, 2021: 2). Türkiye’de 2017 yılında KDV Kanunu’nda yapılan değişiklikle 2018 yılından itibaren Türkiye’de fiziki işyeri bulunmayan yabancı tedarikçilerin elektronik hizmet sağlayıcıları aracılığıyla Türkiye’deki nihai tüketicilere hizmet tedarikinde bulunmaları durumunda ilgili tedarike ilişkin KDV’nin beyan edilmesi ve ödenmesinden yabancı tedarikçiler sorumlu tutulmuştur (KDV Kanunu, m. 9). Aynı zamanda yabancı tedarikçilerin Türkiye’deki nihai tüketicilere yaptıkları tedariklere ilişkin KDV’yi beyan etme ve ödemeye ilişkin uyum maliyetlerini en aza indirmek amacıyla yabancı tedarikçilere “Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirme imkânı sunulmuştur. Böylece yabancı tedarikçilere hizmet tedariklerine ilişkin KDV’yi elektronik ortamda beyan edip ödeme kolaylığı sağlanmıştır. Buna göre yabancı tedarikçiler, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu elektronik ortamda doldurup onaylatmaları gerekmektedir. Bu form doldurulup onaylandıktan sonra yabancı

tedarikçilerin KDV mükellefiyetleri tesis edilmekte ve kendilerine internet vergi dairesinde işlem yapabilmeleri için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmektedir. Bu doğrultuda Özel KDV mükellefiyeti bulunan yabancı tedarikçiler Türkiye’deki nihai tüketicilere sundukları hizmetlere ait tahsil ettikleri KDV’yi her bir vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü akşamına kadar internet vergi idaresi üzerinden 3’No’lu KDV beyannamesiyle aracılığıyla Türk parası cinsinden beyan edip ödeyeceklerdir. 3’Nolu KDV beyannamesi kapsamında yabancı tedarikçilerin defter tutma veya beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunlulukları da bulunmamaktadır. Yine beyan edilmesi gereken herhangi bir işlemleri bulunmamaları halinde beyanname vermeleri de gerekli görülmemiştir (KDV Genel Uygulama Tebliği).

3.3.2. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi

Kripto varlıklar, blok zincir teknolojisine dayalı olarak dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan varlıklardır. Bununla birlikte toplumdaki bireyler tarafından hızla benimsendikleri için kripto varlıklara ilişkin ekonomik faaliyetler önemli bir büyüklüğe ulaşarak ülkeler açısından önemli bir potansiyel vergi geliri oluşturma fırsatı sunmaktadır. Ancak kripto varlıkların vergilendirilmesine yönelik bir öneride bulunmak için kripto varlıkların hukuki açıdan tanımlanması, vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda da çalışmanın bu kısmında kripto varlık kavramı ve sınıflandırılması ile kripto varlıklara vergilendirilmesinde karşılaşılan ortak sorunlara yer verilmiş ardından uluslararası kuruluşların öneriler ve çeşitli ülkeler tarafından yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

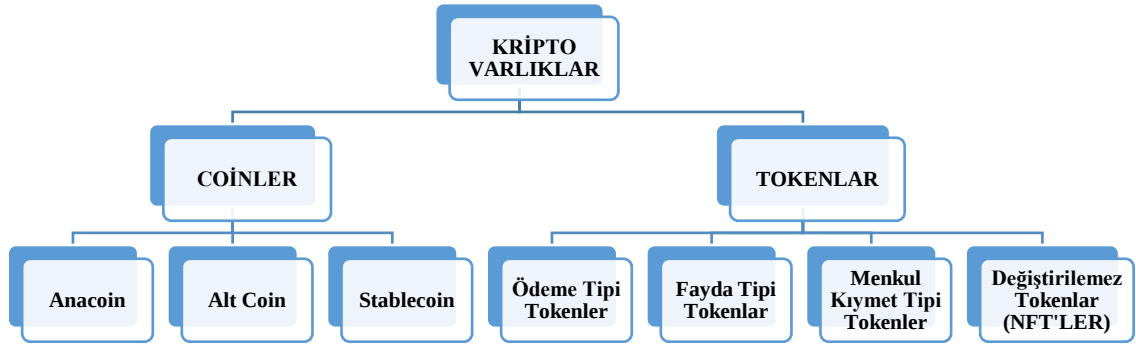
Kripto Varlık Kavramı ve Sınıflandırılması

Kripto varlıklar, 2008 yılında blok zincir teknolojisine dayalı “Bitcoin” kripto para birimini tanıtmak üzere Satoshi Nakamoto takma isimli bir yazar tarafından yayınlanan bir makaleyle gündeme gelmiştir. Bu makale yayımlandıktan sonra kripto varlıklar bireyler tarafından hızla benimsenmiş ve kripto ekosisteminin sahip olduğu ekonomik büyüklük giderek artış göstermiştir. Bu durum akademisyenler ve kamu otoriteleri için incelenmesi gereken önemli bir konu olarak ön plana çıkmıştır. Başlangıçta akademisyenler ve kamu otoriteleri tarafından sadece kara para aklama ve terörizm finansmanında kullanılması

nedeniyle kripto varlıklara ilgi gösterilmiştir. Ancak zamanla kripto varlıkların çeşitli faaliyetlerde kullanılması ve toplam ekonomi içerisindeki payının artış göstermesiyle birlikte kripto varlıklar, küresel ekonominin dijitalleşmesine katkıda bulunan gelişmeler arasında tanımlanmış ve sanal para birimleriyle ilişkili vergi kaçırma risklerinin önemine dikkat çekilmiş ve bu alanda daha fazla çalışmaya ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir (OECD, 2020h: 7-8).

Kripto varlıklar, uluslararası kuruluşlar, ülkeler veya akademisyenler tarafından inceleme konusu yapılırken “kripto para”, “kripto varlık”, “sanal varlık” ve “dijital varlık” gibi çeşitli şekillerde ifade edilmiştir. Bununla birlikte Bitcoin gibi dağıtık defter teknolojisine dayalı sanal para birimlerini ifade etmek üzere kullanılan kripto varlık kavramı üzerinde uzlaşılan standartlaşmış bir tanım da bulunmamaktadır. Ortak bir tanım bulunmaması nedeniyle kripto varlıklar ülkeler ve uluslararası kuruluşlar tarafından kendi terminolojileri ve bakış açıları doğrultusunda tanımlanmıştır. Örneğin Mali Eylem Görev Gücü (FATF) sanal varlıkları, “dijital olarak alınıp satılabilen, transfer edilebilen veya ödeme için kullanılabilen herhangi bir dijital değer temsilini ifade eder. Fiat para birimlerinin dijital temsilini içermez.” şeklinde tanımlamaktadır (FATF, 2024). AB Kripto Varlık Piyasaları Yönetmeliği (MiCA)’nde kripto varlık, “dağıtılmış defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak elektronik olarak transfer edilebilen ve saklanabilen bir değer veya hakkın dijital temsili” olarak ifade etmektedir. OECD ise kripto varlıkları, “işlemleri doğrulamak ve güvence altına almak için kriptografik olarak güvenli dağıtılmış bir deftere veya benzeri bir teknolojiye dayanan değer dijital bir temsili” olarak tanımlamaktadır (OECD, 2023c: 22). Yapılan tanımların ortak noktası, kripto varlıkların kriptografiye ve dağıtılmış defter teknolojisine dayanmasıdır. Bu iki özelliğin kripto varlıkları tanımlamak açısından yeterli özellikler olup olmadığına ilişkin çeşitli tereddütler bulunmaktadır. Nitekim dijital teknoloji sürekli olarak gelişip değişmektedir. Kripto varlıklara ilişkin yapılan bir tanım, zamanla teknolojiye ilişkin değişiklikler sonucunda kripto varlıkları kapsamayan bir konuma gelebilmektedir. Bu nedenle AB ve OECD tanımında, yeni teknolojik gelişmeler sonucu kripto varlıklara benzer şekilde çalışan, aynı vergi risklerine neden olan ve gelecekte ortaya çıkan varlıkları da kapsayacak şekilde “benzer teknoloji” ibaresine de yer verilmiştir (OECD, 2023c: 22).

Kripto varlıklar üzerinde uzlaşılan ortak bir tanımın bulunmaması aynı zamanda bu varlıkların sınıflandırılması konusunda da farklı sınıflandırma biçimlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Buna karşılık literatürde kripto varlıkların ekonomik işlevlerini dikkate alarak yapılan bir sınıflandırmaya sıklıkla atıf yapılmaktadır. Bu sınıflandırma Şekil 5’te gösterilmektedir (Vergi Konseyi, 2022b: 128-129).



Şekil 5. Kripto Varlıkların Sınıflandırılması

Kaynak: (Vergi Konseyi, 2022b: 129).

Şekil 5’e göre kripto varlıklar, coinler ve tokenler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Coinler, kendi blokzincir ağı bulunan kripto varlıklardan oluşmaktadır. Coinler, blok zincir ağları üzerinden kriptografik olarak şifrelenmiş teknikler kullanılarak oluşturulan ve dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji üzerinden ülke sınırlaması olmaksızın eşler arasında işlem yapılan ve ödeme aracı olarak kullanılan varlıkları ifade etmektedir (Vergi Konseyi, 2022b). Coinler, itibari paranın dijital karşılığı olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle coinler, değiştirilebilmesi, bölünebilmesi, taşınabilmesi gibi itibari paranın benzer özelliklerini taşımaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 2022: 4). Coinler, kendi içerisinde anacoin, altcoin ve stablecoin şeklinde üçe ayrılmaktadır. Anacoinler, Bitcoin Ethereum gibi işlevleri daha çok kaydi altın veya gümüş ile benzerlik gösteren coinleri ifade etmektedir (Yüce, 2022: 117). Altcoinler, Bitcoin teknolojisi kullanılarak geliştirilen Bitcoin dışındaki coinleri tanımlamak üzere kullanılan genel bir kavramdır (Çarkacıoğlu, 2016: 54). Ancak altcoinler, kullanıcılarına mutabakat mekanizmaları, düşük fiyat oynaklığı veya akıllı sözleşmeler gibi yeni imkanlar sağlayarak anacoinlerden farklılaşmaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 2022: 4). Stablecoin ise değerleri altın gibi bir varlığa veya dolar ya da euro gibi itibari para birimine sabitlenmiş coinleri ifade etmektedir. Kripto varlıkların değerleri

genellikle çok hızlı bir şekilde değişmektedir. Stablecoinler aracılığıyla değerin bir varlığa veya itibari para birimine endekslenerek coinlerin değerinin istikrarlı bir şekilde korunması amaçlanmaktadır (Arshad, 2023).

Tokenler, kendilerine özgü bir blokzincir ağı bulunmayan başka bir kripto para biriminin blok zincir ağı üzerinde çalışan kripto varlıkları ifade etmektedir. Coinler genellikle para gibi ödeme aracı olarak kullanılabilirken tokenler, ödeme aracı olarak kullanılmamakta sadece özel amaçlı işler için kullanılmaktadır. Tokenler, kendi içerisinde ödeme, fayda ve menkul kıymet tipi tokenler ile NFT'ler olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Ödeme tipi token, mal ve hizmetlerin alımında ödeme aracı ve değişim aracı olarak kullanılan token türüdür. Fayda tipi token, belli bir mal veya hizmetten yararlanma hakkı veren token türüdür. Bu tokenler, ihraççının ağındaki veya platformundaki bir hizmete erişim sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (BCTR, 2021:12). Menkul kıymet tipi token, finansal araç özelliği gösteren ve sahibine alacak hakkı, yönetime katılma hakkı, kâr payı hakkı gibi çeşitli haklar sağlayan tokenleri ifade etmektedir (Vergi Konseyi, 2022b: 45-46). NFT'ler ise dijital veya fiziki bir varlığın akıllı sözleşmeler yoluyla türetildiği token türüdür. NFT'ler kriptografik olarak benzersiz kimliklere sahip oldukları için benzeri olmayan, değiştirilemeyen ve bölünemeyen tokenlerdir (Nguyen, 2022: 325).

Kripto Varlıkların Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Ortak Zorluklar

Kripto varlıklar, ortaya çıktıkları 2008 yılından bu yana değerleri sürekli olarak dalgalanmasına rağmen toplam piyasa değerleri önemli boyutlara ulaşmaktadır. 2024 yılının sonları itibariyle coinmarket verilerine göre 3 trilyon dolar piyasa değerine sahip olan kripto varlıklarla ilgili dünya genelinde her kesimden birey veya işletme tarafından işlem yapıp gelir elde edilebilmektedir. Ancak kripto varlıkların doğaları gereği sahip oldukları birtakım özellikler, kripto varlıkların suç gelirlerinin aklanması ve/veya terörizmin finansmanı ya da vergiden kaçınma amacıyla kullanılmasına imkân tanımaktadır (Baer, vd, 2023: Hakiz, 2019; 9). Bununla birlikte kripto varlıklar, genellikle merkezi olmayan piyasalarda alım satıma konu edildiği için dolandırıcılık olaylarına konu olmaktadır (Öztürk, 2020). Ayrıca kripto varlıklar ülkeler açısından önemli bir gelir sağlama potansiyeli taşımaktadır. Bu nedenler, kripto varlıkların hukuki alt yapılarının düzenlenmesi ve vergilendirme kapsamına

alınması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır (Gupta, 2022: 412-413). Bununla birlikte ülkelerin vergilendirme sistemleri geleneksel mal ve hizmetleri ya da para birimlerini dikkate alınarak tasarlanmıştır. Kripto varlık gibi dijital varlıklar dikkate alınarak tasarlanmadığı için ülkeler, kripto varlıkların vergilendirme kapsamına alınmasında kripto varlıkların doğaları gereği sahip oldukları özellikler nedeniyle çeşitli vergilendirme zorluklarıyla karşılaşmaktadır (Baer, vd., 2023: 4). Bu zorluklar, kripto varlık tanımını ve hukuki niteliğinin belirlenmesi, kripto varlıkların değerinin oynak olması ve kripto varlıkların anonim olmasıdır.

Birinci zorluk, kripto varlıkların tanımlanması ve hukuki niteliğinin belirlenmesiyle ilgilidir. Gelir vergileri açısından yapılan bir işlemin veya elde edilen bir kazancın vergi konusu olarak kabul edilebilmesi için söz konusu işlem veya kazancın vergi konusuna girdiği vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde hüküm altına alınması gerekmektedir (Demir, 2024). Bunun birlikte dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan kripto varlıklara ilişkin küresel ölçekte üzerinde uzlaşa sağlanan ortak bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle kripto varlıkların nasıl tanımlandığı ve hukuki niteliğinin ne olduğunun belirlenmesi kripto varlıkların vergilendirilmesi açısından önem arz etmektedir (Yılmaz ve Koç, 2019: 32-33; Vergi Konseyi, 2022b: 145-146). Bu doğrultuda ülkeler, kripto varlıkları kendi iç hukuk düzenlemeleri kapsamında gayri maddi varlık, emtia, para veya menkul kıymet olarak nitelendirmekte ve bu varlıkların kendi iç mevzuatlarında yer aldığı gelir kategorisine göre kripto varlıklardan elde edilen gelirleri vergilendirmektedir. Dolayısıyla kripto varlıkların hukuki nitelikleri konusunda da ülkeler arasında genel kabul görmüş ortak bir yaklaşım bulunmamaktadır. Kripto varlıklar KDV açısından değerlendirildiğinde ise 2015 yılında Avrupa Adalet Divanının vermiş olduğu bir karar sonucunda ülkeler arasında ortak bir uzlaşının sağlandığı söylenebilmektedir. Bu kararın ardından genellikle ülkeler tarafından kripto varlık işlemleri ve kripto madenciliği KDV kapsamı dışında tutulmuştur (OECD, 2020h). Yine kripto varlıkların hukuki tanımlarına bağlı olarak kripto varlıkların karşılıksız veya veraseten intikal etmesi Veraset ve İntikal Vergisine konusu kapsamına girebilmektedir (Vergi Konseyi, 2022b: 157).

İkinci zorluk, kripto varlıkların değerinin oynak olmasıyla ilgilidir. Kripto para birimlerinin fiyatları dakikadan dakikaya hatta saniyeden saniyeye büyük ölçüde değişiklik

göstermektedir. Bu durum kripto varlıkların vergilendirilmesine ilişkin çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir. Vergi idareleri açısından kripto varlık işlemlerinin vergilendirilmesini ve belli bir mükellefin vergiye tabi gelirini doğru bir şekilde beyan edip etmediğinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır (Avi-Yonah ve Salaimi, 2023: 10-11). Mükellefler açısından ise anlık olarak kripto varlıkların değerlerindeki yüksek dalgalanma, farklı platformların aynı sanal para birimi için farklı fiyatlara sahip olabilmesine neden olabilmektedir (OECD, 2020h: 41-42). Bu durum mükelleflerin vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini anlamasını ve hesaplamasını zorlaştırmaktadır (Avi-Yonah ve Salaimi, 2023: 10-11). Özellikle cüzdanlarında çeşitli kripto varlık birimleri varsa veya aynı kripto varlık farklı zamanlarda farklı fiyatlarla satın alınmışsa mükelleflerin kripto varlıkların satın alma ve elden çıkarma tarihleri ile değerlerinin doğru bir şekilde kayıtlarını tutmaları gerekmektedir. Ancak mükellefler açısından değerlendirme yapmaları ve bu varlıklara ilişkin kayıt tutmaları önemli uyum maliyetlerine neden olmaktadır (OECD, 2020h: 42).

Üçüncü zorluk, kripto varlıkların anonim yapısıyla ilgilidir. Kripto varlıkların dayandığı blok zincir teknolojisi gereği kripto varlıklara ilişkin bir işlem yapıldıktan sonra bu işlem, dağıtık defter teknolojisine işlenmekte ve tüm blok zincir ağında yayınlanmaktadır. Dağıtık deftere sahip olan ve ağı katılan herkes yapılan bu işlemi görebilmektedir. Dolayısıyla blok zincirin şeffaflık özelliği gereği ağdaki herkes yapılan işlemleri görebilmekte ve takip edebilmektedir. Buna karşılık, blok zincirin anonimlik özelliği bu işlemlerin kimler tarafından yapıldığının belirlenmesine engel olmaktadır (İçten, 2022: 139). Kripto varlıklara ilişkin işlem yapan tarafların kim olduğunun belirlenememesi, vergi idareleri tarafından yapılan işlemlerin izlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu durumu Baer vd., (2023) “eskiden vergi makamlarının sorunu, kim olduğunuzu bilmeleri ama gelirinizi bilmemeleriydi; şimdi ise sorun, gelirinizi bilmeleri ama kim olduğunuzu bilmemeleridir” şeklinde açıklamaktadır. Bu bağlamda gelirin kim tarafından elde edildiğinin bilinmemesi gelir idarelerinin vergi mükelleflerinin kripto para birimlerinden elde ettikleri gelirleri doğru bir şekilde beyan edip etmediklerini denetlemelerini de zorlaştırmaktadır (Avi-Yonah ve Salaimi 2023: 11-12).

Kripto Varlıkların Vergilendirilmesine Yönelik OECD ve AB Düzenlemeleri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları

Kripto varlıkların vergilendirilmesine ilişkin birçok ülke kripto varlıkları farklı bir şekilde tanımlamış ve bu tanımlama doğrultusunda mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirmeye yönelik düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerin incelenmesi ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, vergi zorluklarına ilişkin olarak çözüm önerileri sunulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında OECD ve AB tavsiyeleri ile ABD, Avustralya, Birleşik Krallık ve Türkiye örnekleri incelenmiştir.

- **OECD**

OECD tarafından kripto varlıkların vergilendirilmesine yönelik iki temel rapor hazırlanmıştır. Birincisi, 2020 yılında yayınlanan “Sanal Para Birimlerinin Vergilendirilmesi: Vergi Uygulamalarına ve Yeni Ortaya Çıkan Vergi Politikası Konularına Genel Bakış” başlıklı rapordur. İlgili raporda vergi amaçları açısından kripto varlıkların farklı özellikleri incelenmiştir. Kripto varlıkların özellikleri, piyasada en yaygın kullanılan kripto varlık türü kripto para birimleri olduğu için özellikle kripto para birimlerinin vergilendirilmesi açısından analiz edilmiştir. Bu analiz, kripto para birimlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan zorluklar ve ortaya çıkan sorunlar kapsamında yapılmıştır. Bununla birlikte çeşitli ülkelerde kripto para birimlerinin nasıl vergilendirildiğine ilişkin genel bir çerçeve ortaya konulmuştur. Bu kapsamda edinilen gözlemler doğrultusunda politika yapıcılarının dikkate alması gereken çeşitli görüşlere yer verilmiştir. Ancak bu görüşler, bir tavsiye veya çözüm önerisi olarak sunulmamıştır (OECD, 2020h).

İkincisi, ülkelerin kripto varlıklarla ilgili vergilendirmeyi ilgilendiren işlemleri takip edebilmeleri ve işlemlerin kimler tarafından gerçekleştirildiğine yönelik bilinirliği artırabilmeleri amacıyla OECD tarafından 2022 yılında hazırlanan “Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF) ve Ortak Raporlama Standardında Yapılan Değişiklikler” başlıklı rapordur. İlgili raporda CARF, kripto varlık işlemlerine ilişkin vergi bilgilerinin mükelleflerin ikamet ettiği ülke vergi idarelerine standart bir şekilde otomatik olarak

aktarılmasını sağlayan yeni bir vergi şeffaflığı çerçevesi olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2022c: 6). İlgili raporda kripto varlıklara ilişkin raporlama zorunluluğunun getirilmesinin gerekçesi, geleneksel finansal araçlarla etkileşime girmeden ve merkezi bir otoritenin kripto varlıklarla ilgili gerçekleştirilen işlemler ve kripto varlıkların yeri hakkında bilgi sahibi olmadan kripto varlık işlemlerinin gerçekleştirilmesi olarak belirtilmiştir. Bu durumun vergi idareleri açısından kripto varlıklar kullanılarak gerçekleştirilen ve vergilendirmeyi ilgilendiren ekonomik faaliyetlerin takip edilebilirliğini ve bu faaliyetlerin kimler tarafından gerçekleştirildiğinin bilinirliğini azaltmıştır. Bu nedenle vergilendirmeye ilgili işlemlerin mükellefler tarafından doğru bir şekilde vergi idarelerine aktarılıp aktarılmadığını ve vergi idarelerinin bu bilgilerin doğru olup olmadığını değerlendirmelerini zorlaştırmıştır. Bu doğrultuda OECD tarafından kripto varlıklarla ilgili vergi bilgilerinin mükelleflerin ikamet ettikleri ülke vergi idareleri ile otomatik olarak paylaşılmasını sağlayan Kripto Varlık Raporlama Çerçevesi (CARF) geliştirilmiştir (OECD, 2023c: 8).

CARF kapsamına, dağıtık defter teknolojisi ve benzer bir teknolojiye dayanarak oluşturulan kripto varlıklar girmektedir. Dolayısıyla CARF kapsamına giren kripto varlıkların kapsamı geniş tutulmuştur. İlgili raporda CARF kapsamına girmeyen kripto varlıkları tek tek sayma yoluna gidilerek sınırlı uyum risklerine neden oldukları gerekçesiyle CARF kapsamına girmeyen üç kripto varlık kategorisi belirlenmiştir. Birinci kategori, ödeme ve yatırım amacıyla kullanılma imkânı bulunmayan kripto varlıklardan oluşmaktadır. İkinci kategori, geleneksel para birimleriyle aynı işlevi gören ve merkez bankaları tarafından oluşturulan dijital para birimleridir. Üçüncü kategorisi ise tek bir Fiat Para Birimini temsil eden ve belirli diğer gereklilikleri karşılamanın yanı sıra düzenleyici bir konu olarak herhangi bir zamanda aynı Fiat Para Biriminde nominal değer üzerinden itfa edilebilen Belirlenmiş Elektronik Para Ürünlerini kapsamaktadır (OECD, 2022c: 11).

CARF düzenlemesindeki kripto varlıklara ilişkin raporlama kapsamındaki kuruluşlar; kripto varlıkların kendi aralarında değiş tokuşunu, Fiat para birimi karşılığında satılmasını veya ödeme aracı olarak kullanılmasını kolaylaştıran araçlar ve diğer hizmet sağlayıcılarıdır. Bu doğrultuda Kripto Varlık Hizmet Sağlayıcıları, CARF kurallarını kabul eden bir ülkede mükellefse veya o ülkede kanuni ve iş merkezleri bulunuyorsa veya vergi bildiriminde bulunması gerekiyorsa veya o ülkeden yönetiliyorsa ya da kripto varlık

işlemlerini o ülkedeki bir şubesi aracılığıyla gerçekleştiriyorsa CARF kurallarına tabi olmaktadır. Dolayısıyla ilgili rapor kapsamında Kripto Varlık Hizmet Sağlayıcılarının raporlaması gereken işlemler şunlardan oluşmaktadır (OECD, 2022c:12);

- İlgili kripto varlıklar ve Fiat para birimleri arasındaki değişimler,
- İlgili kripto varlıkların bir veya daha fazla biçimi arasındaki değişimler ve
- İlgili kripto varlıkların transferleridir (raporlanabilir perakende ödeme işlemleri dahil).

Ülke içerisindeki işlemler ile ülkeler arasında gerçekleştirilen işlemler ayırt edilerek ilgili kripto varlık türüne göre toplu olarak raporlanacağı ifade edilmiştir. Bununla birlikte belirtilen işlemlere ilişkin raporlama şekilleri arasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre kripto varlıklar ve Fiat para birimi arasındaki değişimlere ilişkin işlemlerde ödenen veya alınan Fiat tutarının satın alma tutarı veya brüt gelir olarak raporlanmasını öngörülmektedir. Kripto varlıklar arasındaki işlemlerde ilk kripto varlığın hem elde edildiği hem de elden çıkarıldığı tarihteki Fiat para cinsinden değerinin raporlanması gerekmektedir. Aynı zamanda yeni elde edilen kripto varlığında elde edildiği tarihteki Fiat para cinsinden değeri de bildirilmelidir (OECD, 2023c: 14-15).

- Avrupa Birliği

AB’de 2025 yılı itibariyle kripto varlıkların etkin bir şekilde vergilendirme kapsamına alınmasına ilişkin bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte AB’de kripto varlıklarla ilgili hukuki kesinlik ve belirlilik sağlanması, kripto varlık ekosisteminin gelişiminin teşvik edilmesi, kara parayla mücadele edilmesi ve tüketicilerin korunması amacıyla 2023 yılında kabul edilen MiCA düzenlemesiyle kripto varlıklara ilişkin düzenleyici ve denetleyici bir yasal çerçeve geliştirilmiştir (KPMG, 2023: 8-9). Bu düzenlemeyle hem AB’de yerleşik hem de yabancı kripto varlık ihraççıları ve kripto varlık hizmet sağlayıcılarına AB içerisinde belli kripto varlıklarla ilgili faaliyette bulunabilmeleri için yetki belgesi almaları ve belli yasal gereklilikleri yerine getirmeleri zorunlu kılınmaktadır (Council of European Union, 2022). Düzenleme kapsamına alınan kripto

varlıklar; e-para tokenleri, varlık temelli tokenler ve diğer kripto varlıklardan oluşmaktadır. Diğer kripto varlıklar kapsamına e-para ve varlık temelli tokenler ile MiCA kapsamına girmeyen kripto varlıklar dışındaki tüm kripto varlıklar girmektedir. MiCA kapsamına girmeyen kripto varlıklar; NFT’ler, DeFi protokolleri, merkez bankaları tarafından çıkarılan dijital para birimleri, transfer edilemeyen, ücretsiz olarak sunulan veya otomatik olarak oluşturulan dijital varlıklar ile kripto varlık türevleri ve güvenlik tokenlerini içeren mevcut menkul kıymet kuralları tarafından yönetilen dijital varlıklardan oluşmaktadır (PwC, 2022: 15). MiCA kapsamına giren hizmetler ise kripto varlıkların idaresi ve gözetimi, kripto varlıklar için işlem platformunun işletilmesi, kripto varlıkların itibari para karşılığında alınıp satılması ile diğer kripto varlıklar karşılığında elden çıkarılması, kripto varlık emirlerinin yerine getirilmesi, kripto varlıkların tahsis edilmesi ve transfer hizmetlerinin sağlanması, kripto varlıklar hakkında tavsiye ve portföy yönetimi ve üçüncü şahıslar adına emirlerin alınması ve iletilmesi girmektedir (KPMG, 2023: 11).

AB’de 2023 yılında kabul edilen MiCA düzenlemesini takiben 2023 yılında MiCA düzenlemesinde yer alan kripto varlıklara ilişkin kavramlar kullanılarak “Vergileme Alanında İdareler Arası İş birliği Direktifi (DAC8)’nde” değişiklik yapılmış ve bu değişiklikle kripto varlıklarla ilgili vergisel bilgiler DAC8’le otomatik bilgi değişimi kapsamına alınmıştır. DAC8 düzenlemesinde kripto varlıklara ilişkin getirilen kurallar, OECD’nin CARF düzenlemesindeki kurallar esas alınarak hazırlanmıştır.

DAC8’de kripto varlıkların bilgi değişimi kapsamına alınmasında birtakım gerekçeler ileri sürülmüştür. Bunlardan biri; kripto varlık sektörü yeni olmasına rağmen ekonomik faaliyetlerde köklü değişikliklere neden olmasıdır. Diğer ise kripto varlıkların merkeziyetsiz, anonim ve mobil yapısı nedeniyle vergi idarelerinin ülkeler arasında kolaylıkla işlem gören kripto varlıklar kullanılarak elde edilen gelirleri izlemek için gerekli bilgilere erişim sağlamakta yetersiz kalmasıdır. Böylelikle vergi idareleri açısından vergilerin etkin bir şekilde tahsil edilmesini engellediği ve üye devletlerin önemli miktarda vergi gelirleri kayıplarına uğramalarına neden olduğu ifade edilmiştir (Paulander, 2023). Bu doğrultuda DAC8’le kripto varlıkların otomatik bilgi değişimi kapsamına alınmasıyla bu bilgilerin vergi idarelerinin kripto varlık işlemlerinden elde edilen gelirleri takip etmelerine

yardımcı olması ile vergi kayıp ve kaçakçılığı riskini azaltması hedeflenmektedir (EC, 2025).

DAC8 kapsamında raporlanması gereken kripto varlık türleri, MiCA kapsamında yer alan e-para tokenleri, varlık temelleri tokenleri ve diğer kripto varlıklar yanında MiCA kapsamında yer almayan NFT'ler, merkez bankaları tarafından çıkarılan dijital para birimlerinden oluşmaktadır (Council of European Union, 2023). Buna göre kripto varlık hizmet sağlayıcıları ve kripto varlık operatörlerinin, AB'de ikamet eden müşterilerinin hem yurt içi hem de yurt dışındaki DAC8 kapsamındaki kripto varlıklarını, itibari para veya diğer kripto varlıklar karşılığında elden çıkarmaları dahil kripto varlıkların tüm değişim işlemleri ve transferlerini bildirmeleri gerekmektedir. Bildirilmesi gereken bilgiler; kripto varlık hizmet sağlayıcıları ve operatörlerinin kendisi, raporlanabilir kişiler ve raporlanabilir kripto varlıklarla ilgili vergisel bilgileri içermektedir. Bu bilgiler, Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5.

DAC8 Kapsamında Raporlama Gereklikleri ile İlgili Bildirilmesi Gereken Bilgiler

Raporlanabilir Kripto Varlık Hizmet Sağlayıcıları	Raporlanabilir Kullanıcı (Gerçek Kişi)	Raporlanabilir Kripto Varlıklar
- İsim - Adres - Vergi Kimlik Numarası - Varsa Kimlik Numarası ve Küresel Tüzel Kişilik Numarası	- İsim - Adres - Vergi Kimlik Numarası - İkamet Edilen Üye Devlet - Doğum Tarihi ve Yeri	- Kripto varlıkların tam adları ve türleri - Kripto varlıkların fiat para birimiyle değiştirilmesinden ödenen veya alınan tutarlar, bu tür işlemlerin sayısı, işlem gören birim sayısı - Kriptodan kriptoya işlemler olması durumunda kripto varlığın değeri (edinim sırasında) ve brüt hasılat (elden çıkarma sırasında) (işlemlerde takas edilen her iki kripto varlık hakkında bilgi raporlanmalıdır), bu tür işlemlerin sayısı, işlem gören birim sayısı - Barındırılmayan dağıtık defter adreslerine transferler - Raporlanabilir perakende ödeme işlemleri

Kaynak: (Baert, 2024: 6).

Tablo 5'te yer alan bilgilerin kolayca kullanılabilmesi, karşılaştırılabilmesi ve çapraz kontrolünün sağlanabilmesi için kullanıcı başına ve kullanıcının işlem yaptığı kripto varlık başına alt bölümlere ayrılarak raporlanması gerekmektedir. Kripto varlık hizmet sağlayıcıları ve kripto varlık operatörleri AB'de ikamet eden müşterilerine ilişkin bilgileri, MiCA

kapsamında kendilerine kripto varlık ihraç etme ve ticaretini yapma yetkisi veren üye devlete bildirecektir. MiCA kapsamında olmayan kripto varlık hizmet sağlayıcılarının ve operatörlerinin bu bilgileri seçtikleri üye devlette kayıt yaptırmaları ve oraya raporlamaları gerekmektedir (Baert, 2024: 6). Vergi idareleri daha sonra bu bilgileri, Komisyon'un geliştireceği bir XML şeması kullanarak AB Ortak İletişim Ağı aracılığıyla kullanıcıların ikamet ettiği vergi idareleriyle paylaşacaktır. Bununla birlikte DAC8 uyarınca üye devletlerin raporlama yükümlülüklerini yerine getirmeyen kripto varlık hizmet sağlayıcıları ve operatörlerine ulusal mevzuatları doğrultusunda yaptırım uygulanmasına ilişkin kuralları belirlemesi ve bu kuralların uygulanması için gerekli tedbirleri alması gerekmektedir (EY, 2023).

- Amerika Birleşik Devletler

ABD İç Gelir İdaresi (IRS) dijital varlık kavramını hem genel anlamda hem de vergi amaçları açısından tanımlamaktadır. Genel anlamda dijital varlıklar, elektronik olarak saklanabilen ve satın alınabilen, satılabilen, sahip olunabilen, devredilebilen veya takas edilebilen varlıklar olarak ifade edilmektedir. Vergi amaçları açısından dijital varlıklar ise kriptografik olarak güvence altına alınmış, dağıtılmış bir deftere veya benzer bir teknolojiye kaydedilen herhangi bir dijital değer temsili şeklinde tanımlanmaktadır (IRS, 2024b).

ABD’de kripto varlıkların vergilendirilmesine ilişkin özel bir vergilendirme rejimi bulunmamaktadır. IRS 2014 yılında yayınladığı 2014-21 sayılı kılavuz ve bu kılavuzu tamamlayıcı nitelikte olan ve 2019 yılında yayınlanan 2019-24 Gelir Yönetmeliği doğrultusunda kripto varlıkları vergilendirmektedir (Kulular İbrahim, 2023: 478-483). Bu kapsamda ABD’de vergi amaçları açısından dijital varlıkların hukuki niteliği para olarak değil “emtia” olarak kabul edilmektedir. ABD’de kripto varlıklar emtia olarak kabul edildikleri için emtiaya uygulanan genel vergileme ilkeleri kripto varlıklar içinde geçerli olmaktadır. Bu doğrultuda kripto varlıklardan gelir elde eden kişiler, kripto varlıklarla ilgili yaptıkları işlemlere göre gelir vergisi ve/veya sermaye kazançları vergisine tabi tutulmaktadır (Freshfields, 2023: 5). Bununla birlikte işletmelerin kripto varlıklardan gelir elde etmeleri halinde bu gelirler işletmelerin olağan gelirleri gibi vergilendirilmektedir. Gelir vergisi konusu kapsamına giren kripto varlık işlemleri; hobi amaçlı madencilik faaliyeti, airdrop, staking ödülleri, sert çatallanma, DeFi işlemlerinden elde edilen faiz ödülleri ve

kripto ödeme almaktan oluşmaktadır. Buna karşılık, kripto varlıkları cüzdanlar arasında taşımak, NFT oluşturmak, kripto varlık bağışlamak ve hediye etmek (2025 yılı için 19.000 doları aşmamak şartıyla) gelir vergisi konusu dışına çıkarılmıştır (Koinly, 2025a; Akbulak, 2022a).

Kripto varlıkların elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler ise sermaye kazancı vergisine tabi tutulmaktadır. Sermaye kazancı vergisi kapsamına; kripto varlığın, ABD doları veya mal ve hizmet ya da başka bir dijital varlık satın alınması amacıyla elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler girmektedir. Bu gelirlerin sermaye kazancı vergisine tabi tutulması kripto varlıklardan ne kadar gelir elde edildiğine ve/veya kripto varlıkların ne kadar süreyle elde tutulduklarına göre farklılık göstermektedir. Bir yıldan daha az süreyle elde tutulan kripto varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler kısa vadeli sermaye kazancı olarak ifade edilirken bir yıldan daha fazla süreyle elde tutulan kripto varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan gelirler uzun vadeli sermaye kazancı olarak kabul edilmektedir. Kısa vadeli sermaye kazançları, elde edilen gelire göre %10 ile %37 arasında değişen oranlara göre vergilendirilirken uzun vadeli sermaye kazançları elde edilen gelire göre %0, %15 veya %20 oranında vergilendirilmektedir. Ayrıca NFT'ler %28 oranında diğer kripto varlıklardan farklı oranda vergilendirilmektedir (Demir, 2024: 66-67).

ABD'de mükelleflerin kripto varlıklardan elde ettikleri kazançları bildirirken kripto varlık işlemlerinden uğradıkları zararları gider yazmalarına izin verilmektedir. Ancak mükellefler uğradıkları zararları, kripto varlıklardan elde ettikleri gelirlerden indirmekte, buna rağmen 3.000 doların üzerinde zarar kalması durumunda bu zararın sadece 3.000 dolarlık kısmı mükellefin diğer gelirlerinden mahsup edilebilmektedir. Zararın 3.000 doları aşan kısmı sonraki yıllara devredebilmektedir. Ayrıca kripto varlıkların bağış olarak verilmesi durumunda bağış olarak verilen kripto varlıklar gelirden mahsup edilebilmektedir. Buna karşılık kripto varlıkların kaybedilmesi veya çalınmasının gider olarak yazılmasına izin verilmemektedir (Koinly, 2025a).

- Avustralya

Avustralya’da kripto varlıklar, *“dijital verileri korumak ve işlemleri kaydetmek için dağıtılmış defter teknolojisini kullanan dijital varlıkların bir alt kümesi”* olarak tanımlanmaktadır. Kripto varlıklar, bir merkez bankasından, otoriteden veya hükümetten bağımsız bir şekilde çalışmaktadır. Bu nedenle Avustralya’da kripto varlıklar, vergi amaçları açısından bir para biçimi değil, “emtia” olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte Avustralya’da kripto varlıklara yönelik özel bir vergilendirme kuralı bulunmamakta ve kripto varlıklar emtiaya ilişkin genel vergilendirme kurallarına tabi tutulmaktadır. Kripto varlıkların nasıl vergilendirileceği ise kripto varlığın nasıl elde edildiğine, tutulduğuna ve elden çıkarıldığına bağlı olarak değişiklik göstermektedir (ATO, 2024f). Bu kapsamda yapılan işlemin niteliğine göre Avustralya’da kripto varlıklardan elde edilen gelirler, gelir vergisi ve/veya sermaye kazançları vergisi konusuna girmektedir. Gelir vergisi konusu kapsamına giren kripto varlıklarla ilgili faaliyetler; ücretin kripto varlıklarla ödenmesi, madencilik (hobi amaçlı yapılanlar hariç), stake ödülleri, yaratılan NFT’lerin satılması, DeFi işlemleri karşılığında elde edilen faiz ödülleri, airdroptan (ilk üretim hariç) oluşmaktadır. Bununla birlikte NFT’lerin yaratılması, hobi madenciliği, hediye olarak kripto almak, hayır kurumlarına kripto bağışlamak, çatallanma, cüzdanlar arası kripto varlık aktarmak gelir vergisi konusuna dahil edilmemiştir. Avustralya’da gelir vergisi konusuna dahil kripto varlık işlemlerinden gelir elde edenler bu gelirleri olağan gelirleriyle birlikte ATO’ya bildirmek zorundadır (Koinly, 2025b).

Avustralya’da kripto varlıklar “emtia” olarak kabul edildikleri için kripto varlıkların elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler sermaye kazançları vergisi konusu kapsamına girmektedir. Bununla birlikte kripto varlıkların her şekilde elden çıkarılması vergi konusu kapsamına girmemekte sadece Avustralya doları gibi itibari para birimi, mal veya hizmet satın alma ya da diğer kripto varlıklar karşılığında elden çıkarılması ile kripto varlıkların hediye edilmesi sermaye kazançları vergisine tabi tutulmaktadır (ATO, 2022c: 9). Avustralya’da sermaye kazançları vergisinin nasıl uygulanacağı ise mükelleflerin yatırımcı mı yoksa tüccar mı olup olmadıklarına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. ATO’ya göre mükelleflerin tüccar olarak kabul edilmesine ilişkin çeşitli karineler bulunmaktadır. Bu karinelerden bazılarını; kripto varlıklarla ilgili yüksek hacimli işlem yapması, kısa vadede gelir elde etmeye odaklanmaları veya faaliyetlerini belli bir

organizasyon içinde yapmaları oluşturmaktadır. Yatırımcılar ise kripto varlıklara 12 aydan daha fazla olacak şekilde uzun vadeli yatırım yapmaya odaklanmaktadır. Bu kapsamda yatırımcıların kripto varlıkları elden çıkarmalarından elde ettikleri gelirlere %50 oranında sermaye kazancı indirimi uygulanmaktadır. Ayrıca tüccarlar, sermaye kazançlarını hesap ederken yaptıkları tüm giderlerini kazançlarından mahsup edebilmektedir. Yatırımcılar ise sadece kripto varlık işlemleriyle ilgili belli giderleri mahsup edebilmektedir. Öte yandan kripto varlıkların elden çıkarılmasından mükelleflerin zarar etmeleri durumunda bu zararları sermaye kazançlarını dengeleyebilmek için gider yazabilmektedir. Ancak bu zararları, sadece kripto varlık kazançlarından mahsup edebilmektedir. Zararlarını, kripto varlık kazançlarından mahsup etmesine rağmen kalan zararlar varsa bu zararları gelecek yıllara devredebilmektedir. Yine mükellefler kripto bağışında bulunması, işlem ücreti ödemesi veya kripto varlıklarının çalınması ve kaybolması durumunda bu işlemlere ilişkin bedelleri de sermaye kazancının hesaplanmasında gider olarak mahsup edebilmektedir (Miles, 2024).

Avustralya’da kripto varlıklardan gelir elde edilmesi halinde yapılan işlemlerin kontrol edilebilmesi adına her bir işlem kaydedilip ATO’ya bildirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu işlemlerin 5 yıl süresince saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Mükelleflerin yaptıkları işlemleri ATO’ya raporlamasının yanında kripto varlık alım satım işlemlerinin gerçekleştirildiği kripto varlık platformları, platformlarında yapılan her bir işleme ilişkin ad, adres IP numarası gibi müşteri bilgilerini ATO’ya bildirmesi gerekmektedir. Yine ATO ile Avustralya’daki kripto varlık platformları arasında bir veri eşleştirme programına sahiptir. Bu sayede ATO, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini takip etmekte ve mükelleflerin beyannamelerini kendiliğinden vermelerini teşvik etmektedir (ATO, 2024g).

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık’ta kripto varlıklar “*elektronik olarak aktarılabilen, saklanabilen ve ticareti yapılabilen, kriptografik olarak güvence altına alınmış dijital değer temsilleri veya sözleşmeye dayalı haklar*” olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda HMRC tarafından tüm kripto varlıkların dağıtılmış defter teknolojisini kullandıkları ancak tüm dağıtılmış defter teknolojisi uygulamalarının kripto varlık kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

HMRC’ye göre ana kripto varlıklar, değiştirilebilir tokenler, fayda tokenleri, stablecoinler ve güvenlik tokenlerinden oluşmaktadır (HMRC, 2021a). HMRC kripto varlıkları, bir değer saklama aracı olmayacak ölçüde değişken değere sahip olmaları, değişim aracı olarak yaygın şekilde kabul görmemeleri ve hesap birimi olarak kullanılmaları nedeniyle para olarak kabul etmemektedir (Ahalt, 2021: 118). Bununla birlikte Birleşik Krallık’ta vergilendirme amaçları açısından kripto varlıkların niteliği Birleşik Krallık Yargılama Komitesinin kripto varlıkları “emtia” olarak tanımlamasının ardından “emtia” olarak belirlenmiştir (Serter, 2024; 60; Doğanay ve Odabaş, 2022: 123).

Birleşik Krallık’ta kripto varlıkların vergilendirilmesine yönelik özel bir vergilendirme kuralı veya vergilendirme rejimi bulunmamaktadır. Kripto varlıklar, mevcut vergi kanunları çerçevesinde “emtia”ya uygulanan vergilendirme kuralları doğrultusunda vergilendirilmektedir (Fryer ve English 2021: 684). Kripto varlıkların mevcut vergilendirme kuralları doğrultusunda nasıl vergilendirileceğine ilişkinse HMRC idari personeline ve mükelleflere yol göstermek adına HMRC tarafından 2018 yılında bir politika belgesi açıklanmış (Ahalt, 2021: 118), 2021 yılında “Kripto Varlıklar Kılavuzu” yayınlanmış ve bu kılavuz 2023 yılında güncellenmiştir (HMRC, 2021a). Bununla birlikte hızla gelişen kripto pazarların gelecekteki değişimlerinin takip edildiği ve bu doğrultuda kılavuzların güncelleneceği belirtilmiştir (Ahalt, 2021: 118).

İlgili kılavuzda kripto varlıkların vergilendirilmesi kripto varlıkların nasıl tanımlandıklarından ziyade kripto varlıkların nasıl kullanıldıklarına ve ticari bir faaliyet kapsamında yapılıp yapılmadığına bağlı olarak değişmektedir. Bu doğrultuda vergilendirme açısından gerçek kişiler ve işletmeler açısından farklı vergilendirme kuralları ngrlmştir. İşletmelerin kripto varlıklarla ilgili işlemleri, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, sermaye kazancı vergisi ve damga vergisi gibi çeşitli vergilere tabi tutulmaktadır (Serter, 2024: 62). Gerçek kişiler açısından kripto varlıklarla ilgili işlemler ise gelir vergisi ve sermaye kazançları vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir vergisi kapsamına giren faaliyetler; ücret olarak kripto varlık alınması, hobi olarak madencilik faaliyetinin yapılması, airdrop (karşılıksız olarak alınması) ve stake dlleridir (HMRC, 2021b). Buna karşılık hayır kurumlarına kripto varlık bağişlama, cüzdanlar arası aktarma yapma ve çatallanma işlemleri gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Gerçek kişiler, kripto varlıklardan elde ettikleri gelire

göre farklı oranda vergilendirilmektedir. Buna göre Birleşik Krallıkta kripto varlıklardan elde edilen gelirin ilk 12.570 sterlini gelir vergisinden muaf tutulmakta ve bu tutarın üzerindeki gelirler %20, %40 veya %45 oranında vergiye tabi tutulmaktadır (Koinly, 2025c).

Birleşik Krallık'ta kripto varlıkların elden çıkarılmasına yönelik yapılan işlemler sermaye kazancı vergisi kapsamına girmektedir. Ancak her elden çıkarma sermaye kazancı vergisi kapsamında yer almamakta sadece sterlin gibi itibari para birimi, mal veya hizmet satın alma, diğer kripto varlıklarla takas etme karşılığındaki elden çıkarmalar ile kripto varlıkların hediye olarak verilmesi sermaye kazançları vergisi konusuna girmektedir. Kripto varlıkların belirtilen şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar sermaye kazancı vergisine tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte kripto varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlardan kripto varlıkların maliyet bedelleri, ödenen işlem ücretleri, reklam ödemeleri, kâr veya zararın hesaplanmasına ilişkin değerlemeyle ilgili maliyetler gider olarak mahsup edilebilmektedir. Yine hayır kurumlarına kripto bağışında bulunulması durumunda yapılan bağışlarda gider olarak sermaye kazancından indirilebilmektedir. Bununla birlikte kripto varlıkların elden çıkarılması halinde karşılaşılan zararlar, elde edilen kazançlardan mahsup edilebilmektedir. Ancak zararların kazançtan indirilmesine rağmen kalan tutarlar olursa gelecek 4 yılı geçmemek üzere sonraki yıllara devredilebilmektedir. Kripto varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen sermaye kazançlarından ilgili giderler düşüldükten sonra kalan kazancın 3.000 sterlini vergiden muaf tutulmakta kalan tutar ise kazancın miktarına göre %18 veya %24 oranında vergilendirilmektedir. Ancak kripto varlıkların kaybedilmesi veya çalınması durumunda bunları sermaye kazancından indirilmesine izin verilmemektedir (Miles, 2025).

Birleşik Krallık'ta kripto varlıklardan gelir elde eden mükellefler aynı zamanda yaptıkları işlemlere ilişkin kayıtlarını tutmakla yükümlü kılınmıştır. Bu kapsamda mükellefler yaptıkları işlemlerle ilgili olarak kripto varlığın türü, işlem tarihi, birim sayısı, işlemin sterlin cinsinden değeri gibi bilgilerin kayıtlarını tutmalı ve HMRC tarafından istenildiğinde ibraz etmelidir. Ayrıca HMRC, mükelleflerin kripto varlık alım satımından elde ettikleri gelirleri doğru bir şekilde beyan edip etmediklerini tespit etmek amacıyla kripto varlık alım satımlarını kolaylaştıran kripto varlık platformlarına, platformlarında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgi verme sorumluluğu getirmiştir. Bu bilgi verme

sorumluluğu tüm Birleşik Krallık platformlarıyla bir veri paylaşım programı aracılığıyla yerine getirilmektedir (Koinly, 2025c).

- Türkiye

Türkiye’de 2025 yılı başları itibariyle kripto varlıkların vergilendirilmesine yönelik bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte kripto varlıkların vergilendirilebilmesi için öncelikle vergi kanunları açısından kripto varlıkların hukuki alt yapılarının ve tanımının yapılması gerekmektedir. Ancak kripto varlıklara ilişkin Türkiye’de vergi düzenlemesi bulunmadığı için böyle bir tanımlamada henüz yapılmamıştır. Buna karşılık 2024 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan değişiklikle Türkiye’de kripto varlıklar “gayri maddi hak” olarak tanımlanmış ve kripto varlık hizmet sağlayıcıları ile kripto varlık piyasalarının düzenlenmesine ilişkin ilk kanuni düzenleme yapılmıştır. Böylece vergilendirme açısından esas alınabilecek bir kripto varlık tanımının alt yapısı da oluşturulmuştur. Bu doğrultuda mevcut vergi kanunları çerçevesinde yapılacak bir düzenlemede kripto varlıkların, gayri maddi hak olarak tanımlanması beklenmektedir. Kripto varlıkların vergi kanunları açısından gayri maddi hak olarak tanımlanması durumunda kripto varlıkların elden çıkarılması işlemleri, süreklilik arz eden faaliyetler açısından ticari kazanç hükümleri, süreklilik arz etmeyen işlemler açısından değer artış kazancı kapsamında gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bununla birlikte gerçek kişiler tarafından DeFi işlemlerinden elde edilen gelirler ise Gayri Menkul Sermaye İradı kapsamında vergilendirilecektir (Demir, 2024: 130-134).

3.4. Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olayda Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme sürecinde mükellef ve vergi konusunda meydana gelen değişimler, mükelleflerin vergi konusuyla vergi kanunlarında öngörülen şekilde bağlantı içerisine girmesi olarak ifade edilen vergiyi doğuran olayda da değişimleri kaçınılmaz kılmıştır. Bu kapsamda çalışmada dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olayda yol açtığı değişim, vergi konusundaki değişimlerle paralel olacak şekilde dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler ve kripto varlıklar açısından ele alınmıştır. Bununla birlikte dijital platformlar faaliyetleri KDV açısından kripto varlıklar ise gelir vergisi açısından incelenmiştir.

3.4.1. Dijital Platformlarda Gerçekleştirilen Faaliyetler Açısından Vergiyi Doğuran Olay

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte geleneksel ekonomideki fiziki mal ve hizmetlerin dijital şekilleri ortaya çıkmış olup mal ve hizmetler arasındaki sınır bulanıklaşmıştır. Aynı zamanda dijitalleşme süreciyle birlikte yaygınlaşan dijital platformlar, dijital ürünlerin sunumunu ve işletmelerin fiziki bir varlığa sahip olmaksızın küresel piyasalara erişimlerini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte bireyler sınır ötesindeki ürünlere erişim sağlayarak kolaylıkla sınır ötesindeki ürünleri tedarik edebilmektedir. Bu kapsamda ekonominin dijitalleşmesi insanların mal ve hizmetleri tedarik etme ve tüketme biçimlerinde değişiklikler meydana getirmiştir. Bu değişiklikler ise dijital ve fiziki varlıkların mülkiyeti yerine bireyler tarafından belli bir bedel karşılığında geçici erişim temelli kullanımına doğru bir paradigma değişimine yol açmıştır (OECD, 2021d: 13). Fiziki ve dijital ürünlerin kullanımına yönelik bu paradigma değişimi ve sınır ötesi tedariklerin toplam tedarikler içerisindeki payının artması, fiziki ve dijital ürünlerin KDV kapsamına alınmasında vergiyi doğuran olayın ne zaman ve nerede meydana geldiğine ilişkin uluslararası KDV kuralları açısından zorluklara neden olmuş ve uluslararası KDV kuralları açısından değişim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Azam ve Mazur, 2019: 500-503).

KDV açısından vergiyi doğuran olaya ilişkin ilk zorluk, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin belirlenmesiyle ilgilidir. Geleneksel ekonomide malların alıcıya teslim edilmesi, KDV açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Ancak dijital ürünler doğaları gereği fiziki bir yapıya sahip olmadıkları için fiziken teslim edilmeleri mümkün değildir. Nitekim dijital ürünler, kullanıcıya genellikle sınırsız bir kullanım hakkı yerine geçici erişim temelli bir kullanım hakkı sağlamaktadır. Bu kullanım hakkını elde etmek için de dijital ürünlere ilişkin ödemenin yapılmış olması gerekmektedir. Aynı şekilde dijital platformlar aracılığıyla sınır ötesinden fiziki bir mal tedarik edildiğinde de mallar teslim edilmeden önce ödemesi yapılmaktadır. Bu nedenle dijital platformlar aracılığıyla yapılan fiziki veya dijital tedariklerde geleneksel ekonomide olduğu gibi ödemenin yapılması KDV açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte ödemelerin elektronik ortamda ve elektronik araçlarla yapılması nedeniyle vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle dijital platformlarla birlikte ödemenin yapıldığı anda mı yoksa

ödemenin tedarikçi veya onun adına hareket edenlerce kabul edildiği anda mı yoksa paranın tedarikçinin hesabına geçtiği anda mı vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin belirlenmesi gerekmektedir (Papis Almansa, 2019: 215).

KDV açısından vergiyi doğuran olaya ilişkin ikinci zorluk, özellikle hizmet ve dijital ürünlere ilişkin vergiyi doğuran olayın nerede meydana geldiğinin belirlenmesine yönelik tedarik yeri kurallarıyla ilgilidir. Tedarik yeri kuralları, sınır ötesi tedariklerde bir işleme ilişkin KDV'nin nerede meydana geldiği ve bu tedarike ilişkin KDV'nin hangi ülke tarafından tahsil edileceğinin belirlenmesine ilişkin kuralları ifade etmektedir (HMRC, 2022c). Uluslararası KDV kuralları varış ilkesi doğrultusunda sınır ötesi bir tedarike ilişkin vergilendirme hakkını tüketimin yapıldığı ülkeye vermektedir. Geleneksel ekonomide bir hizmet sunumu söz konusu olduğunda genellikle tedarikçi ve alıcı fiziksel olarak bir araya gelmekte ve hizmet sunumu gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda ilgili hizmetin türüne göre vergilendirme yeri, tedarikçinin bulunduğu, hizmetin sunulduğu veya alıcının bulunduğu yer dikkate alınarak belirlenmektedir (PwC, 2014: 4). Ancak dijitalleşme süreciyle birlikte tedarikçinin bulunduğu veya hizmetin sunulduğu yerin vergilendirme yeri olarak kabul edilmesi, hizmetlerin ve gayri maddi varlıkların vergilendirme yerlerinin belirlenmesinde yetersiz kalmaktadır (OECD, 2017b: 65-66). Çünkü hizmetler veya gayri maddi varlıklar doğaları gereği fiziki olarak bir ülkeye girmemektedir. Aynı zamanda dijital platformlar tedarikçi ve alıcıyı dijital bir ortamda bir araya getirmekte bu nedenle tedarikçi ve alıcının fiziki olarak bir araya gelmelerine gerek kalmamaktadır. Böylece tedarikçiler, diledikleri ülkeden internete bağlanabilir cihazları aracılığıyla platformlar üzerinden hizmetlerin sunumunu diledikleri ülkeden gerçekleştirebilmektedir. Tüketiciler veya işletmeler de internete bağlanabilir cihazlar aracılığıyla diledikleri ülkede söz konusu hizmetten yararlanabilmektedir. Bu durum hizmet ve gayri maddi varlıklar açısından hizmetin ifa yeri ile tüketim yerinin farklılaştırarak sınır ötesi tedariklerde dünyanın herhangi bir yerinde hizmet ve gayri maddi malları tüketme olasılığı bulunan müşterilerin olası tüketim yerlerini ve vergilendirme yerlerini doğru bir şekilde tahmin edilmesini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla varış ilkesi doğrultusunda tedarikçinin fiziki konumunu, tüketim yerinin göstergesi olarak kabul eden uluslararası tedarik yeri kurallarının uygulanamamasına neden olmaktadır. Bu zorluklar nedeniyle de varış ilkesinin uygulanmasına ilişkin olarak tüketim yerinin belirlenmesine ilişkin tedarikçinin bulunduğu veya hizmetin sunulduğu yer olarak kabul

eden yaklaşımdan nihai tüketicinin ikametgahının bulunduğu yer olarak kabul eden bir yaklaşıma doğru bir değişim yaşanmaya başlamıştır (Azam ve Mazur, 2019: 517-520).

Dijital Platformlarda Gerçekleştirilen Faaliyetler Açısından Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin OECD ve AB Önerileri ile Çeşitli Ülke Uygulamaları

Dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen tedariklere ilişkin KDV'nin hangi ülke tarafından tahsil edilmesine yönelik olarak uluslararası kuruluş ve çeşitli ülkeler varış ilkesi doğrultusunda dijitalleşen ekonomik koşulları dikkate alarak sunum yeri kurallarını güncelleştirmeye başlamıştır. Dijitalleşen ekonomik yapıya uygun olarak OECD ve AB tarafından önerilen ve çeşitli ülkelerde yapılan sunum yeri kurallarına ilişkin düzenlemelerin incelenmesi ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, dijitalleşen ekonomik yapıya uygun sunum yeri kurallarının önerilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında OECD ve AB tavsiyeleri ile Avustralya, Birleşik Krallık ve Türkiye örnekleri incelenmiştir.

- **OECD**

OECD, dijital platformlar aracılığıyla hizmet ve maddi olmayan varlıkların uluslararası ticarete konu olmaları durumunda varış ilkesine göre KDV'nin tahsil edilebilmesi için ülkelerin KDV sistemlerinin nihai tüketimin gerçekleşmesi beklenen ülkeyi belirlemeye yönelik mekanizmalara sahip olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda OECD tarafından hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların işletmeden tüketiciye ve işletmeden işletmeye sınır ötesi tedariklerinde vergilendirme yerinin belirlenmesine yönelik varış yeri ilkesini yansıtan kılavuz ilkeler geliştirilmiştir. OECD bu kılavuz ilkelerle, uluslararası ticarete konu yapılan hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların vergilendirme yerinin ne olduğu konusunda uluslararası kabul görmüş bir anlayışı teşvik etmektedir. Aynı zamanda vergi makamları ile işletmeler için belirsizliği, gelir risklerini, uyum maliyetlerini ve idari yükleri en aza indirmek ile vergilendirme yerinin belirlenmesine yönelik tutarlı ve etkili yaklaşımlar ortaya koyarak vergilendirme yeri kurallarının tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamayı amaçlamaktadır (OECD, 2015b: 126-129, 133).

OECD tarafından yayınlanan kılavuz ilkelerde, işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye yönelik tedariklerin vergilendirme yerine ilişkin birbirinden farklı kurallar benimsenmiştir. Kılavuz ilkelerde farklı kurallar benimsemesinin nedeni olarak tedarik türlerinin vergilendirilme amaçlarındaki farklılıktan kaynaklandığı belirtilmiştir. Nitekim işletmeden işletmeye yapılan tedariklerin KDV'ye tabi tutulması, verginin nihai amacı olan nihai tüketicinin vergilendirilmesine ulaşmanın bir aracı olarak görülmektedir. Dolayısıyla işletmeden işletmeye tedariklerde vergilendirme yeri kurallarının amacı, işletmeler arasında tarafsızlığı korurken nihai tüketiciye vergi yükünün aktarılmasını kolaylaştırmaktır. Bu nedenle işletmeden işletmeye vergilendirme yeri kuralları belirlenirken sadece işletmelerin nihai tüketicilere hizmet ve/veya gayri maddi varlıkları sunmak için tedariklerini fiili olarak nerede kullanacaklarını değil aynı zamanda vergi yükünün nihai tüketiciye aktarılmasını kolaylaştırması da dikkate alınmaktadır. Diğer yandan işletmeden tüketiciye yapılan tedariklerin vergilendirilme amacı, vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalmasını ve nihai tüketicinin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu doğrultuda işletmeden tüketiciye vergilendirme yeri kurallarının amacı, nihai tüketicilerin tedarik ettikleri hizmet ve/veya gayri maddi varlıkları tükettikleri yeri makul bir doğrulukla tahmin edilmesidir (OECD, 2017a: 39-42).

OECD, müşterinin statüsünü belirlemek için iyi niyetle hareket eden ve makul çabayı gösteren tedarikçilerin yeterli veri elde edememesi veya gerekli belgelere erişim sağlamaması durumunda müşterinin nihai tüketici olarak kabul edilmesini ve işletmeden tüketiciye vergilendirme yeri kurallarının uygulanmasını tavsiye etmektedir. Bununla birlikte ülkelere, tedarikçilerin müşterilerinin statülerini belirlemeleri ve doğrulamalarını kolaylaştırmak için basitleştirilmiş bir süreç uygulamalarını önermektedir (OECD, 2017: 41).

○ İşletmeden İşletmeye Tedariklerde Vergilendirme Yeri Kuralları

OECD'nin KDV'ye ilişkin kılavuz ilkelerinde uluslararası ticarete konu olan hizmet ve gayri maddi varlıklara ilişkin vergilendirme hakkı, müşterinin daimî işyerinin bulunduğu ülkeye verilmektedir. OECD, vergilendirme hakkının müşterinin daimî işyerinin bulunduğu ülkeye verilmesini genel kural olarak tanımlamakla birlikte ülkelerin istisnai hallerde ve bu

hallerin açıkça belirtilmesi koşuluyla vergilendirme yerine ilişkin genel kuralın dışında özel kurallar da getirebileceklerini vurgulamaktadır.

Vergilendirme yeri kuralları açısından müşterinin statüsü, tedarikçi ve müşteri arasında yapılan iş sözleşmesine bağlı olarak belirlenecektir. Bu iş sözleşmesiyle sadece yazılı sözleşmeler değil, telefon görüşmeleri, kısa mesaj, e-mail, whatsapp yazışmaları da dahil olmak üzere müşterinin statüsünü belirlemeye yardımcı olacak yazılı veya elektronik her türlü araç kastedilmektedir. OECD, müşterinin birden fazla işyeri varsa ve bu işyerleri birden fazla ülkede bulunuyorsa vergilendirme yerinin belirlenmesine ilişkin ortaya çıkacak karmaşıklığı önlemek adına birden fazla işletmeye sahip müşteriler açısından vergilendirme yerine ilişkin genel kuralın uygulanmasını açıklama yoluna gitmiştir. Müşterinin birden fazla ülkede fiziki işyerine sahip olması durumunda ilgili tedarike ilişkin vergilendirme hakkı, müşterinin ilgili hizmeti veya gayri maddi varlığı kullanan veya kullanacak olan işletmenin bulunduğu ülkeye vermektedir. Bu durumda ülkeler vergilendirme haklarını kullanabilmeleri için ilgili tedarikin müşterinin hangi işletmesi tarafından kullanıldığının belirlenmesine ihtiyaç duymaktadır. OECD tarafından tedarikin müşterinin hangi işletmesi tarafından kullanıldığının belirlenmesine ilişkin olarak doğrudan kullanım, doğrudan teslimat ve yeniden ücretlendirme yöntemi olmak üzere üç yaklaşım önerilmiştir (OECD, 2017: 46-47).

Doğrudan kullanım yaklaşımı, bir ÇUŞ'a yapılan bir hizmet ya da maddi olmayan mal tedarikine ilişkin vergilendirme hakkını, hizmeti ya da maddi olmayan varlıkları kullandığı kabul edilen ÇUŞ'un bağlı işletmesinin bulunduğu ülkeye vermektedir. Ancak bu yaklaşım, tedarikçinin hizmeti ya da maddi olmayan varlığı ÇUŞ'un hangi işletmesi tarafından kullanıldığını tespit etmesindeki zorluk ve hizmet ile maddi olmayan varlıkların ÇUŞ'un farklı ülkedeki birden fazla işletmesi tarafından kullanılabilmesi nedeniyle eleştirilmektedir. Çünkü bu gibi durumlar tedarikçiler ve müşteriler için önemli uyum zorlukları ve maliyetlerine neden olmakta ve vergi idareleri açısından KDV tahsilatının etkinliğini olumsuz etkilemektedir. *Doğrudan Teslim yaklaşımı* vergilendirme hakkını, hizmetin veya maddi olmayan varlıkların teslim edildiği işyerinin bulunduğu ülkeye vermektedir. *Yeniden ücretlendirme yaklaşımı*, ÇUŞ'un bir şirketin hizmet ya da maddi olmayan varlığı birden fazla işletmesi için çoklu kullanım sağlayacak şekilde satın alması ve

hizmet ya da maddi olmayan varlığın bedelini ürünü kullanacak işletmeler arasında yeniden ücretlendirmesi halinde uygulanması tavsiye edilmektedir. Bu modelde öncelikle hizmet veya maddi olmayan varlık ÇUŞ tarafından satın alınmakta ve vergilendirme hakkı ÇUŞ'un bulunduğu ülkeye verilmektedir. Ardından ÇUŞ aldığı hizmet veya maddi olmayan varlığı, farklı ülkelerde bulunan bağlı işletmelerine belli bir ücret karşılığında kullandırmakta ve bu kullanım sırasında vergilendirme hakkı bağlı işletmelerin bulunduğu ülkelere verilmektedir.

OECD bu yaklaşımlar yoluyla KDV'nin hizmet veya maddi olmayan varlığı kullanan işyerinin bulunduğu ülkede tahakkuk etmesini amaçlamaktadır. Bununla birlikte OECD tarafından bu yöntemlerden biri diğerine tercih edilmemekte ülkelerin kendi durumlarına göre bu yöntemlerden birini veya bu yöntemleri karma bir şekilde uygulamaları tavsiye edilmektedir.

- İşletmeden Tüketicie Tedariklerde Vergilendirme Yeri Kuralları

OECD tarafından KDV kılavuz ilkelerinde işletmeden tüketiciye yapılan tedariklerde vergilendirme yerinin belirlenmesi açısından ülkelere iki genel kural önerilmiştir (OECD, 2017a: 69-72). Birinci kural, yerinde tedariklerle ilgilidir. Yerinde tedarik ise tedarikçinin ve müşterinin fiziki olarak bir arada bulunmasını gerektiren tedarikin fiziki olarak sunulduğu yer ve zamanda tüketilen tedarikleri ifade etmektedir. Buna göre tedarikçi ve müşterinin bir arada bulunmasını gerektiren hizmet ve gayri maddi mallara ilişkin vergilendirme yeri, hizmet veya gayri maddi malların ifa edildiği yer olarak belirlenmiştir.

İkinci kural, hizmet ve gayri maddi varlıkların sunumunda tedarikçi ve müşterinin bir arada bulunmasını gerektirmeyen dijital tedariklerle ilgilidir. Dijital tedarikler, fiziksel bir ortamda sunulmayan ve tedarikçi ile müşterinin bir arada bulunmasını gerektirmeyen tedarikleri ifade etmektedir. Bu doğrultuda dijital tedariklerde vergilendirme yeri, müşterinin olağan ikametgahının bulunduğu yer olarak belirlenmiştir. Bu kural, nihai tüketicilerin hizmet ve gayri maddi malları olağan ikametgahlarının bulunduğu ülkede tükettikleri varsayımına dayanmakta ve vergilendirme yerinin tespit edilmesinde nihai tüketici ve vergilendirme yeri arasında bağlantı kurulmasını sağlamaktadır. Diğer yandan bu kural,

nihai tüketicilerin yabancı tedarikçilerden satın aldığı hizmet ya da gayri maddi malların yurt içindeki tedariklerle aynı şekilde ve aynı oranda vergilendirilmesini gerektirdiği için uluslararası ticaret açısından KDV tarafsızlığının sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Bu avantajlarına karşılık, müşterilerin dijital tedarikleri internete bağlanabilen bir cihaz aracılığıyla olağan ikametgahı dışında bir yerde kolaylıkla tüketebilmektedir. Bu nedenle müşterinin olağan ikametgahının makul bir doğrulukla belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada OECD, ülkelerin müşterilerin olağan ikametgahlarının belirlenmesine ilişkin göstergelerin yer aldığı bir rehber hazırlamalarını tavsiye etmektedir. Aynı zamanda müşterilerin olağan ikametgahının tedarikçilerin ticari faaliyetleri sırasında müşterilerden topladıkları bilgiler doğrultusunda belirlenmesi önerilmektedir. Bu bilgiler, olağan ikametgâh adresi, banka bilgileri, kredi kartı bilgileri, telefon numarası, dijital içeriği indirmek için kullanılan cihazın İnternet Protokol adresi, dijital tedarikin sunulduğu dil gibi göstergelerden oluşmaktadır. Bu göstergelerin teknoloji ve iş uygulamaları geliştikçe zaman içinde değişmesi muhtemeldir.

- Avrupa Birliği

AB, OECD'nin KDV kılavuz ilkelerine uyum sağlamak adına işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye vergilendirme yeri kurallarına ilişkin olarak farklı yaklaşımlar benimsemiştir. AB'nin farklı yaklaşımlar belirlemesinin temel sebebi ise yabancı tedarikçilerin uyum yüklerinin azaltılmasıdır. Nitekim yabancı tedarikçilerin müşterilere yaptıkları tedariklerde müşterinin nerede bulunduğunu tespit etmede zorluk yaşamaktadır. Özellikle müşterilerin nihai tüketicilerden oluşması durumunda bu zorluğun derecesi daha da artmaktadır. Bu durum özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından daha büyük zorluklara neden olmaktadır (Papis-Almansa, 2019: 205). Bu kapsamda AB KDV direktifi ve KDV Uygulama Tebliği'nde hem işletmeden işletmeye hem de işletmeden tüketiciye tedariklerde vergilendirme yeri kuralları yanında müşteri statüsünün belirlenmesine ilişkin çeşitli karinelere veya göstergelere yer verilmektedir.

İşletmeden işletmeye (B2B) vergilendirme yeri kuralları, müşterinin daimî işyerinin bulunduğu yer olarak belirlenmiştir. Müşterinin farklı ülkelerde birden fazla işletmesi varsa vergilendirme yeri, hizmetten yararlanan ve fiziki varlığı bulunan şubenin olduğu ülke olarak

kabul edilmektedir. Tedarikçi, müşterinin statüsünü ve müşterinin fiziki işyerinin bulunduğu şubeyi, sunulan hizmetin niteliği ve kullanımını dikkate alarak belirlemesi gerekmektedir. Bununla birlikte sunulan hizmetin niteliği ve kullanımı, hizmetin sunulduğu şubeyi belirlemeye imkân vermediği durumlarda tedarikçi, sözleşme ve sipariş formu, müşteriye üye devlet tarafından verilen ve müşterinin tedarikçiye ilettiği KDV kimlik numarasından hareketle sunulan hizmetten hangi ülkedeki şubenin yararlandığını ve sunulan hizmet için ödemeyi yapan kuruluşun hizmetten yararlanan şube olup olmadığını tespit etmesi beklenmektedir. Bu bilgilere rağmen tedarikçi, müşterinin statüsünü ve hizmetten yararlanan şubeyi tespit edemediği veya sunulan hizmetin birden fazla şube tarafından kullanılacak şekilde bir sözleşme kapsamında verildiği hallerde vergilendirme yeri, müşterinin işyerinin bulunduğu yer olarak varsayılacaktır. Ancak müşterinin fiziki bir işyeri bulunmaması durumunda vergilendirme yeri, müşterinin ikametgahının bulunduğu yer olarak kabul edilecektir.

İşletmeden tüketiciye (B2C) tedariklerde ise vergilendirme yeri, tedarikçi tarafından hizmetin sunulması sırasında müşterinin belli bir yerde fiziki olarak bulunmasını zorunlu kılıp kılmamasına bağlı olarak farklı kurallara bağlanmıştır. Hizmetin sunumu sırasında müşterinin belli bir yerde fiziki olarak bulunmasına gerek olmayan yani müşterinin hizmetten istediği zaman ve yerde faydalanabildiği hizmetlerde vergilendirme yeri, nihai tüketicinin ikamet ettiği yer olarak belirlenmiştir. AB'nin dijital hizmetlere ilişkin getirmiş olduğu bu kural genel kural olarak kabul edilmektedir. Böylece OECD'nin KDV kılavuz ilkelerinde önerildiği üzere varış ilkesi esas alınmıştır. Bununla birlikte AB KDV direktifinde tedarikçinin üye devlette gerçekleştirmiş olduğu tedariklerin değeri cari dönem ve bir önceki vergilendirme döneminde 10.000 Euro'nun altında olması durumunda genel kuralın uygulanmayacağı ve bunun yerine özel kuralın uygulanması öngörülmektedir. Dolayısıyla bir tedarikçinin üye devletlere gerçekleştirdiği tedariklerin tutarı, cari ve bir önceki vergilendirme döneminde 10.000 Euro'nun altında olması durumunda vergilendirme yeri, tedarikçinin işyerinin bulunduğu yer olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda AB'de toplam tedariklerin değeri 10.000 Euro'nun altında olan tedarikler için varış ilkesi yerine kaynak ilkesinin uygulanması tercih edilmiştir (Papis-Almansa, 2019: 207). İşletmeden tüketiciye tedariklerde müşterinin söz konusu yerde fiziksel olarak bulunmasının hizmetin söz konusu tedarikçi tarafından kendisine sunulması için gerekli olduğu durumlarda, müşterinin söz

konusu yerde yerleşik olduğu, daimî adresinin bulunduğu veya genellikle ikamet ettiği ve hizmetin etkin bir şekilde orada kullanıldığı ve hizmetten yararlanıldığı varsayılacaktır.

AB KDV direktifinde işletmeden tüketiciye tedariklerde tedarikçilerin müşterilerin statüsü ve konumunu tedarikte kullanılan elektronik araçlara göre çeşitli şekillerde belirlemesi öngörülmüştür. Elektronik olarak sağlanan hizmetin;

- Sabit kara hattı aracılığıyla sunulması durumunda müşterinin ikametgahı, sabit kara hattının kurulduğu yer,
- Mobil ağlar aracılığıyla sunulması durumunda müşterinin ikametgahı, bu hizmetleri alırken kullanılan SIM kartın mobil ülke koduyla tanımlandığı ülke ve
- Dekoder veya benzeri bir cihazın veya bir görüntüleme kartının kullanılmasıyla sunulması durumunda müşteri ikametgahı, genellikle ikamet ettiği yerin dekodeer veya benzeri cihazın bulunduğu yer olduğu veya bu yer bilinmiyorsa, görüntüleme kartının orada kullanılmak üzere gönderildiği yer olduğu varsayılacaktır.

Tedarikçiler tarafından müşterinin olağan ikametgâh adresi yukarıda yer alan göstergeler ışığında belirlenemediği hallerde tedarikçilerin, AB KDV Uygulama Tebliği 24f maddesinde belirtilen kriterlerden en az ikisine dayanarak müşterinin olağan ikametgahını belirlemesi gerekmektedir. Ancak tedarikçilerin bu kriterlere dayanabilmesi için üye devlette KDV hariç toplam tedarik tutarlarının cari ve önceki vergilendirme dönemlerinde 100.000 Euro'nun üzerinde bulunması gerekmektedir. AB KDV Uygulama Tebliği'nde belirtilen kriterler şu şekildedir;

- Müşterinin fatura adresi,
- Müşteri tarafından kullanılan cihazın internet Protokolü (IP) adresi veya herhangi bir coğrafi konum belirleme yöntemi,
- Ödeme için kullanılan banka hesabının yeri veya müşterinin bu banka tarafından tutulan fatura adresi gibi banka bilgileri; müşteri tarafından kullanılan Abone Kimlik Modülü (SIM) kartında saklanan,

- Uluslararası Mobil Abone Kimliğinin (IMSI) Mobil Ülke Kodu (MCC),
- Müşterinin hizmetin kendisine sağlandığı sabit hattın konumu,
- Ticari olarak ilgili diğer bilgiler.

Vergi idareleri, tedarikçiler tarafından karinelerin kötüye kullanım veya suiistimale ilişkin emarelere sahip olması durumunda birbiriyle ilgili en az üç karineye dayanarak müşterinin olağan ikametgâh yerini tayin edebilmektedir.

- Avustralya

Avustralya’da mal ve hizmet vergisi açısından işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye tedariklerde vergilendirme yerine ilişkin farklı vergilendirme rejimleri benimsenmiştir. Bu doğrultuda uygulanacak vergilendirme rejiminin belirlenmesi noktasında tedarikçilerin varış ilkesi kapsamında işletmeden tüketiciye tedariklerde müşterinin statüsü ve konumunu belirlemesi gerekmektedir. ATO, işletmeden tüketicilere tedariklerde yabancı tedarikçilerin uyum maliyetlerini azaltmak amacıyla yayınladığı genelgelerde müşterinin konumu ve statüsünün müşterinin ikametgahı ve mal ve hizmet vergisine kayıt durumları dikkate alınarak belirlenmesini öngörmüştür. Bu doğrultuda müşterinin Avustralyalı bir tüketici olup olmadığının belirlenmesinde kanıt gerekliliklerinin yerine getirilmesi ve müşterinin Avustralyalı bir tüketici olup olmadığına ilişkin makul inancın oluşması gerekmektedir. Her iki yaklaşımda müşterinin ikametgâh ve tüketici unsurunu karşılayıp karşılamadığına bağlı olarak belirlenmektedir (ATO, 2017).

Yabancı tedarikçiler, olağan faaliyetlerini sürdürürken kullandıkları iş sistem ve süreçleri aracılığıyla müşterileri hakkında çeşitli bilgiler toplayarak müşterinin Avustralyalı bir tüketici olup olmadığı konusunda makul bir inanç oluşturmak için makul bir temel sağlamaktadır. İş sistemleri ve süreçleri ile sadece otomatik sistemler kastedilmemekte müşteriyle yapılan sözleşme veya müşteriyle etkileşim kurmak için kullanılan e-posta, telefon konuşması veya kısa mesaj da bu kapsama girmektedir. Yabancı tedarikçiler iş sistemleri ve iş süreçleri sırasında müşterilerin statüleri hakkında makul bir temel sağlıyorsa ek bilgiler toplamak için çaba göstermesine gerek kalmamaktadır. Dolayısıyla toplanan

bilgilerin müşterinin ikametgahına ilişkin açık deliller sunması durumunda makul bir temel sağladığı kabul edilmektedir. Bu kapsamda makul bir temel sağladığı kabul edilen bilgiler; alıcının fatura adresi, posta adresi, banka veya kredi kartı bilgileri, IP adresi, kuruluş yeri, cep telefonu SIM kodu veya sabit hat konumu, üçüncü taraf ödeme araçlarından sağlanan konumla ilgili veriler, alıcının ülke seçimi, izleme/yer belirleme yazılımı, alıcı tarafından verilen beyan ve garantiler, yazışmalardan elde edilen bilgiler ve Wi-Fi noktası gibi hizmet alan kişinin o konumda fiziksel olarak bulunmasının gerekli olduğu konumlar şeklinde belirtilmiştir (ATO, 2017).

Müşterilerin Avustralyalı bir tüketici olup olmadığını belirlerken kullanılacak diğer bir yaklaşımda makul adımlar yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda yabancı tedarikçiler, müşterilerinin konumlarını belirleyebilmek için müşterileri hakkında çeşitli bilgiler toplamalarına yönelik makul adımlar atmaları gerekmektedir. İlgili düzenlemede makul adımın ne olduğu belirtilmemekle birlikte tedarikçilerin müşterilere yaptıkları tedariklerin koşulları ile müşterilerle aralarındaki ilişkilere bağlı olarak belirlenmesi gereken objektif bir yaklaşım olduğu belirtilmektedir. Tüketici unsuru, müşterinin nihai bir tüketici mi yoksa işletmemi olduğunu belirlemek için kullanılmaktadır. Bu kapsamda bu unsur, yabancı tedarikçilerin müşterilerinin nihai tüketici veya işletme olduğuna ilişkin makul bir inanç sağlayan bilgileri dikkate almalarını zorunlu kılmaktadır. Bu bilgiler; müşterinin bir Avustralya işletme numarası olup olmadığı ve müşterinin mal ve hizmet vergisine kayıtlı olduğunu gösteren bir beyanname veya diğer bilgileri sağlayıp sağlamamasından oluşmaktadır. Yabancı tedarikçilerin yukarıda yer alan bilgilerin ikisine aynı anda erişmesi durumunda müşterinin bir işletme ancak her iki bilginin bulunmaması durumunda da müşterinin nihai tüketici olduğuna dair makul bir inanca sahip olduğu kabul edilmektedir (ATO, 2017).

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye hizmet tedariklerinde KDV açısından farklı vergilendirme kuralları benimsenmiştir. Bu doğrultuda KDV'nin etkin tahsil edilebilmesi için öncelikle müşterinin statüsü ve konumunun doğru şekilde belirlenmesi gerekmektedir (HMRC, 2022b). Birleşik Krallık'ta işletmeden

tüketicie hizmet tedariklerinde tedarik yerine ilişkin genel kural, tedariklerin tedarikçinin ülkesinde yani kaynak ülkede vergilendirilmesidir. Bu nedenle bazı istisnaları olmakla birlikte B2C hizmet tedarikleri Birleşik Krallık KDV konusu kapsamına girmemektedir. Ancak B2C kapsamında sunulan hizmetin dijital bir hizmet tedariki olması durumunda dijital hizmetlerin vergilendirme yeri, tüketicinin bulunduğu ülke olup varış ülkesinde vergilendirilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Dolayısıyla yabancı tedarikçilerin Birleşik Krallık'taki nihai tüketiciye bir hizmet sunmaları halinde hizmetin dijital bir hizmet olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Birleşik Krallık yasalarında dijital hizmet, internet veya elektronik bir ağ üzerinden otomatik olarak sunulan ve insan müdahalesinin hiç olmadığı ya da çok az olduğu elektronik hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte hizmetin otomatik olarak sunulması ise tüketicinin satın al butonuna tıkladıktan sonra içeriğin nihai tüketicinin cihazına kendiliğinden indirilmesi veya otomatik bir e-posta yoluyla edinilmesi olarak ifade edilmektedir (HMRC, 2022c).

Yabancı tedarikçiler, nihai müşterilerin Birleşik Krallık'ta yerleşik olup olmadığını belirlerken müşterinin olağan ikametgâh adresini dikkate almalıdır. Diğer bir deyişle işletmeden nihai tüketicilere yapılan dijital hizmet tedariklerinde genel kural, müşterinin hizmeti nerede kullandığına veya nerede yararlandığına bakılmaksızın olağan ikametgâhı dikkate alınarak müşterinin konumunun belirlenmesidir. Bu genel kurala karşılık Birleşik Krallık yasalarında dijital hizmet tedariklerinin belli araçlarla sunulması durumunda müşterinin konumunun karinelere dayalı bir yaklaşımla belirlenmesi öngörülmektedir (HMRC, 2022b). Karine yaklaşımı, yabancı tedarikçilerin tedarik yerini daha kolay tespit edebilmeleri için müşterilerin konumunun olağan ikametgâh adresleri yerine varsayım dayalı olarak belirlenmesi olarak ifade edilmektedir. Müşterinin konumunu tespit etmeye yönelik karineler aşağıdaki gibidir (HMRC, 2022c):

- Bir telefon kulübesi, bir telefon büfesi, bir wifi erişim noktası, bir internet kafe, bir restoran veya bir otel lobisi aracılığıyla bu yerlerin gerçekte bulunduğu yerde KDV ödenecektir,
- Farklı ülkeler arasında seyahat eden gemide ulaşım halinde KDV'si kalkış yerinde ödenecektir,

- Bir tüketicinin sabit telefon hattı aracılığıyla etkileşim kurulması durumunda tedarik yeri, tüketicinin sabit hattının bulunduğu yer olarak kabul edilmektedir.
- Bir cep telefonu aracılığıyla etkileşim kurulduğunda tüketici konumu SIM kartın ülke kodunun ait olduğu yer olacaktır,
- Kod çözücünün bulunduğu veya görüntüleme kartının gönderildiği posta adresi için ilgili ülkede ödenecektir.

Yabancı tedarikçilerin yukarıda yer alan karinelerin varlığında tedarik yerini belirlemeye ilişkin herhangi bir kanıt göstermesine de gerek bulunmamaktadır. Bu karinelerden herhangi birinin bulunmaması durumunda ise yabancı tedarikçiler, müşterilerin olağan ikametgahını belirlemeye yönelik çeşitli bilgileri tedarik sözleşmesi ya da müşterilerden istenmesi yoluyla toplaması ve saklaması gerekmektedir. Bu bilgilerden bazıları tüketicinin fatura adresi, kullandığı cihazın IP adresi, banka bilgileri, SIM kartının ülke kodu, tüketiciye hizmetin sağlandığı sabit hattın konumu ve ticari diğer bilgilerden oluşmaktadır (HMRC, 2022c.)

Yabancı tedarikçilerin Birleşik Krallık'taki bir işletmeye, işletmeden işletmeye (B2B) kapsamında bir tedarik gerçekleştirmesi durumunda vergilendirme yerine ilişkin genel kural, tedarikin müşterinin ülkesinde vergilendirilmesidir. Genel kuralın uygulanabilmesi için yabancı tedarikçi, müşterilerin Birleşik Krallık'ta yerleşik bir işletme olduğunu kanıtlaması gerekmektedir. Bu doğrultuda müşterilerden talep edilecek en etkili kanıtın müşterilerin KDV kayıt numaraları olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte müşteri KDV kayıt numarası sağlayamıyorsa mali idarelerden sağlanan belgeler ile müşterinin bulunduğu ülkeyi tespit edilmesine olanak sağlayacak ticari belgeler de kanıt olarak tutulabilmektedir. Müşterinin KDV numarası olmaması veya iş merkezlerinin yerine gösterecek ticari veya mali belgeler bulunmaması halinde tedarikin B2C tedarik olarak kabul edilmesi gerekmektedir (HMRC, 2022a).

- *Türkiye*

Türkiye’de yabancı tedariklerin sunum yeri, KDV Kanunu’nun 6. maddesinde mal tedariklerine ilişkin olarak malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmet veya dijital ürünlere ilişkin olarak hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması olarak belirlenmiştir. Ancak hizmetten Türkiye’de faydalanıldığının nasıl tespit edileceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu yönüyle faydalanma kriteri yabancı tedariklerden Türkiye’de faydalanıldığına ilişkin belirsizliklere neden olmaktadır (Karakaya, 2021: 82-83).

3.4.2. Kripto Varlıklar Açısından Vergiyi Doğuran Olay

Kripto varlıklar, ortaya çıktığı 2008 yılından bu yana blok zincir teknolojisinin yaygınlaşmasına bağlı olarak önemli bir ekonomik büyüklüğe ulaşmıştır. Bu nedenle birçok ülke kripto varlıkları mevcut vergi konuları arasına dahil ederek vergilendirme kapsamına almaktadır. Dolayısıyla kripto varlıkları vergi konusu olarak kabul ederken kripto varlıkların tanımı ve hukuki niteliklerinin yanında kripto varlıklarla ilgili vergiyi doğuran faaliyetlerin veya işlemlerin neler olduğunun da ortaya konulması gerekmektedir. Nitekim kripto varlıklar dijitalleşme sürecinde blok zincir teknolojisiyle birlikte ortaya çıktığı için kripto varlığa ilişkin işlemler ve faaliyetler yeni olup bu faaliyetlerin incelenmesi ile vergiyi doğuran faaliyetlerin ve zamanının doğru bir şekilde belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda da kripto varlık işlemlere ilişkin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen faaliyetler; kripto varlıkların üretimi, kripto varlıkların elden çıkarılması, kripto varlıkların çatallanması ve kripto varlıkların merkeziyetsiz ödünç alma işlemlerine konu edilmesinden oluşmaktadır. Çalışmanın bu kısmında öncelikle kripto varlık işlemlerine ilişkin vergiye doğuran olay olarak kabul edilen faaliyetler incelenecek ve ardından kripto varlıklarla ilgili işlemlerin hangileri vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiğinin ortaya konulması amacıyla çeşitli ülke örneklerine yer verilecektir.

Kripto Varlıkların Üretimi

Kripto varlıkların en önemli üretim yöntemi madencilik faaliyeti olmakla birlikte airdrop, ilk token arzı ve stake etme yöntemiyle de kripto varlık üretilebilmektedir (Yüce, 2022: 109).

Madencilik faaliyeti, blokzincir ağında gerçekleştirilen kripto para işlemlerinin onaylandığı ve onaylanan işlemlerin bir blokta toplanarak blok zincir ağına eklendiği süreci ifade etmektedir. Madencilik faaliyeti yoğun elektrik tüketimi ve bilgi işlem gücü gerektirdiği için bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilere “madenci” adı verilmektedir. Ağdaki kullanıcılar tarafından belli bir zaman diliminde kripto varlık işlemi yapıldığında yapılan işlemler tüm ağda yayınlanmakta ve “onay bekleyen işlem” statüsüne alınarak bir havuzda toplanmaktadır. Ardından madenciler harekete geçerek yapılan işlemlerin doğrulanması ve yeni bir blok yaratılması adına iş kanıtı adı verilen kriptografik bir problemi çözmeye çalışmaktadır. Bu problemi ilk çözen madencilere iki tür ödül verilmektedir. Birincisi, madenciler tarafından yaratılan bloklar karşılığında alınan blok ödülüdür. Blok ödülleri, kripto para birimlerinin belli arz sınırının bulunması nedeniyle kripto para birimlerinin arzı arttıkça azalmakta ve kripto para biriminin belli bir arz sınırına ulaşılncaya kadar elde edilmeye devam edecektir. İkincisi ise madenciler tarafından ağda bekleyen işlemleri doğrulamaları karşılığında verilen işlem ücretleridir. Madencilerin madencilik faaliyetleri yoluyla yeni bir blok üretmeleri sonucunda kripto varlık elde etmeleri vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilir. Ancak madencilik yoluyla elde edilen kripto varlıklara ilişkin vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğine ilişkin farklı uygulamalar söz konusudur. Bu doğrultuda bazı ülkeler madencilik faaliyetlerinde kripto varlığın elde edilmesini vergiyi doğuran olay olarak kabul ederken bazıları madencilik yoluyla kripto varlığın elde edilmesi halinde ilk vergilendirilebilir olayın elde etme işlemiyle değil bu varlıkların elde edildikten sonra elden çıkarılmasıyla meydana geldiğini kabul etmektedir (OECD, 2020h).

Airdrop, yeni bir kripto para biriminin bilinirliğini ve görünürlüğünü artırmak ile likidite ihtiyacını karşılamak amacıyla mevcut kripto para sahipleri veya influencerlara kripto paraların ücretsiz olarak verilmesini ifade etmektedir. Bu coinler yeni oldukları için piyasa değerleri sıfıra yakın düzeyde seyretmektedir. Talep görmelerine bağlı olarak bu

coinlerin fiyatları artmakta aksi halde talep görmeyen coinler ise piyasadan silinmektedir. Bu doğrultuda airdropların bedava verilmesi ve değerlerinin sıfıra yakın olması nedeniyle vergilendirme açısından airdropların hediye olarak verildiği ve maliyet bedelinin sıfır olduğu kabul edilebilir. Bununla birlikte airdrop yoluyla elde edilen kripto varlıkların piyasada tutunmasına bağlı olarak değerleri artış gösterir ve elden çıkarılırsa elden çıkarıldığı tarih vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilir (Vergi Konseyi, 2022b: 150). Ayrıca airdroplar, hediye olarak karşılıksız bir şekilde elde edildiği için veraset ve intikal vergisi konusuna da girebilmektedir. Ancak VİV açısından airdropların hangi tarihteki değerlerinin vergiyi doğuran olaya esas alınacağı belirlenmesi konusunda zorluklar yaşanabilmektedir (Gerçek ve Bozdoğanoglu, 2022: 114).

İlk Token Arzı, yeni piyasaya sürülecek kripto para birimlerinin elde edilmesine ilişkin bir fon toplama yöntemidir. Bu yöntemde kripto para birimi, bir proje kapsamında piyasa sürülmektedir. Kripto para birimi piyasaya sürülmeden önce “White Paper” olarak adlandırılan izahnameyle kripto para yatırımcılarına proje ve yatırımdan elde edecekleri getiriler hakkında bilgiler verilmektedir. Bu doğrultuda bir projenin ürünü olan ve sermayeye ihtiyaç duyan proje projelere ait coinlerin Bitcoin veya Ethereum veya itibari para karşılığında satışa sunulması İlk Token Arzı olarak adlandırılmaktadır (Demir, 2024). İlk token arzı, vergiyi doğuran olay açısından değerlendirildiğinde tokenin elde edilmesi mi yoksa elden çıkarılması mı vergiyi doğuran olay olarak kabul edileceğinin belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Stake etme, madencilik faaliyetinin başka bir türü olarak ifade edilebilir. Madencilik faaliyetinde genellikle iş kanıtı yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde ise hisse kanıtı yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem, iş kanıtı yönteminde olduğu gibi madencilerin sahip olduğu elektrik ve bilgi işlem gücüne göre değil sahip oldukları kripto para birimleri doğrultusunda işlemektedir. Buna göre madenciler sahip oldukları kripto para birimlerini cüzdanlarında stake edip belli bir süre harcamadan tutmakta veya depolamaktadır. Madenciler, kripto varlık cüzdanlarında stake ettikleri kripto paralardan, stake ettikleri süre boyunca belli oranlarda kripto para kazanmaktadır. Bu yöntemde ne kadar çok kripto para cüzdanda stake edilip bekletilirse o oranda kripto para elde edilme imkânı sunulmaktadır.

Kripto Varlıkların Elden Çıkarılması

Kripto varlıkların belli bir bedel karşılığında elden çıkarılmasına ilişkin işlemler, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilmektedir. Kripto varlıkların belli bir değer karşılığında elde çıkarılması üç farklı şekilde vergiyi doğuran olayı meydana getirebilmektedir. Bu şekiller (OECD, 2020h: 27);

- Kripto varlığın itibari para birimiyle değiştirilmesi,
- Kripto varlığın başka bir kripto varlıkla değiştirilmesi ve
- Mal ve hizmetler veya ücretler karşılığında kripto varlığın takas edilmesidir.

Ülkeler kripto varlıkları vergilendirme kapsamına alırken tüm elden çıkarma işlemlerini vergiyi doğuran olay olarak kabul edebileceği gibi birini veya birkaçını da vergiyi doğuran olay olarak kabul edebilmektedir.

Kripto Varlıkların Çatallanması

Çatallanma, kripto varlıkların çalıştıkları blokzincir ağındaki açık kaynaklı yazılımda meydana gelen değişimleri ifade etmektedir. Kripto varlıklar açık kaynaklı bir yazılım üzerinde çalıştıkları için ağı katılan herkes bu yazılımlar üzerinde bir değişiklik önerebilmektedir. Kripto varlığın yazılımda meydana gelen değişimle orjinal kripto para birimi, iki ayrı kripto para birimine dönüşmektedir. Söz konusu kripto para sahipleri, eski ve yeni kripto para birimlerinin her ikisine de sahip olmakta ve hangi kripto para birimini kullanacaklarına karar vermeleri gerekecektir (Bitexen Research, 2020). Çatallanma olayı, vergiyi doğuran olay açısından değerlendirildiğinde ise çatallanma sonucu ortaya çıkan yeni kripto varlığın elde edilmesi mi vergiyi doğuran olay olarak kabul edileceği yoksa yeni kripto varlığın elden çıkarılması mı vergiyi doğuran olay kabul edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Kripto Varlıkların Hediye Edilmesi veya Verasetten İntikali

Kripto varlıkların değişim amacı dışında karşılıksız olarak elden çıkarılmasıyla kripto varlıkların hediye edilmesi veya verasetten intikali ifade edilmektedir. Gelir vergisi açısından kripto varlıkların hediye edilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın sadece hediye veren açısından mı yoksa hem hediye veren hem de hediye alan açısından mı ortaya çıktığının belirlenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda her iki durumda da kripto varlığın hediye edildiği tarihteki değeri ve maliyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Sadece hediye vereni vergilendiren ülkeler açısından hediye veren verildiği tarihteki kripto varlığın değeri ile maliyet bedeli arasındaki fark vergi matrahını oluşturmaktadır. Hem hediye alanın hem de hediye verenin vergilendirildiği durumda ise hediye alan, hediye aldığı tarihteki kripto varlığın değeri meydana geldiği ya da hem hediye veren hem de hediye alan açısından hediye veren alındığı tarihteki değeri vergi matrahını oluşturmaktadır (Yüce, 2022: 112).

Kripto varlıkların hediye edilmesi veya verasetten intikali de veraset ve intikal vergisi vergi konusu kapsamına da girebilir. Veraset ve intikal vergisi açısından da kripto varlıklara ilişkin zorluklar, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği ve nasıl değerlendirileceğiyle ilgilidir. Kripto varlık, kripto varlığın hediye edilmesi durumunda bağışın yapıldığı tarihteki değeri mi esas alınacak yoksa elden çıkarıldığı tarihteki değerinin mi esas alınacağı belirlenmesi gerekmektedir. Veraset intikal söz konusu olduğunda ise mirasçıların kripto varlıkları mirasın diğer mal varlıklarıyla birlikte beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak kripto varlıkların değeri aşırı oynak olduğu için kripto varlığın hangi tarihteki değerinin bildirileceğinin netliğe kavuşturulması ihtiyacı bulunmaktadır (Gerçek ve Bozdoğanoglu, 2022: 13-14).

Kripto Varlıkların Merkeziyetsiz Finans İşlemlerine (DeFi) Konu Edilmesi

Kripto varlıklarla ilgili işlemler, başlangıçta kripto para alım satım işlemlerine dayanırken kripto varlık ekosisteminin büyümesine bağlı olarak kripto varlık ekosisteminde gerçekleştirilen işlemler, merkeziyetsiz finansal işlemleri de kapsamına alacak şekilde genişlemiştir (Aydın, 2022: 124). DeFi, blok zincir teknolojisi üzerinden gerçekleştirilen finansal uygulamaları ifade etmek üzere kullanılan geniş bir kavramdır (Demir, 2024: 31).

DeFi, geleneksel finansal sistemin sunduğu borç alma, borç verme, sigorta hizmeti sunma gibi çeşitli işlemlerin yapılmasına olanak sağlamaktadır. Buna karşılık, geleneksel finansal işlemler banka, kredi ve sigorta kuruluşları aracılığıyla yerine getirilirken DeFi uygulamasında finansal işlemler eşler arasında bir aracı kurum olmaksızın doğrudan gerçekleşmektedir. Sistemde aracı bir kurum olmadığı için aracılık rolü, blokzincir yazılımı tarafından yerine getirilmektedir (Aydın, 2022: 124).

DeFi işlemleri, merkeziyetsiz kripto varlık platformları ve bu platformlarda oluşturulan akıllı sözleşmeler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda nakit ihtiyacı bulunan kişiler bu platformlar aracılığıyla ödünç alma işlemlerini yerine getirebilmektedir. Bu kapsamda borç alan kişiler, kripto varlıklarını bu platformlarda teminat olarak tutarak hem vermiş oldukları teminat karşılığında faiz geliri elde etmekte hem de ihtiyaç duydukları finansmana kavuşmaktadır. Dolayısıyla borç alan kişilerin DeFi işlemleri gerçekleştirebilmesi için kripto varlığının bulunması zorunludur. Borç veren kişiler ise vermiş oldukları borçlar karşılığında faiz geliri elde etmektedir. Gerek borç veren gerekse borç alanın elde edeceği faiz tutarı da kripto varlıklarına bağlı olarak değişmektedir (BTC Türk Bilgi Platformu, 2024). DeFi işlemleri vergilendirme açısından değerlendirildiğinde ise kripto varlıkların hukuki tanımlarına bağlı olarak faiz geliri elde edildiği anda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilebilir (Yüce, 2022: 112-113).

Kripto Varlık İşlemleri Açısından Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin Çeşitli Ülke Uygulamaları

- Amerika Birleşik Devletler

ABD’de kripto varlıkların yaşam döngüleri incelendiğinde gerçek kişilerin kripto varlıkla ilgili gerçekleştirmiş oldukları işlemlere ilişkin kripto varlıkların üretilmesi ve elden çıkarılması faaliyetleri vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmektedir. Gelir vergisi açısından kripto varlıkların üretilmesi vergiye tabi bir olay olarak kabul edilirken kripto varlıkların elden çıkarılması ise sermaye kazancı vergisine tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi açısından kripto varlıkların üretilmesine ilişkin faaliyetler; madencilik faaliyetleri, stake ödülleri, airdrop, çatallanma, ücret olarak kripto varlık alınması ve DeFi işlemlerinden elde edilen ödüllerden oluşmaktadır.

ABD’de madencilerin, madencilik faaliyeti sonucunda yeni bir blok oluşturması karşılığında elde ettiğı kripto varlıklar, gelir vergisi konusu kapsamına girmektedir. Buna göre madencilik faaliyeti yoluyla ödül olarak kripto varlık elde edilmesi, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiğı tarih ise kripto varlığın elde edildiğı tarih olarak belirtilmekte ve kripto varlığın bu tarihteki adil piyasa değeri üzerinden gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Stake  d lleri karşılığında kripto varlık elde edilmesi halinde de ödülün alındığı tarihte vergiyi doğuran olayın meydana geldiğı kabul edilmekte ve kripto varlık bu tarihteki adil piyasa değeri üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Koinly, 2025a).

ABD’de DeFi protokolleri aracılığıyla bir  d n   işlemine bulunulması karşılığında elde edilen ödüller, gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda alınan ödüller, elde edildikleri tarihteki adil piyasa değerleri üzerinden gelir olarak kaydedilip beyan edilmesi gerekmektedir.

Çatallanma ve airdrop yoluyla kripto varlıkların elde edilmesinde benzer vergiyi doğuran olay kuralları uygulanmaktadır. Çatallanma sonucunda yeni bir kripto varlık meydana gelmekte ve yeni kripto varlığın kullanıcılar arasında bilinirliğı olmadığı için talep görme ihtimali genellikle zayıf kalmaktadır. Bu nedenle yeni kripto varlıklar, bu varlıkların bilinirliğini artırmak için airdrop yoluyla hediye olarak verilmektedir. Airdrop yoluyla bir kripto varlık cüzdana girdiğinde, ilgili kripto varlık dağıtık deftere kaydedilmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle airdrop yoluyla cüzdana gelen kripto varlıklar üzerinde mükellef, cüzdana geldiğı anda kontrol ve hakimiyet kuramamaktadır. Bu bağlamda IRS,  atallanma ve airdrop yoluyla kripto varlıkların elde edilmesi durumunda airdrop aracılığıyla cüzdana kripto varlıkların gelmesini değil, mükelleflerin söz konusu kripto varlıklar üzerinde kontrol ve hakimiyet kurmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir (Kulular İbrahim, 2023: 487).

Kripto varlıkların elden çıkarılması sermaye kazancı vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Sermaye kazancı vergisi kapsamına giren elden çıkarma faaliyetleri ise; kripto varlıkların, itibari para birimi, mal veya hizmet ya da diğer kripto varlıklar

karşılığında elden çıkarılmasından oluşmaktadır. Kripto varlıklar, itibari para satın almak amacıyla elden çıkarılması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Kripto varlıkların başka bir kripto varlık alımı için elden çıkarılması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Örneğin bir Bitcoin, Dogecoin karşılığında satıldığında IRS bu durumu iki farklı işlem olarak görmektedir. Birinci işlem Bitcoinin elden çıkarılmasıdır. Bitcoinin elden çıkarılması vergiyi doğuran olay kabul edilmekte ve bu tarihte adil piyasa değeri ile maliyeti arasındaki fark, kâr oluşturuyorsa bunun üzerinden sermaye kazancı vergisi ödenmesi öngörülmektedir. İkinci işlem ise Dogecoinin satın alınmasıdır. Dogecoin satın alınması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmemekle birlikte Dogecoin elden çıkarıldığında ikinci işlem için de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmektedir. ABD’de kripto varlıkların mal veya hizmet satın almak amacıyla ödeme aracı olarak kullanılması da vergiyi doğuran olay kabul edilmektedir. Bu durumda kripto varlığın ödeme aracı olarak kullanıldığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Buna göre kripto varlığın maliyet bedeli ile söz konusu mal veya hizmetin alındığı tarihteki adil piyasa değeri arasındaki fark mükellefin kâr veya zararını belirlemektedir (Nguyen, 2022: 329-330).

- Avustralya

Avustralya’da bir işveren bağımlı olarak çalışan bir kişi, çalışması karşılığında ücreti kripto varlık olarak ödenmesi durumunda elde ettiği kripto varlıklar üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ücretin kripto varlıklarla ödenmesi durumunda vergiyi doğuran olay, kripto varlıkla ödemenin yapıldığı anda gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ücretli çalışan kişi, ödemeyi aldığı andaki kripto varlıkların adil piyasa değerini olağan gelirine dahil etmesi gerekmektedir.

Avustralya’da hobi olarak yapılmayan madencilik faaliyetlerden kripto varlık elde edilmesi vergiye tabi olay olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda ATO, madencilik faaliyetinde vergiyi doğuran olay, yeni bir kripto varlık elde edilmesi durumunda bu kripto varlığın elde edildiği tarihte meydana geldiği ve bu tarihteki adil piyasa değeri üzerinden gelir olarak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir (Miles, 2024). Hobi olarak yapılan madencilik faaliyetin kripto varlık elde edilmesi, gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olay

olarak kabul edilmezken elde edilen kripto varlığın elden çıkarılması sermaye kazancı vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir (OECD, 2020h).

DeFi işlemleri sonucunda ödül olarak kripto varlık elde edilmesi gelir vergisi açısından vergiye tabi bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda DeFi işlemlerinden kripto varlık şeklinde ödül alınması durumunda vergiyi doğuran olay, kripto varlık ödülünün alındığı andır (ATO, 2024h).

ATO, stake ödüllерinin elde edilmesini vergiye tabi bir olay olarak kabul etmektedir. Bu doğrultuda madenciler tarafından stake ödülleri, elde edildikleri tarihteki adil piyasa değeri üzerinden gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak ATO'nun stake ödüllерinin ne zaman elde edildiğine ilişkin bir rehber veya açıklama yayınlamadığı belirtilmektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın stake ödüllерinin cüzdana işlendiği anda mı yoksa mükelleflerin stake ödülleri üzerinde hakimiyet ve kontrol kurduğu anda mı meydana geldiğine ilişkin bir belirsizlik bulunmaktadır (Koinly, 2025b).

Airdrop yoluyla kripto varlık elde edilmesi de gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. ATO, airdrop yoluyla elde edilen tokenlerin alındığı andaki piyasa değeri üzerinden gelir olarak kaydedilmesini belirtmektedir. Bununla birlikte bir kripto projesi, ilgili kriptoya ilişkin herhangi bir işlem yapılmadan evvel airdrop yoluyla kripto varlık dağıtabilmektedir. ATO, bu durumu ilk tahsis airdropu olarak ifade etmekte ve gelir vergisi kapsamı dışında tutmaktadır. Mükellefler bu proje tokenlerini aldıklarında bunları sıfır maliyetle elde ettikleri kabul edilmekte ve bunların elden çıkarılması sermaye kazancı vergisi kapsamına girmektedir (ATO, 2024i).

Kripto varlıkların Avustralya doları gibi bir itibari para karşılığında elden çıkarılması, elden çıkarıldığı an itibariyle sermaye kazancı vergisi açısından vergiye tabi bir olaydır. Kripto varlıkların başka bir kripto varlık karşılığında satılması durumunda vergiyi doğuran olay, ilk kripto varlığın elden çıkarıldığı anda gerçekleşmektedir. İkinci kripto varlığın alınması ise vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmemektedir. Ancak ikinci kripto varlık elden çıkarılırsa vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmektedir. Kripto

varlıkların mal ve hizmet karşılığında ödeme aracı olarak kullanılması da vergiye tabi bir olaydır. Bu durumda vergiyi doğuran olay, ilgili mal veya hizmeti satın almak için kripto varlığın elden çıkarılmasıdır. Kripto varlıkların hediye edilmesi karşılığında elden çıkarılması da vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda vergiyi doğuran olay hediyein verildiği anda gerçekleşmektedir.

- Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta gerçek kişilerin kripto varlıklardan elde ettikleri gelirler, gelir vergisi ve sermaye kazançları vergisi kapsamına girmektedir. Gelir vergisi açısından kripto varlıkların üretilmesi veya ücret olarak ödenmesi vergiye tabi olay olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda kripto varlıkların üretilmesine ilişkin faaliyetler; madencilik faaliyeti, airdrop, staking ödülleri ve DeFi işlemlerinden oluşmaktadır (HMRC, 2021b).

Ücret olarak kripto varlığın ödenmesi: Birleşik Krallık'ta bir işverene bağımlı olarak çalışanların, ücretlerini kripto varlık olarak almaları durumunda bu kripto varlıkları vergiye tabi bir olay olarak kabul etmektedir. Bununla birlikte Birleşik Krallık'ta ücret karşılığında kripto varlığın kolayca dönüştürülebilir bir varlık olup olmadığına bağlı olarak farklı şekilde vergilendirmektedir. Kolayca dönüştürülebilir bir varlık, kısa sürede ve az bir maliyetle paraya çevrilen aynı ödemeleri ifade etmektedir. Bu doğrultuda kripto varlık, kolayca dönüştürülebilir bir varlık kapsamındaysa işveren tarafından ücretin ödendiği anda adil piyasa değeri üzerinden tevkifat yöntemiyle tahsil edilip HMRC'ye ödenecektir. Buna karşılık, kripto varlık kolayca dönüştürülebilir bir varlık kapsamında değilse çalışan tarafından HMRC'ye bildirilmektedir. Bu durumda çalışanların kripto varlık türü, edinme tarihi, toplam kripto varlık sayısı, elden çıkarma tarihi gibi vergilendirmeye ilgili bilgilerin kayıtlarını tutması gerekmektedir (Serter, 2024: 62).

Birleşik Krallık'ta madencilik faaliyetinin gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olay olup olmadığı faaliyetin hobi olarak ya da ticari faaliyet kapsamında yapılmasına göre farklılık göstermektedir. Madencilik faaliyetinin hobi olarak veya bir ticari faaliyet kapsamında yapılıp yapılmadığı ise faaliyetin derecesi, organizasyon, alınan risk ve

faaliyetin ticari amacı gibi faktörler dikkate alınarak belirlenmektedir. Buna göre faaliyetin hobi olarak yapıldığı kabul edilirse madenci, kripto varlığı elde ettiği tarihte vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ve bu tarihteki adil piyasa değeri üzerinden elde ettiği geliri, beyannamesinde “çeşitli gelirler” başlığı altında ayrı olarak beyan etmesi gerekmektedir. Faaliyetin bir işletme kapsamında yapılması durumunda ise madencilik faaliyetinden elde edilen kripto varlıklar, elde edildikleri tarihteki adil piyasa değeri üzerinden işletme kazançlarına ilave edilecektir (HMRC, 2021c).

Birleşik Krallık’ta staking ödülleri de madencilik faaliyetine benzer şekilde vergilendirilmektedir. Staking faaliyeti bir ticari faaliyet anlamına gelmiyorsa elde edilen ödül alındığı anda vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve bu tarihteki sterlin değeri üzerinden “çeşitli gelirler” başlığı altında beyan edilmektedir. Staking faaliyeti bir ticari faaliyet ise elde edildikleri tarihteki adil piyasa değeri üzerinden işletme kazançlarına ilave edilecektir (HMRC, 2021d).

Birleşik Krallıkta airdrop yoluyla kripto varlık elde edilmesinin gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olay olup olmadığı airdropun belli bir hizmet veya işlem karşılığında verilip verilmediğine göre belirlenmektedir. Herhangi bir eylem veya hizmet karşılığı ya da kripto varlık değişimi tokenlerini veya madenciliğini içeren bir ticaret veya işin parçası olmaksızın airdrop yoluyla kripto varlık elde edilmesi; gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmemektedir. Ancak bir sosyal medya gönderisi paylaşmak dahil belli bir eylem veya hizmet karşılığında airdrop yoluyla kripto varlık elde edilmesi gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay, airdropun elde edildiği anda gerçekleşmektedir (HMRC, 2021e).

Birleşik Krallık’ta DeFi işlemleriyle ilgili olarak HMRC tarafından bir kılavuz yayınlanmasına rağmen DeFi işlemlerine ilişkin vergiye tabi bir olayın ne olduğu konusu tam olarak açıklığa kavuşturulamamıştır (Koinly, 2025c). İlgili kılavuz DeFi işlemlerini, işlemin ticari olup olmasına ve bu işlemin gelir niteliği mi yoksa sermaye niteliği mi ağır bastığına ve her iki taraf arasında alıcının sağlayıcıya hizmetleri için ücret ödeyeceğine dair bir mutabakattan kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre gelir vergisi ya da sermaye kazancı

vergisi açısından vergiye tabi bir olay olduğunu belirlenmektedir. Bu doğrultuda HMRC tarafından bir gerçek kişinin DeFi protokolü aracılığıyla gerçekleştirilen işlemlerde ödül olarak kripto varlık alması, işlemin gelir niteliğine sahip olma olasılığının yüksek olduğu ifade edilmektedir. Bu kapsamda DeFi işlemleri karşılığında elde edilen ödüller, gelir vergisi açısından vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmekte ve bu işlemlerde vergiyi doğuran olay, ödülün elde edildiği anda gerçekleşmektedir (HMRC, 2021f).

Birleşik Krallık'ta kripto varlıkların elde çıkarılmasından elde edilen gelirler, sermaye kazancı vergisine tabi tutulmaktadır. Sermaye kazancı vergisine tabi faaliyetler; kripto varlıkların, itibari para birimi, mal ve hizmet satın alma karşılığında elden çıkarılması, diğer kripto varlıkların satın alınması karşılığında elden çıkarılması ile kripto varlıkların hediye edilmesinden oluşmaktadır (Serter, 2024: 63).

Kripto varlıkların sterlin veya diğer itibari paralar karşılığında elden çıkarılması halinde vergiyi doğuran olay, kripto varlığın elden çıkarıldığı tarihte meydana geldiği kabul edilmektedir. Ortak veya eş dışındaki kişilere kripto varlık hediye edilmesi, vergiye tabi bir elden çıkarmadır. Bu durumda kripto varlığın hediye edildiği tarihte sermaye kazancı vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Yine kripto varlığın mal ve hizmet karşılığında elden çıkarılması durumunda vergiyi doğuran olay, mal veya hizmeti satın almak amacıyla kripto varlığın elden çıkarıldığı an olarak kabul edilmektedir. Bu durumda ilgili mal veya hizmetin maliyeti ile kripto varlığın maliyet bedeli arasındaki fark, sermaye kazancı veya kaybını belirlemektedir. Kripto varlığın başka bir kripto varlıkla takas edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay, ilk kripto varlığın elden çıkarıldığı anda gerçekleşmektedir. İkinci kripto varlığın alınması ise vergiye tabi bir olay olarak kabul edilmemektedir (Koinly, 2025c).

3.5. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme süreciyle birlikte yeni dijital varlıklar ortaya çıkmış ve bu varlıklar ekonomik faaliyetlere konu edilmeye başlamıştır. Aynı zamanda ekonomik faaliyetlerin doğası değişmiş ve ekonomik faaliyetler gittikçe dijital ortama taşınmıştır. Özellikle dijital platformların benimsenmesiyle birlikte piyasaya giriş önündeki engeller kalkmış ve hiç

sermayeye sahip olmadan bireyler ekonomik faaliyetlere katılım göstererek küresel piyasalara erişim imkânı sağlamıştır. Ayrıca dijital teknolojilerin gelişmesi, ekonomik faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesi ülkelerin ekonomik faaliyetleri takip ve tespit etmeleri açısından çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Bu doğrultuda ülkeler, vergi matrahına ilişkin kuralları geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak belirlemektedir. Dolayısıyla ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte yeni dijital varlıkların ve dijital ortama taşınan faaliyetlerin vergi matrahı üzerindeki çeşitli değişimlerin incelenmesi gerekmektedir. Bu değişimler, dijitalleşme sürecinin potansiyel vergi matrahında yol açtığı değişimler, vergi matrahının belirlenme usullerindeki değişimler ve matraha esas alınan değer veya ölçülerde değişimler şeklinde açıklanabilmektedir.

3.5.1. Dijitalleşme Sürecinin Potansiyel Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme sürecinin ülkelerin potansiyel vergi matrahında yol açtığı değişim, ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte yeni dijital varlıkların ve dijital ortama taşınan geleneksel ekonomik faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınmasıyla ülkelerin potansiyel vergi matrahının olumlu veya olumsuz etkilenmesiyle ilgilidir. Konunun sınırlandırılması amacıyla dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan yeni dijital varlık ve faaliyetler; kripto varlıklar açısından ele alınmıştır. Dijital ortama taşınan geleneksel ekonomik faaliyetler ise dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetler açısından incelenmiştir. Aynı zamanda fiziki bir varlığa sahip olmadan çeşitli ülkelerde faaliyette bulunan işletme veya şirketlerin faaliyetleri açısından açıklanmıştır.

Kripto varlıklar ve bu varlıklarla ilgili faaliyetler dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıktıkları için bu varlıkların vergilendirilebilmesiyle ilgili kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda kripto varlıklarla ilgili faaliyetler; kripto ekosisteminin önemli bir ekonomik büyüklüğe eriştiği göz önüne alındığında vergilendirme çerçevesinin doğru tasarlanması şartıyla ülkelerin vergi matrahının artması açısından önemli bir fırsat sunmaktadır (Ahmed, 2018: 704, 711). Nitekim 2021 yılında Thiemann (2021) tarafından yapılan bir çalışmada 2020 yılında AB’de Bitcoin ve diğer kripto paralardan elde edilen sermaye kazançlarından elde edilecek potansiyel vergi gelirlerinin ölçülmesine ilişkin bir analiz gerçekleştirilmiştir. Bu analiz sonucunda yıllık 750-800 milyon euro civarında bir

gelir sağlama potansiyelinin bulunduğu ve bu potansiyelin kripto varlıkların hukuki alt yapılarının oluşturulması ile kripto varlıklardaki belirsizliklerin azalması sonucunda artış göstereceği belirtilmiştir. Yine AB tarafından kripto varlık işlemlerinin vergi idareleri tarafından izlenebilmesi amacıyla kripto varlık işlemlerinin otomatik bilgi değişimi kapsamına alındığı DAC8 düzenlemesinin gerekçesinde AB kripto varlık raporlama çerçevesinin uygulamaya konulması halinde ilgili düzenlemenin yılda 1 ila 2,4 milyar euro arasında ek vergi geliri sağlanmasına katkı sunacağı tahmin edilmektedir (Baert, 2024: 5).

Dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin artması ülkeler açısından potansiyel vergi matrahlarını artırma konusunda çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Bu kapsamda çok sayıda birey dijital platformlar aracılığıyla yüksek maliyetlere katlanmadan sadece dijital platformlara kayıt yaptırarak sınır ötesindeki kullanıcılara erişebilmekte ve emek ve/veya varlıklarını gelir elde etmek için kullanabilmektedir. Dijital platformlar, mevcut bir faaliyet türünün yeni bir faaliyet türüyle basitçe ikame edilmesinin ötesinde ekonomik faaliyeti geliştirerek, yeni pazarlar yaratarak üretkenliği ve inovasyonu artırmakta ve/veya ekonomiye yeni aktörler çekerek bir ülkenin potansiyel gelir ve KDV vergi tabanını genişletme imkânı sunmaktadır (OECD, 2021d: 26). Aynı zamanda dijital platformlar, geleneksel ekonomide kayıt dışı olarak gerçekleşen faaliyetlerin kayıt altına alınmasına da katkı sağlamaktadır. Nitekim dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin önemli bir bölümü geleneksel ekonomide var olup bu faaliyetler vergi idareleri tarafından takip ve tespit edilemediği için kayıt dışı ekonomi kapsamında yer almaktadır. Ancak dijital platformların veri ve teknoloji odaklı yapısı sayesinde dijital platformlar tarafından platformlarda gerçekleşen her bir işlem kayıt altına alınmaktadır (OECD, 2018a: 195).

Platform üzerinden gerçekleştirilen alışverişlerde genellikle elektronik ödeme araçlarının kullanılması platformlarda gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin takip ve denetlenmesi açısından gerekli verilere erişim imkânı sağlamaktadır. Dijital platformlarda yapılan işlemlerin kaydedilmesi ve verilerin vergi idareleri tarafından ulaşılabilir olması, vergi idarelerinin gelir ve KDV vergilerini yönetmesi ile takip etmesine ilişkin idari maliyetleri azaltmakta ve mükelleflerin gönüllü uyumunu teşvik etmektedir. Dolayısıyla dijital platformlar, faaliyetlerin kayıt altına alınması yanında vergi idarelerine vergi gelirlerinin tahsilatının etkinliğinin artırılması açısından fırsatlar sunarak potansiyel vergi

matrahı üzerinde olumlu etkiler yaratması beklenmektedir (OECD, 2021d: 26-27). Bu kapsamda Avrupa Komisyonu'nun ViDA düzenlemesi öncesinde platform ekonomisine ilişkin hazırlamış olduğu raporda platformların vergi sorumluluğu rejiminin genişlemesiyle birlikte faaliyetlerin takip edilebilirliğinin artması sonucunda 100 milyar euronun üzerinde potansiyel KDV geliri elde edilebileceği ileri sürülmüştür (EC, 2022b: 157-158). Dijital platformların sunduğu bu fırsatlara karşılık dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin bildirimlerin yapılmaması ve/veya bu bildirimlerin vergi idareleri tarafından etkin bir şekilde analiz edilememesi ile vergi idareleri tarafından platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin takip ve tespit edilememesi durumunda vergi matrahının azalması riski söz konusu olacaktır (OECD, 2018a: 195-196).

Dijitalleşme süreciyle birlikte birçok işletme veya şirket, fiziki bir varlık bulundurmada birçok ülkede ekonomik faaliyet yürütme imkanına sahip olmuştur. Bununla birlikte mevcut uluslararası vergilendirme kuralları kaynak ülkelere vergilendirme hakkını, ilgili işletme veya şirketin kaynak ülkede fiziki bir varlığı bulunması şartıyla vermektedir. Dolayısıyla kaynak ülkeler, fiziki varlığa sahip olmadan şirketleri vergilendirme konusunda çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Ayrıca dijitalleşmenin sunduğu avantajlar sayesinde ÇUŞ'ların kaynak ülkede fiziki varlıkları bulunsalar bile ülkelerin uyguladıkları çeşitli vergi avantajlarından yararlanarak kârlarını kendilerine en çok avantaj sağlayacak ülkelere kolaylıkla aktarabilmektedir (Birinci, 2019: 511). Bu durum başta kaynak ülkelerin olmak üzere birçok ülkenin vergi matrahının olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır (Aydın, 2025). Nitekim OECD, ÇUŞ'ların kârlarını ekonomik faaliyette bulunmadıkları ya da çok az bulundukları ülkelere aktarmaları nedeniyle ülkelerin yıllık ortalama 100-240 milyar dolar vergi gelirinden mahrum kaldıklarını belirtmektedir (OECD, 2025a). Bu doğrultuda OECD tarafından önerilen Sütun 1 ve Sütun 2 düzenlemesinin ülkeler tarafından iş birliği çerçevesinde uygulanması durumunda Sütun 1'le küresel olarak 125 milyar dolar kârın ülkeler arasında tahsis edileceği öngörülmektedir. Sütun 2'le ise küresel olarak yaklaşık 220 milyar dolar ek küresel gelir yaratılması beklenmektedir (Özgenç, 2023).

3.5.2. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahının Belirlenme Usullerinde Yol Açtığı Değişim

Dijitalleşme süreciyle birlikte işletme veya şirketler, çeşitli ülkelerde fiziki bir varlık bulundurmaksızın ekonomik faaliyetlerde bulunmaya başlamıştır. Bu kapsamda işletme ve şirketler faaliyetlerini uzaktan yürütebilmek için fiziki varlıklar yerine maddi olmayan varlıklara ve verilere yatırım yapmayı ön plana çıkarmaktadır. Nitekim bir şirket veya işletme tarafından satın alınan bir programa, dünyanın bir ucundaki çalışanları veya şubeleri tarafından erişim sağlanarak dünyanın diğer ucundaki müşterilerine mal veya hizmet sunabilmektedir. Dolayısıyla dijitalleşme süreciyle birlikte birçok işletme veya şirket, birçok ülkeden gelir elde etmektedir. İşletme veya şirketler, tüm ülkelere elde ettikleri gelirleri, mali tabloları aracılığıyla toplam olarak veya her bir ülkeden elde ettikleri gelirleri ayrı ayrı hesaplayabilmektedir. Aynı zamanda yaptıkları faaliyetleri karşılığında yapmış oldukları toplam giderleri de doğru şekilde hesaplayabilmektedir. Ancak her bir ülkeden elde ettikleri gelirler karşılığında yapmış oldukları giderleri doğru bir şekilde tespit edememektedir. İşletmeler giderlerini doğru tespit etseler dahi en az vergi ödeyecek şekilde giderlerini gerçekte harcama yapmadıkları ülkede yapmış gibi yansıtabilmektedir. Bununla birlikte vergi idareleri de işletmeler tarafından kendi ülkelerinden elde ettikleri gelirler karşılığında ne kadar gider yaptıklarını tam olarak tespit edememektedir. Vergi idareleri bu giderleri tespit etse dahi mevcut uluslararası vergilendirme kuralları ülkelere, fiziki bir varlığı olmayan işletmeleri vergilendirme hakkı vermemektedir. Dolayısıyla ülkeler, birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin kendi ülkelerinde yapmış oldukları giderleri tespit edemedikleri ve uluslararası vergilendirme kurallarına aykırı davranmamak için bu işletmelerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde vergi matrahı olarak safi kazanç yerine hasılatın esas alındığı ya da giderlerin götürü olarak belirlendiği vergiler getirmiştir.

Hasılatın esas alındığı düzenlemeye örnek olarak Fransa, Birleşik Krallık, Almanya ve Türkiye gibi ülkelerde uygulanan DHV gösterilebilir. DHV'nin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde vergi konusuna giren hizmetlerden elde edilen hasılat olarak belirtilmiş ve bu hasılatın gider, maliyet veya vergi adı altında bir indirim yapılamayacağı belirtilmiştir (DHV Kanunu m. 5). Bu kapsamda gelir üzerinden alınan vergilerde mali güce göre vergilendirme ilkesine uyum sağlayacak şekilde gerçek kişi veya şirketlerin “safi kazançları” üzerinden yapılan vergileme anlayışı terkedilmiştir (Yavaşlar, 2020: 16-17;

Rençber, 2020: 31-32). Bunun yerine DHV, matrahın hasılatı dayandığı ve gelir üzerinden alınan dolaylı vergi niteliğine sahip hibrit vergi şeklinde tasarlanmıştır (Geringer, 2020: 2).

Giderlerin götürü olarak belirlendiği düzenlemeye ise OECD tarafından Sütun 2 kapsamında önerilen Küresel Asgari Kurumlar Vergisi örnek olarak gösterilebilir. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi matrahı, “net ülkesel bazlı kazanç toplamından; o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5’i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5’nin indirilmesi suretiyle tespit olunur” şeklinde belirlenmiştir. Ancak beyan usulüne göre vergileme anlayışına göre hem gelirlerin hem de giderlerin defter, kayıt ve belgelere göre belirlenmesi gerekmektedir. Buna karşılık Küresel Asgari Kurumlar Vergisinde bağlı işletmelerin ülke içerisinde gerçekte ne kadar harcama yaptıkları dikkate alınmamakta bunun yerine işletmelere belli oranda gider yazılmasına imkân tanınmaktadır.

3.5.3. Dijitalleşme Sürecinin Matraha Esas Değer ve Ölçülerde Yol Açacağı Olası Değişim

Dijitalleşme süreciyle birlikte blok zincir teknolojisine dayalı kripto varlıklar ortaya çıkmıştır. Küresel boyutta hızla benimsenen kripto varlık işlemleri ekonomik olarak önemli boyutlara ulaşmış ve kripto varlık işlemleri birçok ülke tarafından vergilendirme kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda birçok ülke kripto varlıkları vergilendirirken vergi matrahı olarak bu varlıkların itibari para cinsinden piyasa değerlerini dikkate almaktadır. Bununla birlikte kripto varlıkların ülkeler tarafından benimsenmesine bağlı olarak vergi veya diğer kamu alacaklarının kripto varlıklar yoluyla ödenmesi söz konusu olabilir. Bu durumda kripto varlıklar türüne göre vergilendirme kapsamına alınırken vergi matrahı; kripto varlığın adil piyasa değeri yerine doğrudan kripto varlıkların belli bir yüzdesi veya bindesi şeklinde belirleme yapılabilir. Böyle bir belirleme, mükellefler açısından değerlendirme, vergi idaresi açısındansa kripto varlık işlemlerinin denetlenmesi kolaylığı sağlayacaktır.

3.6. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranında Yol Açtığı Değişim

Küreselleşmeyle birlikte işgücü ve sermayenin mobilitesinin artması, ülkelerin sermayeyi ve yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla çeşitli vergi reformlarına ve uygulamalarına başvurmalarına yol açmıştır. Bu doğrultuda birçok ülke, vergilendirme yetkileri çerçevesinde vergi oranlarını belirleme konusunda mutlak hak sahibi oldukları için vergi oranlarını ekonomik refahın artırılması amacı doğrultusunda bir politika aracı olarak kullanabilmektedir. Nitekim birçok ülke, yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek adına yabancı sermayeye daha düşük vergi oranları sunarak teşvikler sağlamaktadır (Arıkan ve İnneci, 2023: 15). Bununla birlikte ülkeler, vergi oranları dışında çeşitli indirim, istisna ve muafiyetler tanımakta ve yabancı sermayeye uygulanacak efektif vergi oranını azaltarak da yabancı sermayeyi ülkelerine çekmeye çalışabilmektedir. Ülkelerin uyguladıkları bu vergi politikaları ise diğer ülkeler nezdinde çeşitli etkiler oluşturmaktadır (Şeren ve Geyik, 2024: 53). Bu durum ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek amacıyla birbirlerinin vergi oranlarını dikkate almadan hareket edemedikleri ve daha fazla sermaye çekebilmek için vergi oranlarını daha fazla düşürdükleri “dibe doğru yarış” olarak adlandırılan bir vergi rekabeti sürecini başlatmıştır (Arıkan ve İnneci, 2023: 15). Ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek için ellerindeki vergilendirme yetkisini kullanarak vergi oranlarını karşılıklı olarak düşürmeleri yanında yabancı sermayeye çeşitli vergisel avantajlar sağlamaları ülkeler arasında vergi savaşlarının yaşanmasına neden olmuştur (Dilibal vd., 2022: 190).

Dibe doğru yarış ile piyasalar bozulmaya, vergiler hareketliliği düşük üretimlere kaymaya böylece yatırımcıların bu piyasalarda durmamasına ve ülkelerin bütçe açığı vermesine neden olmuştur (Arıkan ve İnneci, 2023: 17). Diğer taraftan dijitalleşme süreciyle birlikte teşebbüslerin fiziki bir varlığa sahip olmadan faaliyette bulunabilmesi ile mal ve hizmetlerin dijital şekillerinin ortaya çıkması uluslararası sermayenin akışkanlığını artırarak uluslararası ticaret hacimlerinin artmasını sağlamış ve ülkelerin birbirleriyle daha fazla etkileşimde bulunmalarını gerekli kılmıştır. Aynı zamanda uluslararası sermayenin akışkanlığının öngörülemeyen bir hızla artması, ülkeler için “dibe doğru yarış” sürecinin sürdürülemez bir hal almasına neden olmuştur. Çünkü dijitalleşmenin sunduğu imkanlar, özellikle ÇUŞ’ların farklı ülkelerdeki düşük vergi oranlarından yararlanarak kendilerini hiç ya da çok düşük vergi ödeyecek şekilde konumlandırmalarını sağlamış ve özellikle kaynak

Ülkelerin vergi tabanlarının erozyona uğramasına yol ağmıştır. Aynı zamanda vergi tabanının vergi cennetlerine ve tercihli vergi rejimlerine kayması yatırımların akışını bozmuştur. Ayrıca vergi sistemlerinin adaleti ve bütünlüğü zarara uğramış, vergi uyumu konusunda mükellefleri olumsuz etkilemiş ve mükelleflerin uyum maliyetleri artış göstermiştir. Bu durum da vergi yükünün emek ve tüketim üzerine yönelmesine ve vergi idarelerinin idari maliyetlerinin artmasına neden olmuştur (Arıkan ve İnneci, 2023: 15). Sonuçta dijitalleşme süreciyle birlikte tüm ülkeler, dibe doğru yarıştan zararlı çıkmıştır.

2008 yılındaki Küresel Ekonomik Krizle birlikte ülkeler, dibe doğru yarışın dijitalleşme süreciyle birlikte artan vergi açıkları ve diğer ortaya çıkan olumsuz sonuçları küresel politika gündemleri açısından ilk sıraları almıştır. Dibe doğru yarışın neden olduğu olumsuz sonuçları ele almak üzere ülkeler, uluslararası kuruluşlarla iş birliği içerisinde birbirlerine karşı hareket etmek yerine birlikte hareket etme konusunda anlaşmış ve “efektif vergi oranlarının” belli bir çekim noktasının altına düşmeyecek şekilde vergi kurallarının düzenlenmesi ihtiyaını vurgulamıştır (Yavan, 2023: 116). Bu doğrultuda OECD bünyesinde 2013 yılında başlayan ve 2015 yılında final raporları yayınlanan BEPS eylem planıyla dibe doğru yarışın neden olduğu olumsuz sonuçlar üzerine çalışılmış ve 2016 yılında küresel iş birliğine yönelik 100’n üzerinde ülkenin destek verdiği bir kapsayıcı çerçeve oluşturulmuştur. 2021 yılında ise Kapsayıcı Çerçeve kapsamındaki 136 ülke vergi iş birliğini sağlamak adına iki ayaklı bir çözüm ile küresel asgari kurumlar vergisi oranında anlaşmışlardır. Bu anlaşmada ÇUş kârlarının küreselleşmeyle birlikte dünyanın her yerinde aynı efektif vergi oranı olan %15’lik vergi oranıyla vergilendirilmesi öngörülmektedir. (Perry, 2022: 8). Kaynak ülkelerin uyguladıkları efektif vergi oranı %15’in altında olması halinde %15 ile aradaki fark kadar vergilendirme hakkı mukim ülkeye geçmektedir. Dolayısıyla Küresel Asgari Kurumlar Vergisi kaynak ülkelerin vergilendirme haklarını kaybetmemek adına efektif vergi oranlarını artırmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu sayede dünya genelinde dibe doğru yarış nedeniyle azalan efektif vergi oranlarının %15 gibi bir oranda yakınlaşması hedeflenmektedir. Aynı zamanda ÇUş’ların düşük vergi oranlarını dikkate alarak yatırım kararları almaktan caydırılması, ülkeler arasında vergi tabanlarının yeniden dağıtılması ve vergi rekabeti önlenerek kârların düşük vergi oranları uygulayan ülkelere aktarılmasını önlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca Küresel Asgari Kurumlar

Vergisi, efektif vergi oranlarını dikkate aldığı için ülkelerin indirim, istisna, muafiyet gibi çeşitli vergi teşviklerini gözden geçirmelerini zorunlu kılmaktadır (Aydın, 2025).

2025 yılı itibariyle birçok ülke Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasını yasalaştırmış ya da istişare belgelerini yayınlamıştır. Dolayısıyla Küresel Asgari Kurumlar Vergisiyle birlikte amaçlanan efektif vergi oranlarının %15 veya üstünde birbirine yakınlaşması beklense de henüz etkilerinin ortaya çıkmadığı söylenebilmektedir. Bununla birlikte 2000-2024 yılları arasında çeşitli ülkelerin kanuni kurumlar vergisi oranlarındaki değişimin mevcut görünümü Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6. 2000-2024 Yılları Çeşitli Ülkelerdeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları

	2000	2005	2010	2015	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Avustralya	34	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Belçika	39	33	33	33	29	29	25	25	25	25	25
Kanada	29.12	22.12	18	15	15	15	15	15	15	15	15
Türkiye	33	30	20	20	22	22	22	25	23	25	25
Birleşik Krallık	30	30	28	20	19	19	19	19	19	25	25
İrlanda	24	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
ABD	35	35	35	35	21	21	21	21	21	21	21
Fransa	37.7	34.93	34.43	38.00	34.43	34.43	32.2	28.41	25.83	25.83	25.83
Almanya	42.2	26.38	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83
Japonya	30	30	30	23.90	23.20	23.20	23.20	23.20	23.20	23.20	23.20
Hindistan	52.4	42.96	44.31	47.92	48.32	40.55	25.17	25.17	25.17	25.17	25.17
Çin	33	33	25	25	25	25	25	25	25	25	25
İtalya	37	33	27.5	27.5	24	24	24	24	24	24	24
Güney Kore	28	25	22	22	25	25	25	25	25	24	24
Portekiz	32	25	25	28	30	30	30	30	30	30	30
Macaristan	18	16	19	19	9	9	9	9	9	9	9

Kaynak: (OECD, 2025b)

Tablo 6 incelendiğinde 2000 yılından 2018 yılına kadar neredeyse tüm ülkeler kanuni kurumlar vergisi oranlarını azalttığı görülmektedir. 2018 yılından itibaren birçok ülkede kanuni kurumlar vergisi oranlarında aşırı dalgalanma olmadan belli bir vergi oranı düzeyi korunmuştur. Ancak ülkelerin kanuni kurumlar vergisi oranlarının yüksek olsa bile yabancı yatırımlara sağlayacağı çeşitli vergisel avantajlar yoluyla yabancı sermayenin kârlılığını etkileyerek yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmektedir. Dolayısıyla kanuni kurumlar vergisi oranları istisna, muafiyet, indirim gibi vergi teşviklerini dikkate almadığı için yabancı sermaye üzerindeki gerçek vergi yükünü yansıtmamaktadır (Karaca ve Çimen, 2020: 1482). Bu nedenle ülkeler yabancı sermayeye sundukları teşvikleri dikkate aldığı ve yatırımların gerçek vergi yükü hakkında daha doğru bilgiler sağladığı için kanuni vergi oranlarının

ötesinde efektif ortalama vergi oranları ve efektif marjinal vergi oranlarının incelenmesi gerekmektedir (OECD, 2024: 35).

Efektif ortalama vergi oranı, “*sermaye gelirinin bir oranı olarak hesaplanan fiili vergi oranlarını*” göstermekte ve bir yatırımın yapılıp yapılmayacağına ve nereye yatırım yapılacağına karar verilirken dikkate alınmaktadır (Karaca ve Çimen: 2020: 1484). Ülkeler yabancı sermayeyi çekmek amacıyla vergi matrahını daraltıcı çeşitli teşvikler uygulamaktadır. Dolayısıyla efektif ortalama vergi oranları, genellikle kanuni kurumlar vergisi oranlarının altında gerçekleşmektedir (OECD, 2024: 36). Marjinal efektif vergi oranı, “*bir yatırımın vergi öncesi ve vergi sonrası zorunlu getiri oranları arasındaki farkı*” ifade etmektedir. Marjinal efektif vergi oranı ne kadar düşükse bir vergi sistemi yabancı sermaye açısından o kadar elverişlidir. Bu nedenle marjinal efektif vergi oranının yüksek olması yatırım seviyelerini olumsuz etkileyebilmektedir. Ancak marjinal efektif vergi oranlarının düşürülmesi her durumda ülke açısından olumlu bir etki yaratacağı anlamına gelmemektedir. Zira marjinal efektif vergi oranının düşük olması ülkelerin vergi gelirleri elde etmesini olumsuz etkilemekte ve ülkelerin önemli vergi kayıpları, gelir dağılımındaki adaletsizlikler gibi çeşitli olumsuz etkileri ortaya çıkabilmektedir (EC, 2022a: 32-33). Tablo 7’de çeşitli OECD üyesi ülkelerde 2019-2023 yılları arasındaki efektif vergi oranları ile efektif marjinal vergi oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 7. 2019-2023 Yılları Çeşitli Ülkelerdeki Efektif Ortalama Vergi Oranı ve Efektif Marjinal Vergi Oranlarının Görünümü

	2019		2020		2021		2022		2023	
	Efektif Ort. Vergi Oranı	Efektif Marjinal Vergi Oranı	Efektif Ort. Vergi Oranı	Efektif Marjinal Vergi Oranı	Efektif Ort. Vergi Oranı	Efektif Marjinal Vergi Oranı	Efektif Ort. Vergi Oranı	Efektif Marjinal Vergi Oranı	Efektif Ort. Vergi Oranı	Efektif Marjinal Vergi Oranı
Avustralya	28.50	28.56	28.50	28.56	28.50	28.56	28.50	28.56	28.50	28.56
Türkiye	19.63	7.97	19.63	7.91	22.32	9.51	20.53	8.52	22.33	9.56
Birleşik Krallık	17.22	8.82	17.05	7.38	12.83	-27.28	12.83	-27.28	22.55	11.51
İrlanda	12.36	13.21	12.36	13.21	12.36	13.21	12.36	13.21	12.36	13.21
ABD	22.42	3.75	22.32	3.72	22.31	3.71	22.35	3.73	22.69	7.03
Fransa	31.75	25.24	29.53	22.64	26.02	17.50	23.66	15.38	23.66	15.38
Almanya	28.32	27.67	28.03	24.92	26.41	9.18	26.41	9.18	26.59	11.00
Japonya	28.36	29.26	28.36	29.26	28.36	29.26	28.36	29.26	28.36	29.26
Hindistan	37.82	37.65	23.47	18.50	23.47	18.50	23.78	21.27	24.00	23.24
Çin	22.85	14.22	22.85	14.22	22.85	14.22	23.00	15.59	23.00	15.59
Belçika	26.73	15.03	23.29	18.14	23.39	19.05	23.39	19.05	23.39	19.05
İtalya	19.37	-39.35	20.24	-31.39	14.44	-84.94	15.53	-74.87	21.18	-22.74
Güney Kore	26.08	24.83	26.08	24.83	26.08	24.83	25.91	23.26	24.87	22.00
Portekiz	28.35	15.30	28.42	16.01	28.42	16.01	28.42	16.01	28.42	16.01
Macaristan	10.31	6.62	10.31	6.62	10.31	6.62	10.31	6.62	10.31	6.62
Kanada	24.18	14.08	23.75	13.75	24.11	17.04	23.75	13.75	23.74	13.74

Kaynak: (OECD, 2025c).

Tablo 7 incelendiğinde ülkelerin neredeyse tamamında efektif ortalama vergi oranlarının kanuni kurumlar vergisi oranından daha düşük olduğu görülmektedir. Bu durum ülkelerin yatırımları çekmek amacıyla yabancı yatırımlara çeşitli teşvikler sunduğunu göstermektedir. Ayrıca Tablo 7’ye göre Avustralya dışındaki tüm ülkelerde efektif marjinal vergi oranı, marjinal ortalama vergi oranından daha düşüktür. İtalya, ABD, Türkiye, Portekiz ve Almanya’daki efektif marjinal vergi oranıyla ortalama efektif vergi oranı arasındaki farklar dikkat çekicidir. Bu durum ülkelerin nispeten yüksek kanuni kurumlar vergisi oranlarına sahip olmalarına rağmen yatırımcıları etkilemek amacıyla yatırımcılara hızlandırılmış amortisman programları sunması, özsermaye maliyetlerinin gider yazılmasına izin vermesi ve zararları gelecek yılların kârlarından mahsup edebilmesi gibi çeşitli imkanlar sunduğunu göstermektedir (EC, 2022a: 33). Özellikle Birleşik Krallık ve İtalya’da marjinal efektif vergi oranlarının negatif değerlere düştüğü görülmektedir. Bu durum Birleşik Krallık ve İtalya’nın yatırımcılara uyguladıkları hızlandırılmış amortisman uygulamaları yanında borçlanma yoluyla gerçekleştirilen projelerin faizlerinin indirilmesi noktasında çeşitli avantajlar sunmasından kaynaklanmaktadır (OECD, 2024: 43). Bu kapsamda Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, ülkelerin çeşitli vergi teşviklerini gözden geçirmelerini zorunlu kılmaktadır. Böylelikle ülkelerin efektif vergi oranlarını %15 ve üzerine çıkarmaları halinde ülkeler arasındaki vergi rekabetinin ve yatırımların yönü üzerinde çeşitli etkiler meydana

getirmesi beklenmektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerin, gelişmekte olan ülkelere göre daha olumlu etkilenmesi beklenmektedir (Perry, 2022).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINDA YOL AÇTIĞI DEĞİŞİME İLİŞKİN NİTEL BİR ARAŞTIRMA

Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimlere uyum sağlayacak şekilde mevcut vergi kanunlarında gerekli değişikliklerin yapılabilmesi için öncelikle Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediğine ilişkin algıların ortaya konulması gerekmektedir. Aynı zamanda Türkiye’de yapılan dijital vergi düzenlemelerinin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavramada yeterli olup olmadığının incelenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde nitel araştırma yönteminden mülakat tekniği kullanılarak Türkiye’deki dijital vergi uzmanlarıyla gerçekleştirilen görüşmelere ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Görüşmelerden elde edilen bulgular neticesinde Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediği ve mevcut yapılan düzenlemelerin yeterliliği ortaya konularak ne gibi kanuni düzenlemeler yapılması gerektiği araştırılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde öncelikle araştırmanın konusu ve problemi, amacı ve önemi, araştırma yöntemi ve deseni ile veri toplama ve analiz süreci açıklanmıştır. Ardından nitel araştırmadan elde edilen araştırma bulguları ve bulgulara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Problemi

Dijitalleşme süreci, toplumdaki bireylerin iletişim kurma, alışveriş yapma ve eğlenme gibi günlük alışkanlıklarında köklü değişiklikler ortaya çıkarmıştır. Toplumsal yapıdaki değişiklikleri dikkate alan ekonomik aktörler, bu değişikliklere uyum sağlamak adına dijital teknolojileri kullanmaya başlamıştır. Dijital teknolojilerin kullanımı arttıkça geleneksel ekonomik faaliyetlerde köklü değişiklikler yaşanmış ve ekonominin kendisi dijital teknolojiler etrafında dönmeye başlamıştır. Geleneksel ekonomideki iş modelleri dijital teknolojiler etrafında yeniden şekillenmiş ve dijital iş modelleri ortaya çıkmıştır. Bu yeni iş modelleriyse, veri ve dijital teknolojileri ekonomik faaliyetlerin merkezi haline getirmiştir. Bu sayede dijitalleşmeyle birlikte çok sayıda şirket, kolaylıkla küresel piyasalara erişim sağlamış ve küresel piyasalarda fiziki bir varlık bulundurmadan faaliyetlerini

yürütmeye başlamıştır. Aynı zamanda şirketler, dijitalleşen ekonomik faaliyetleriyle ilgili nitelikli personel ihtiyacını, sınır ötesinde yaşayanlarla karşılama potansiyeline sahip olmuştur. Yaşanan dönüşümle birlikte daha da ileri bir düzlemde şirketler, ekonomik faaliyetlerinde verimlilik ve etkinlik artışı sağlayabilmek için personel ihtiyacını, insan istihdamı yerine yapay zekalı robotlarla gidermeye başlamıştır. Ayrıca dijitalleşmeyle birlikte fiziki mal ve hizmetler, gittikçe dijital biçimlere bürünerek dijital mal ve hizmetler halini almaya başlamış ve maddi olmayan varlıklar önem kazanmıştır.

Dijitalleşme süreci ticaretin doğasında da köklü değişiklikler ortaya çıkarmıştır. Dünyanın bir ucunda bulunan küçük bir esnaf bile dijital bir platform aracılığıyla dünyanın diğer ucundaki müşterilerine fiziki varlık bulundurmada erişim sağlayıp mal ve hizmet satabilmekte ya da çektiği bir video ile kitlelere ulaşabilmektedir. Yine bir kişi, sınır ötesinde bulunan bir ürünü satın almak amacıyla dijital varlıkları aracılığıyla ödeme yapabilmekte ya da dijital varlığını bir ürün haline getirerek sınır ötesindeki bir kişiye satabilmektedir.

Tüm bu dönüşüm sürecinde ortaya çıkan imkan ve potansiyellerle ekonomi her geçen gün değişip daha fazla dijitalleşmesine rağmen bu değişimlerin vergi kanunlarına yansımaları ise gecikmeli bir şekilde gerçekleşmektedir. Nitekim mevcut vergi kanunları, geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak tasarlanmıştır. Ancak bir kanunu, vergi kanunu haline getiren verginin asli unsurları, ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte yeni özellikler kazanarak değişiklik göstermiştir. Bu nedenle mevcut vergi kanunları, dijitalleşen ekonomik faaliyetleri vergilendirmede yetersiz kalmış ve ülkeler önemli miktarda vergi kayıplarına uğramıştır. Bu durum mevcut vergi kanunlarının dijitalleşen ekonomik faaliyetleri kapsamına alacak şekilde yeniden düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda araştırmanın konusunu, dijitalleşme süreciyle birlikte verginin asli unsurlarında meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin yarattığı vergi zorlukları oluşturmaktadır.

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte ortaya çıkan yeni dijital ekonomik faaliyetler ve geleneksel ekonomik faaliyetlerdeki değişiklikler açısından verginin asli unsurlarının kazandığı özelliklerin ortaya konulması gerekmektedir. Bu kapsamda dijital ekonomik faaliyetlerin vergisel açıdan kavranabilmesi için öncelikle yapılan faaliyete ilişkin

mükellefin kim olduğunun, elde edilen gelir türünün, faaliyetin nerede yapıldığının, faaliyetin ne üzerinden ve nasıl vergilendirileceğinin ve vergi oranının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu unsurlar belirlenmeden veya açık ve net bir şekilde ortaya konulmadan dijital ekonomik faaliyetlerin vergi kapsamına alınması mümkün görünmemektedir. Bu faaliyetlere ilişkin bir kanuni düzenleme yapılsa dahi kanuni düzenleme hukuki açıdan eksik kalmakta ve kanunun hedeflediği anlamda bir vergilendirme yapılamamaktadır. Bu bilgiler ışığında araştırmanın problemi, “Dijitalleşme süreci, verginin asli unsurlarını nasıl etkilemiştir?” şeklinde belirlenmiştir. Bu kapsamda araştırmada mükellef açısından; mükelleflerin özelliklerinde bir değişiklik meydana gelip gelmediği ve kişi olma bakımından yeni bir mükellef türünün ortaya çıkıp çıkmadığına odaklanılmıştır. Vergi sorumlusu açısından, dijital platformların vergiden kaçınmanın önlenmesi ve etkin vergi tahsilatı bakımından vergi sorumlusu rolü ele alınmıştır. Vergi konusu açısından vergi konusunu oluşturan geleneksel faaliyetlerde değişiklik olup olmadığı ve yeni faaliyetlerin vergi konusu açısından zorluklar çıkarıp çıkarmadığı incelenmiştir. Vergiyi doğuran olay açısından vergi konusunu gerçekleştirmek için vergiyi doğuran olay şekillerinde değişiklik olup olmadığı ve yeni vergiyi doğuran olay şekilleri meydana gelip gelmediğine odaklanılmıştır. Vergi matrahı açısından, matrah çeşitleri ve matrah oluşturma şekillerinde değişiklikler ele alınmıştır. Vergi oranı açısından ise vergi oranlarının belirlenmesinde ülkelerin diğer ülkeleri dikkate alıp almadığına odaklanılmıştır. Araştırmada “Verginin asli unsurlarında meydana gelen değişiklikler doğrultusunda verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılması için ne gibi düzenlemeler yapılmalıdır?” sorusuna cevap aranmıştır.

4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Ekonominin dijitalleşmesiyle kişiler, şirketler, kurumlar gibi ekonomik aktörlerin dijital teknolojilerin sunduğu avantajlardan daha fazla yararlanarak birçok avantaj elde etmesi ekonominin daha fazla dijitalleşmesine olan talebi artırmakta ve bu da dijitalleşen ekonominin kapsamını genişletmektedir. Ancak ekonominin dijitalleşme hızının artması mevcut vergi kanunları ile dijital ekonomik faaliyetler arasındaki farkı daha da açmakta ve ülkelerin önemli miktarlarda vergi kayıplarıyla karşılaşmasına neden olmaktadır. Özellikle dijital ekonomik faaliyetler, toplam ekonomi içerisinde gittikçe artan bir paya sahip olmasına rağmen bu faaliyetlerin vergilendirilmemesi, geleneksel ekonomide faaliyet gösteren ekonomik aktörler açısından da haksız rekabete neden olmaktadır. Dolayısıyla mevcut vergi

kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi, gerek devletlerin ve uluslararası kuruluşların gerekse bilim dünyasının son yıllarda üzerinde en fazla tartıştıkları konulardan biri haline gelmiştir.

Mevcut vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında genellikle dijitalleşme sürecinin dolaylı ve dolaysız vergiler açısından ortaya çıkardığı sorunlar bağlamında incelendiği görülmüştür. Buna karşılık ilgili literatürde dijitalleşme süreciyle ekonomik faaliyetlerdeki değişiklikler, verginin asli unsurlarını oluşturan mükellef, vergi sorumlusu, vergi konusu, VDO, matrah ve oran açısından yeterince değerlendirilmemiştir. Yapılan çalışmalarda daha çok dijitalleşmeyle ortaya çıkan her bir faaliyete ilişkin sorunlar tek tek incelenmiş ve sorunlara yönelik çözümler sunulmaya çalışılmıştır. Ayrıca yapılan çalışmalar, genellikle doküman analizi veya literatür taraması şeklinde yapılmış ve literatürde verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik bir ampirik çalışmaya da rastlanılmamıştır. Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik ampirik bir çalışma yapılmaması, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında yol açtığı değişikliklerin ve bu değişikliklerin neden olduğu sorunların bir bütün olarak ele alınmasını engellemektedir. Özellikle vergi kanunlarının dijitalleşme sürecinin ruhuna ve yapısına uygun şekilde yeniden düzenlenmesi noktasında vergi kanunlarının asli unsurlarının dijitalleşme sürecinde kazandıkları yeni anlamlarının görülmemesi, ortaya çıkan vergi sorunlarına yönelik çözüm önerileri sunulmasını zorlaştırmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler kapsamında Türkiye’de dijitalleşme süreciyle ilgili politikalar üretilmesine yönelik olarak siyasi otoriteye danışmanlık yapan akademisyenler, bürokratlar ve mükellef temsilcileriyle görüşülmüştür. Bu görüşmelerin amacı, katılımcıların, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişiklikleri ve bu değişikliklere ilişkin Türkiye’de yapılan düzenlemeleri nasıl algıladıklarını incelemek ve Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik yapılması gerekenlere ilişkin düşüncelerini tespit etmektir. Bu sayede elde edilen bulguların Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik yapılması gereken düzenlemelere ilişkin somut öneriler

sunulmasına katkı sağlaması amaçlanmaktadır. Araştırma, dijitalleşmenin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediğini değerlendirmekte ve Türkiye'deki düzenlemelerin eksik veya hatalı yönlerini tespit etmeye odaklanmaktadır. Dijitalleşme sürecinin neden olduğu vergi kayıplarını telafi etmek ve dijitalleşen ekonomi ile geleneksel ekonomi arasında ortaya çıkan haksız rekabeti önlemek için çözüm öneriler geliştirilmesi açısından da önem arz etmektedir. Ayrıca verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyum sağlamasını engelleyen zorlukları belirlemek üzere makro düzeyde ampirik bir analiz sunarak literatüre katkı sağlamayı hedeflemektedir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Toplumsal olgu ve olayların tanımlanması, olgu ve olayların meydana getirdiği değişikliklerin veya problemlerin ele alınması ve çözüm sunmaya yönelik politikalar geliştirilmesi sosyal araştırma olarak ifade edilmektedir. Sosyal araştırmalarda toplumsal olgu ve olayların algılanış biçimine bağlı olarak nicel veya nitel araştırma yöntemi kullanılmaktadır. Nicel araştırma yöntemi, araştırma konusu olgu ve olaylara ilişkin geliştirilen hipotezlerin test edilmesi ve neden sonuç ilişkisinin anlaşılması amacıyla yapılmaktadır. Bu doğrultuda, geniş bir katılımcı kitlesinden veriler, sayısal olarak toplanmaktadır. Toplanan veriler, istatistiki yöntemlerle analiz edilerek hipotezler kabul veya reddedilmekte ve reddedilme gerekçeleri öğrenilebilmektedir. Nitel araştırma yöntemiyle katılımcılarla doğrudan etkileşimde bulunup araştırma problemine ilişkin daha derin ve ayrıntılı bilgiler edinerek teori geliştirmek veya öznel sonuçlara ulaşmak amacıyla yapılmaktadır. Nitel araştırmada veriler, dokümanları inceleyerek, katılımcıların davranışlarını gözlemleyerek ya da katılımcılarla görüşülerek elde edilmektedir. Elde edilen veriler, tümevarımsal bir yaklaşımla incelenerek kodlardan, örüntü, kategori ve temalar oluşturacak şekilde “aşağıdan yukarıya” doğru analiz edilmektedir. Analiz sonucunda katılımcıların araştırma problemiyle ilgili sahip oldukları farklı bakış açılarını yansıtan kelimeler, kavramlar ve genel bir resim geliştirilmektedir (Creswell, 2016). Bulguların desteklenmesi amacıyla dokümanlardan alıntı veya görüşmelerden kesitler sunulabilmektedir.

Dijitalleşme süreci, henüz ekonomik ve toplumsal dönüşümünü tamamlamamıştır. Bu nedenle dijitalleşmeyle ilgili kavramlar ve kurumlar sürekli değişmekte ve bu değişiklikler ekonomik faaliyetlerdeki değişikliği beraberinde getirmektedir. Nihayetinde de verginin asli unsurlarının dijital ekonomik faaliyetlere uyumlaştırılması ihtiyacı gündeme gelmektedir. Dolayısıyla dijitalleşme sürecindeki değişikliklerin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediğine, bu değişikliklerin vergisel zorluklara neden olup olmadığına ve verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik yapılması gerekenlere ilişkin ayrıntılı bilgilere ve farklı bakış açılarına ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca dijitalleşme süreci nispeten yeni bir süreç olduğu için bu sürecin verginin asli unsurlarına etkisine ilişkin hipotezleri test edecek literatür ve örneklem henüz gelişmemiştir. Bu kapsamda araştırmada verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılması yönelik neler yapılması gerektiği, bunların önündeki zorlukları ve çözüm yollarını tespit etme noktasında nitel araştırmanın daha uygun olacağı gerekçesiyle nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir.

4.4. Araştırmanın Deseni

Nitel araştırmalar genellikle etnografi, gömülü kuram, fenomoloji, örnek olay, içerik analizi, aksiyon araştırması, hikâye analizi gibi çeşitli araştırma desenleri üzerinden yapılmaktadır. Nitekim nitel araştırma, bu desenlerin tümünü kapsayan çatı bir kavram olarak ifade edilmektedir. Bu araştırmada, araştırma deseni olarak örnek olay araştırması seçilmiştir. Örnek olay araştırması, güncel bir olguyu, bir olayı veya bir problemi anlayabilmek amacıyla söz konusu olguyu, olayı veya problemi kendi içerisinde derinlemesine inceleyen bir araştırma desendir. Örnek olay araştırmaları genellikle güncel bir olayı veya problemi araştırma kapsamına almaktadır. Diğer bir deyişle inceleme kapsamına aldığı olay, bir şeyin olması yani olmakta “oluşu”dur. Buradaki amaç, olay ya da problemle ilgili olarak “ne”, “nasıl” ve “neden” sorularına cevap aramaktır. Bu sayede araştırmacı, söz konusu olay veya problemi ortaya çıkaran sebeplerin neler olduğunu saptayabilecek ve bu sebeplerin çözümüne katkı sağlayacak farklı bakış açılarını öğrenebilecektir (Tutar, 2023: 342-344). Bu çalışmada, vergileme alanında güncel bir problemin ele alınması, araştırma konusu ile ilgili “ne”, “nasıl” ve “neden” gibi sorulara cevap aranması ve araştırma problemi ile ilgili detaylı bilgilere ve çözümüne ilişkin farklı bakış açılarına ihtiyaç duyulması gerekçeleriyle örnek olay araştırması tercih edilmiştir.

Örnek olay araştırmaları, araştırmada incelenen örnek sayısına göre tek öğeli örnek olay ya da çoklu/kollektif öğeli örnek olay şeklinde yapılmaktadır. Araştırmada bir kanun, bir sınıf, bir konu ya da bir kişi gibi tek bir öge varsa bu tür örnek olay araştırmalarına tek öğeli örnek olay araştırması denilmektedir. Tek öğeli araştırmalarda önemli olan araştırılan konu ile ilgili temel unsurların ortaya çıkarılmasıdır. Bu nedenle tek öğeli araştırmalarda öge, araştırma konusuna göre ikincil bir öneme sahiptir. Çoklu öğeli araştırmalarda ise araştırma konusu birden fazla durum, kişi, sınıf, olay veya problem üzerinden açıklanmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla çoklu öğeli araştırmalarda birden fazla öge dikkate alındığı için öğeleri karşılaştırarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmaktadır (Güler vd., 2015: 305-308). Bu çalışma, tek bir problemin alt unsurları açısından incelenmesini esas aldığı için tek öğeli örnek olay araştırması olarak tasarlanmıştır.

4.5. Veri Toplama ve Analiz Süreci

Nitel araştırmalarda araştırmacı, araştırma sorusuna cevap bulabilmek için araştırma sorularıyla ilgili veri toplamaktadır. Ancak nitel araştırmalarda standart bir araştırma planı bulunmamaktadır. Nitel araştırmalar doğası gereği esnek bir araştırma prosedürüne sahiptir. Bu nedenle araştırmacı, araştırma sorusuna cevap ararken her türlü veri kaynağını dikkate alabilmektedir. Nitekim veri toplama süreci, araştırmanın konusuna, araştırmanın problemine veya araştırmacının yaklaşımına göre farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte nitel araştırmalarda en yaygın kullanılan veri toplama yöntemleri ise görüşme, gözlem ve doküman analizinden oluşmaktadır (Arı ve Kaya, 2013: 282).

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Görüşme, araştırmacı ve katılımcının karşılıklı etkileşim halinde bulunarak katılımcının araştırma soruları hakkındaki bilgilerini, düşüncelerini veya fikirlerini almak amacıyla gerçekleştirilen bir süreçtir (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 129). Araştırmada dijital vergi alanında uzman kişilerin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediğine ilişkin algıları ve verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uygun bir şekilde nasıl düzenleneceğine ilişkin düşünceleri araştırıldığı için görüşme yöntemi tercih edilmiştir. Görüşme yöntemi, yapılandırılmış, yapılandırılmamış ve yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi olarak üçe ayrılmaktadır. Çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi

seçilmiştir. Çünkü yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacının katılımcıyla görüşmeden evvel araştırma konusuna ilişkin görüşme sorularını hazırlamasına rağmen görüşme esnasında araştırma konusuyla ilgili olabilecek birtakım gelişmelere göre araştırmacıya görüşme sorularını değiştirme ve/veya yeni sorular ekleme imkânı veren esnek bir yapıya sahiptir (Güler vd., 2015: 115-116). Dijital vergileme alanındaki düzenlemelerde oldukça dinamik ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu için görüşmeler süresince bu alanda yeni gelişmeler yaşanabileceği ve dijital vergi uzmanlarının fikirlerinin yeni bakış açılarına yol açabileceği göz önünde bulundurularak çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi tercih edilmiştir.

Yarı yapılandırılmış görüşmelerde ortalama olarak 8-12 arası görüşme sorusu hazırlanmaktadır. Bu çalışmada ise katılımcılara toplam 9 soru sorulmuştur. Görüşmede kullanılan sorular, literatürde bu alandaki araştırmacıların çalışmalarından yararlanılarak özellikle OECD ve AB'nin ilgili alandaki dokümanları incelenerek ve dokümanlardaki anahtar kelimeler dikkate alınarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur. Ancak 9'uncu soru, katılımcılarla görüşülmele başlanmadan evvel sadece KDV açısından sorulmuştur. İlk üç katılımcıyla yapılan görüşmelerin ardından bu katılımcıların ilgili soruya gelir vergisi açısından yanıt vermeyi önemsedikleri fark edilmiş ve diğer katılımcılarla yapılan görüşmelerde hem KDV hem de gelir vergisi açısından cevaplar aranacak şekilde 9. soru düzeltilmiştir. Ayrıca son 2 katılımcıyla görüşülmeden evvel Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kripto varlıklara ilişkin yasal düzenleme yapılmış ve bu düzenlemenin vergileme alanına etkisi 8. soruya sonda sorusu olarak eklenmiştir.

Görüşme kapsamında vergi konseyi veya vergi konseyi çalışma grupları üyesi olup dijital vergileme alanında çalışan toplam 10 kişi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler, 29.03.2024 ile 13.06.2024 tarihleri arasında tamamlanmıştır. Görüşmeler kapsamında öncelikle araştırmacı kendi kişisel imkanlarıyla görüşme gerçekleştirilecek kişilerin iletişim bilgilerine erişim sağlamıştır. Katılımcıların iletişim bilgilerine erişim sağlandıktan sonra katılımcılarla görüşülmeden en az 1 veya 2 hafta öncesinde katılımcılar aranarak randevu talep edilmiş, katılımcılara araştırma hakkında bilgi verilmiş, görüşme yeri ve saati belirlenmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmelerin 6'sı İstanbul'da, 2'si Ankara'da ve 2'si Bursa'da katılımcıların ofislerinde ve yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Sadece

İstanbul’da yapılan bir görüşmeye araştırmacının geç kalması nedeniyle katılımcı ilk 3’soruya yüz yüze yanıt vermiş ve kalan 6 soruyu başka bir tarihte hem Zoom hem de Whatsapp uygulamaları üzerinden online olarak yanıtlamıştır. Görüşmeler ortalama olarak 1 saat 15 dakika ile 2 saat arasında gerçekleşmiştir. Görüşme sürecinde herhangi bir olumsuzlukla karşılaşılmamış her bir katılımcıyla yapılan görüşmeler samimi ve hoşgörü nezdinde tamamlanmış, tüm katılımcılar araştırmaya katkı sunmak üzere özveri içerisinde hareket etmiştir. Görüşmeler sonucunda tüm katılımcılar, araştırmaya katkı sunmalarından ötürü duydukları memnuniyetlerini dile getirmiştir. Yapılan görüşmelerde toplanılan veriler, katılımcıların verdikleri cevaplar doğrultusunda araştırmacı tarafından not alınması ve katılımcılardan izin alınarak ses kaydedici cihaz aracılığıyla görüşmenin kaydedilmesi suretiyle elde edilmiştir.

Araştırmayla ilgili veriler toplandıktan sonra verilerin analiz edilmesi sürecine geçilmiştir. Verilerin analizi, nitel verilerin sistematik bir şekilde değerlendirilmesi ve yorumlanmasını sağlayan MAXQDA Analytics Pro 2024 bilgisayar yazılım programı kullanılarak yapılmıştır. Verilerin analiz sürecinde öncelikle ses kaydedici cihazla kaydedilen görüşme kayıtları deşifre edilerek bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Ardından her temaya ilişkin kodlamalar yapılarak veriler, anlamlı bilgiler haline dönüştürülmüştür.

4.6. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi politikalarının üretilmesi noktasında danışmanlık görevi icra eden vergi konseyi ve vergi konseyi bünyesindeki çalışma grupları oluşturmaktadır. Vergi konseyi, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergileme alanında politikalar üretmek üzere oluşturulan bir birim olup aynı zamanda bünyesinde akademisyenlerin yanında vergilemenin taraflarını oluşturan mükellef temsilcileri ile kamu adına müfettişler, uzmanlar ve yargı mensuplarını bir araya getirmektedir. Araştırmanın örneklemini ise araştırma konusuyla bağlantılı olarak Vergi Konseyi İcra Kurulu Üyeleri, Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu ve Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi Çalışma Grubu oluşturmaktadır.

Örnekleme olarak bu çalışma grupların seçilmesinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Birincisi, dijital vergi alanının hem dinamik hem de teknik bir alan olması nedeniyle bu alanda çalışan kişi sayısının sınırlı olması ve bu çalışma grubunda yer alan kişilerin dijital vergi alanında uzman kişilerden oluşmasıdır. Nitekim seçilen çalışma grubunda yer alan kişiler, araştırma konusuyla bağlantılı konular hakkında çeşitli ülke deneyimlerini inceleyip, karşılıklı görüş alışverişinde bulunarak uzun süreli bir çalışma sonucunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tavsiye raporları hazırlamıştır. İkincisi, dijitalleşmeyle birlikte uluslararası alanda faaliyette bulunmak daha da kolaylaşmış ve mevcut uluslararası vergi kurallarıyla ilgili sorunlar ön plana çıkmıştır. Dolayısıyla çalışma grupları içerisinde uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin Yeminli Mali Müşavirleri ve Vergi Direktörü, uluslararası vergileme alanında çalışan akademisyenler ve uluslararası şirketler hakkında vergi incelemesinde bulunan müfettişler bulunmaktadır. Bu sayede uluslararası faaliyette bulunan mükelleflerin temsilcilerinden uluslararası faaliyetleriyle ilgili verginin asli unsurlarına ilişkin karşılaştıkları sorunları, uluslararası vergileme alanında çalışan akademisyenlerin araştırmalarından elde ettikleri deneyimleri ve vergi müfettişlerinden de uluslararası şirketlere ilişkin denetimler esnasında karşılaştıkları sorunları ilk ağızdan öğrenme fırsatı elde edilmektedir. Üçüncüsü ise dijitalleşmeyle birlikte yeni ortaya çıkan “dijital platformlar”, “yapay zekalı robotlar” ve “kripto varlıklar” gibi teknik konular gündeme gelmiş ve bunların verginin asli unsurları açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği önem kazanmıştır. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için de Türk vergi mevzuatına hâkim olmak yeterli olmamakta aynı zamanda bu kavramların teknik özelliklerinin bilinmesi gerekmektedir. Çalışma grupları içerisinde de bu konular hakkında çalışan bilgi ve deneyim sahibi olan dijital platformların mali temsilcileri, teknik konular alanında çalışan uzmanlar, akademisyenler ve vergi müfettişleri bulunduğu için ilgili çalışma grupları seçilmiştir.

Çalışmada Vergi Konseyi İcra Kurulu, Uluslararası Çalışma Grubu ve Kripto Varlıklar Çalışma grubu içerisinde toplam 10 katılımcıyla görüşülmüştür. Bu katılımcıların içerisinde hem vergi konseyi icra kurulu üyesi olup hem de uluslararası vergi gelişmeleri çalışma grubu üyesi olan ya da çalışma gruplarının her ikisinde de görev alan katılımcılar yer almaktadır. Katılımcıların 2'si akademisyen, 1'i vergi müfettişi ve kalan 7'si ise mükellef temsilcisi olup Yeminli Mali Müşavir veya Vergi Direktörü olarak görev yapmaktadır. Bununla birlikte çalışma kapsamında başlangıçta toplam 15 katılımcıyla görüşülmesi

planlanmıştır. Ancak görüşülmesi planlanan 2 akademisyen yurt dışında bulundukları için kendilerine ulaşılamamıştır. Diğer görüşülmesi planlanan katılımcılar ise kendilerine ulaşılmamasına rağmen yoğunlukları nedeniyle görüşme talebini kabul etmemiştir.

4.7. Geçerlik ve Güvenilirlik

Nicel araştırmalarda olduğu gibi nitel araştırmalarda da araştırmanın kalitesinin ölçülmesi açısından geçerlilik ve güvenilirlik büyük bir önem taşımaktadır. Görüşmelere başlamadan önce Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Kurulu'na başvurularak araştırmanın etik ilkelere uygun olduğuna ilişkin etik kurul raporu alınmıştır (Ek-1). Yapılan görüşmelere ilişkin her bir katılımcının ismi ve unvanı gibi kişisel bilgiler saklı tutulmuş ve araştırmada katılımcıların kişisel bilgilerine yer verilmemiştir. Nitel araştırmalarda verilerin ve bulguların nasıl elde edildiğine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmesi geçerlik ve güvenilirlik açısından önem arz etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 270). Çalışmada verilerin toplanması ve analiz sürecinde tutarlı bir yol izlenerek veriler, nesnel ve tarafsız bir şekilde aktarılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda verilerin analiz sürecinde izlenen yol, kullanılan araştırma yöntemi ve deseni, araştırmada kullanılan kodlar ve temalar ile analiz tekniği hakkında detaylı bilgilere yer verilmiştir. Kodlar ve temalar görsel olarak açık bir şekilde paylaşılmıştır. Ayrıca araştırmada açık uçlu soruları içeren görüşme formundan yararlanılmıştır. Bu forma Ek-2'te yer verilmiştir. Bununla birlikte verilerin toplanmasından analiz sürecine ve bulguların elde edilmesine kadarki tüm süreçte tutarlığın sağlanmasına özen gösterilmiştir.

4.8. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Örnek olay deseninin kullanıldığı çalışmada katılımcılara toplamda 9 soru ve sondalar yönetilmiştir. Birinci soru, katılımcıların dijitalleşme sürecinin günlük ve çalışma yaşamlarına etkisine ilişkin algılarını ikinci soru ise vergi kanunları açısından verginin asli unsurlarının önemine ilişkin algılarını tespit etmeye yöneliktir. Üçüncü soru, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarını nasıl etkilediğini ve katılımcıların bu etkiyi olumlu mu olumsuz mu değerlendirdiklerinin belirlenmesine yöneliktir. Dördüncü soru, Türkiye'de yapılan dijital vergi düzenlemelerinin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında

meydana getirdiği değişimleri kavramada yeterli olup olmadığına yönelik algılarının tespit edilmesine yöneliktir. Beşinci soru, yapay zekalı robotların Türkiye’de vergilendirme kapsamına alınmasına yönelik yapılması gerekenler hakkında katılımcıların bakış açılarını, altıncı soru ise dijital şirketlerin Türkiye’de daha etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için yapılması gerekenler hakkında katılımcıların bakış açılarının belirlenmesiyle ilgilidir. Yedinci soru, katılımcıların dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler açısından dijital platformların vergi sorumlusu olarak kabul edilmelerine yönelik algılarının tespit edilmesine yöneliktir. Sekizinci soru ise dijital varlıkların Türkiye’de vergi kapsamına alınması noktasında vergi konusu ve vergiyi doğuran olayın nasıl düzenlenmesi gerektiğine ilişkin katılımcıların görüşlerinin belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Dokuzuncu soru ise dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin Türkiye’de daha etkin vergilendirilebilmesi için verginin konusu ve vergiyi doğuran olayın nasıl düzenlenmesi gerektiği hakkında katılımcıların görüşlerinin tespit edilmesine yöneliktir.

Sorulardan elde edilen veriler sonucunda iki temel bulguya ulaşılmıştır. Birinci bulgu; dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimler ve bu değişimlerin neden olduğu sorunlar ve tehditler ile fırsatlardan oluşmaktadır. İkinci bulgu ise Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrama yeterliliği ile mevcut düzenlemelerin olumlu ve olumsuz yönlerinin belirlenmesidir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında elde edilen bulgular açıklanmıştır. Bu bulgular açıklanırken öncelikle her bir bulgunun kod sistemine ilişkin yoğunluk dağılımlarına yer verilmiştir. Kodların yoğunluk dağılımları, kodların birbirleriyle karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca her bir bulgu ve bu bulguya ait alt başlık açıklanırken katılımcıların görüşlerine yer verilmiştir. Analizler sonucu oluşan bulguların görselleştirilmesi amacıyla her bir başlık altında şekillere yer verilmiş ve bu şekiller açıklanmıştır.

4.8.1. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisinin Analizi

Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik katılımcılarla yapılan görüşmeler ve literatür incelemesi kapsamında 9 tema ve alt temalar belirlenmiştir. Analiz kapsamındaki 9 tema ve alt temalara ilişkin kod sisteminin görselleştirilebilmesi için

MAXQDA programının “görsel ilişkiler” penceresi altında “kod matris tarayıcısı” sekmesinden “belgeler” butonu aktif edilmiştir.

Tablo 8. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Aslı Unsurlarına Etkisine İlişkin Tema/Alt Temalara İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Mükellefte Değişim											66
Fiziki İşyeri Bulunmaksızın Faaliyet Göstermeleri											69
Kişi Olma Açısından Mükellefte Değişim											2
Mükellefin Niceliğinde Artış											19
▼ Vergi Sorumlusunda Değişim											21
> Aracılık Yapanlarda Vergi Sorumlusu Kapsamına Dahil E											24
> Vergi Sorumluluğunun Kapsamı Genişledi											15
▼ Verginin Konusunda Değişim											49
> Yeni Dijital Faaliyet ve Varlıkların Ortaya Çıkması											74
> Geleneksel Faaliyetlerin Dijital Ortama Taşınması											50
▼ Vergiyi Doğuran Olayda Değişim											11
Yeni Vergiyi Doğuran Olay Şekillerinin Çıkması											10
▼ Vergi Matrahında Değişim											28
Vergilendirme Usullerinde Değişiklik											17
Matraha Esas Alınan Değer veya Ölçülerde Değişim											1
Vergi Matrahının Genişlemesi											12
▼ Vergi Oranında Değişim											15
▼ Dibe Doğru Yarış yerine Belli Bir Çekim Noktasına Doğru											9
Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelenin Etkisi											4
Vergi Gelirlerine İhtiyaçtaki Artış											5
▼ Dijitalleşmenin Etkisi Var											5
Dolaylı											2
Doğrudan											3
Dijitalleşmenin Etkisi Yok											3
▼ Sorunlar											59
Kaynak Teorisinin Uygulanması											16
Tespit ve Denetim Zorluğu											26
Dijital Kavram ve Varlıkların Yasal Alt Yapılarının Olmaması											10
> Geleneksel Vergi Kanunlarının Dijital Ekonomik Faaliyetler											45
Uluslararası Mevzuatta Düzenleme Yapma Gerekliliği											6
▼ Fırsatlar											26
Verilere Erişim Kolaylığı											13
Erişim Engeli Getirilmesi											1
Kontrol ve Tespit Kolaylığı											17
Vergi Tahsilatını Kolaylaştırması											1
Fiziki Malların Kayıt Altına Alınması											1
> Vergi Gelirlerini Artırma Fırsatı											13
▼ Tehditler											12
Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Neden Olması											12
Σ TOPLAM	92	48	58	86	77	63	71	59	78	140	772

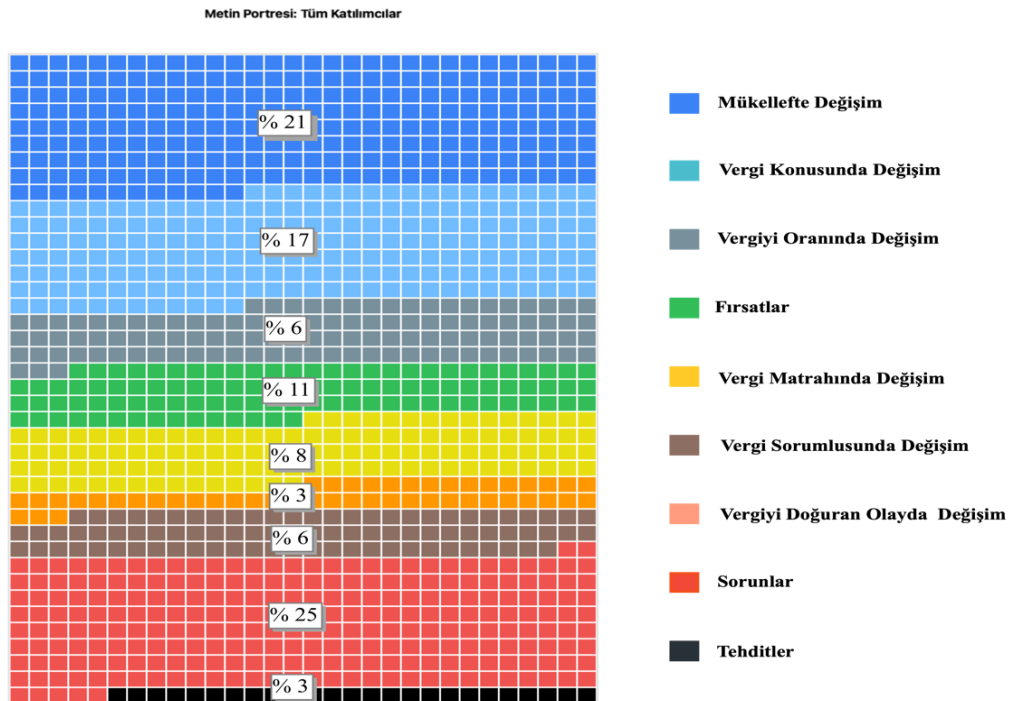
Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi analiz edilirken Tablo 8’de görüldüğü üzere “mükellefte değişim”, “vergi sorumlusunda değişim”, “vergi konusunda değişim”, “vergiyi doğuran olayda değişim”, “vergi matrahında değişim”, “vergi oranında değişim”, “tehditler”, “sorunlar” ve “fırsatlar” araştırmanın ana temaları olarak belirlenmiştir. Analizde lacivert; mükellefte değişim, mavi; vergi konusunda değişim, turuncu; vergiyi doğuran olayda değişim, kahverengi; vergi sorumlusunda değişim, sarı; vergi matrahında değişim, gri; vergi oranında değişim, siyah; tehditler, kırmızı; sorunlar ve yeşil; fırsatlar ana temalarını temsil eden renkleri göstermektedir. Tablonun sağ tarafında “toplam” olarak ifade edilen kısım, ilgili tema veya alt temaların kaç kez kodlandığını göstermektedir. Tablodaki yuvarlak kutucuklar, ilgili tema ve/veya alt temaların kodlama yoğunluğunu temsil etmektedir. Kutucukların boyutunun büyümesi, söz konusu tema ve/veya alt temaların toplam tema ve/veya alt temalar içerisindeki kodlama oranının yüksek olduğunu, boyutunun küçülmesi ise bu oranının düşük olduğunu göstermektedir.

Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik dijital vergi uzmanlarının algılarını/beklentilerini belirlemek amacıyla vergi konseyinin çeşitli çalışma gruplarında yer alan dijital vergi uzmanlarıyla yapılan görüşmeler sonucunda 9 ana tema ve 30 alt tema tespit edilmiştir. Görüşme verileri, kelime, cümle ve/veya paragraf düzeyinde ana tema ve alt temalara kodlanmıştır. Her bir alt tema, üzerindeki ana temalarla ilişkilendirilmiştir. Tablo 8’e göre dijitalleşmenin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik görüşme verileri, toplamda 662 kez kodlanmıştır. Bu kapsamda ana temalar sırasıyla “mükellefte değişim-128”, “vergi konusunda değişim-115”, “vergiyi doğuran olayda değişim-21”, “vergi sorumlusunda değişim-44”, “vergi matrahında değişim-52”, “vergi oranında değişim-44”, “tehditler-24”, “sorunlar-162” ve “fırsatlar-72” kez kodlanmıştır.

Dijital vergi uzmanlarının dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları içerisinde en fazla mükellef, vergi konusu ve matrahı etkilediğini ve/veya etkileyeceğini vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu ve vergi oranına etkisinin ise daha düşük düzeyde olduğu algılarına/beklentilerine sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların verginin asli unsurları içerisinde en fazla mükellef ve vergi konusunu önceliklendirmesinin nedeni, bir vergilendirme işleminde mükellef, işlemin temel süjesini ve vergi konusu ise işlemin temel objesini oluşturmalarıyla ilişkilendirilmiştir. Matrah ise mükellef ve vergi konusundaki

değişimlerle paralel olarak önceliklendirilen bir asli unsur olduğu söylenebilmektedir. Vergi sorumlusunda değişim temasının az kodlanması, katılımcıların dijitalleşme sürecinde vergi sorumlularına etkisine yönelik bakış açılarının şekillenmesiyle ilişkilendirilmiştir. Vergiyi doğuran olayda değişim temasının kodlanma sayısının az olması, vergilendirme işlemleriyle ilgili vergiyi doğuran olayın ne olduğuna dair daha fazla netliğin olmasıyla ilişkilendirilmiştir. Nitekim vergiyi doğuran olaya ilişkin yapılan kodlamaların önemli bir kısmı, vergiyi doğuran olayın ne olduğundan ziyade tespitine yönelik olarak yapılmıştır. Vergi oranında değişim temasının az kodlanmasının sebebi ise dijitalleşme sürecinin vergi oranını etkileyip etkilemediği noktasında katılımcıların bakış açılarının şekillenmesiyle ilişkilendirilmiştir.

Ana temaların hangi oranda kodlandığı diğer bir deyişle katılımcılarla yapılan görüşmelerde hangi temaların ön plana çıktığını göstermek amacıyla MAXQDA programının “görsel araçlar” penceresindeki “belge portresi” sekmesi kullanılmıştır.



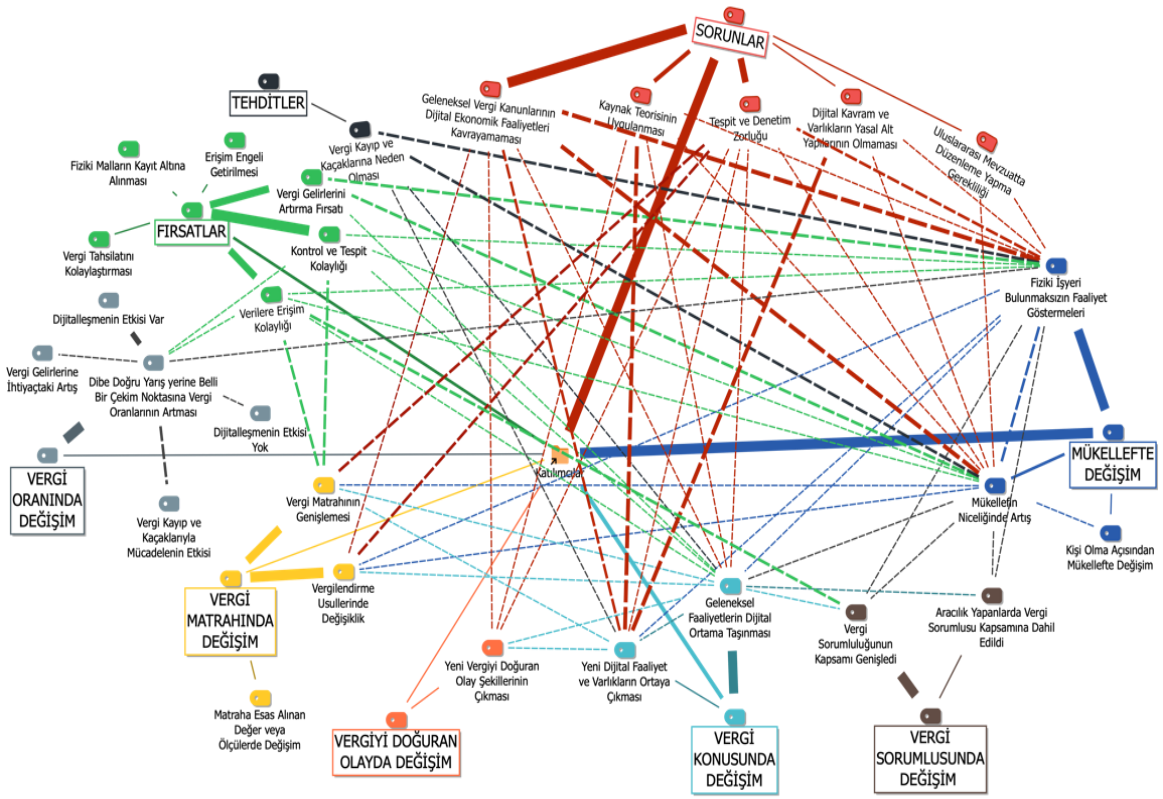
Şekil 6. Tema/Alt Temaların Yoğunluk Dağılımları

Şekil 6'daki belge portresi ile katılımcıların hangi tema üzerine daha fazla eğildiği ortaya konulmaktadır. Bu kapsamda tüm katılımcıların görüşleri, tek bir belge olarak değerlendirilerek analize tabi tutulmuştur. Dijitalleşmenin verginin asli unsurlarına ilişkin görüşme verilerinden elde edilen ana temalara şeklin sağ tarafında yer verilmektedir. Her bir tema, kod sisteminde belirtilen renklerle uyumlu olacak şekilde her renk bir temayla eşleştirilerek grafikte gösterilmektedir. Böylece şekillerin okunmasında meydana gelebilecek karışıklıkların önlenmesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte şekilde her bir renk bloğunun üzerinde yüzdelik ifadelerle ilgili temaya ilişkin verilen cevapların toplam cevaplar içerisindeki oranı gösterilmektedir. Buna göre Şekil 6'da katılımcılar dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik düşüncelerini açıklarken sırasıyla kodlamaların %25'ini sorunlar, %21'ini mükellefte değişim, %17'sini vergi konusunda değişim, %11'ini fırsatlar, %8'ini vergi matrahında değişim, %6'sını vergi sorumlusunda değişim, %6'sını vergi oranında değişim, %3'ünü vergiyi doğuran olayda değişim ve yine %3'ünü tehditler temaları oluşturmaktadır. Buna göre katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları içerisinde en fazla mükellef, vergi konusu ve vergi matrahında değişiklik meydana getirdiği ve/veya getireceği beklentisi ön plana çıkarılmıştır. Bununla birlikte katılımcıların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişikliklerin mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirme kapsamına alınabilmesi noktasında “sorunlarla” karşılaşma beklentilerinin *en yüksek* olduğu görülmektedir. Bu sorunların neden olacağı tehditlere ilişkin beklentilere ise çok fazla olmasa da vurgu yapılmaktadır. Aynı zamanda katılımcılar, dijitalleşme sürecinin sunduğu imkanların ve bu süreçte verginin asli unsurlarının kazandıkları yeni anlamların vergi otoriterleri açısından dijitalleşme süreci öncesi dönemde vergi dışı kalan faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınmasına ve mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirme işlemlerinin daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine ilişkin çeşitli “fırsatlar” sunduğu ve/veya sunacağına ilişkin beklentilerinin *yüksek* olduğu görülmektedir.

Şekil 7'de Tek Vaka Modeli yöntemi ile görüşme belgelerinin analizleri gösterilmektedir. Bu analizlerle katılımcıların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik sorulan sorulara vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda oluşan kodlar ve bu kodlar arasındaki ilişkiler haritalandırılmaktadır. Kod haritaları, MAXQDA programının görsel araçlar sekmesindeki Tek Vaka Modeli (Kodlu Bölümler) yöntemi kullanılarak elde

edilmiştir. Böylece dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik katılımcıların algılarını/beklentilerini değerlendirebilmek için katılımcıların zihin haritalarının genel bir fotoğrafı elde edilmiş olmaktadır. Her bir katılımcıyla yapılan görüşme belgeleri, katılımcılar yani dijital vergi uzmanları olmak üzere tek bir grup olarak kodlanmıştır. Şekil üzerinde ilişkilerin daha net görülebilmesi amacıyla temalar renklendirilmiş olup kafa karışıklığı oluşmaması adına Tablo 8'deki renk düzeni korunarak benzer renk düzeni kullanılmıştır.

Şekillerde kodlar arasındaki anlamlı ilişkiler, düz ve kesikli çizgiler ile kalın ve ince çizgilerle gösterilmektedir. Ancak bu çizgilerin anlamları birbirinden farklılık arz etmektedir. Düz çizgiler, katılımcıların ana kodlar hakkındaki görüşleri ile ana kodlar ve alt kodlar arasındaki ilişkileri gösterirken kesikli çizgiler ana kodlar ve kodların birbirleriyle olan ilişkilerini yansıtmaktadır. Çizgilerin kalın olması, ilgili kodun kodlanma miktarının fazla olduğunu yansıtmakta ve ana kod ve/veya alt kodlar arasında güçlü bir ilişki bulunduğunu göstermektedir. Çizgilerin ince olması ise ilgili kodun kodlanma sayısının düşük olduğunu yansıtmakta ve ana kod ve/veya alt kodlar arasında zayıf bir ilişki olduğunu temsil etmektedir.



Şekil 7. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Tek Vaka Modeli

Şekil 7'ye göre dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi sorulduğunda katılımcılar, sırasıyla en fazla mükellefte değişim, vergi konusunda değişim ve vergi matrahında değişim kodlarının etkileneceğini beklemektedir. Aynı zamanda dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi denildiğinde katılımcılar, verginin asli unsurlarında değişimlerle ilgili sorunlarla karşılaşma beklentilerinin yüksek olduğu görülmektedir. Verginin asli unsurları ile sorunlar arasında en güçlü ilişki sırasıyla geleneksel vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması, tespit ve denetim zorluğu ile kaynak teorisinin uygulanması alt kodları arasında kurulmaktadır. Şekil 7 incelendiğinde katılımcıların, bu sorunların çözülmemesi halinde vergi kayıp ve kaçaklarının artması tehdidine çok güçlü olmasa da vurgu yaptıkları görülmektedir. Ayrıca dijitalleşme sürecinin sağladığı fırsatlar ile verginin asli unsurları arasında sorunlar ana kodu kadar olmasa da güçlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Verginin asli unsurları ile fırsatlar ana kodu arasında sırasıyla en güçlü ilişki vergi gelirlerini artırma fırsatı, tespit ve kontrol kolaylığı, verilere erişim kolaylığı arasında kurulmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisine yönelik Şekil 7’de gösterilen temel haritaya yer verildikten sonra verginin asli unsurlarına dijitalleşme sürecinin etkisini daha iyi anlayabilmek için verginin asli unsurlarının ayrı ayrı incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda dijitalleşme sürecinin en fazla etkilediği verginin asli unsurlarından başlanarak öncelik sırasına göre her bir unsur alt başlıklar altında tek tek incelenmektedir.

Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisinin Analizi

Görüşmeler sırasında katılımcılara dijitalleşme sürecinin mükellefi etkileyip etkilemediği ve etkiliyorsa bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine yönelik sorular sorulmuştur. Bu soruyla elde edilmek istenen dijitalleşme süreciyle mükellefin nicelik veya niteliğinde meydana gelen değişiklikleri ve bu değişikliklerin olumlu ve olumsuz yönlerini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin mükellefte meydana getirdiği değişiklikleri ve bu değişikliklere ilişkin verilen cevapların yoğunluk düzeyleri Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9. Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Mükellefe Değişim	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	66
● Fiziki İşyeri Bulunmaksızın Faaliyet Göstermeleri	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	69
● Kişi Olma Açısından Mükellefe Değişim	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	2
● Mükellefin Niceliğinde Artış	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	19
Σ TOPLAM	14	17	5	13	26	9	14	16	14	28	156

Tablo 9’da görüldüğü üzere dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi sorulduğunda katılımcılar dijitalleşme sürecinin mükellefin niteliğinde ve niceliğinde değişiklikler meydana getirerek mükellefte değişime yol açtığını belirtmektedir. Fiziki bir işyerine sahip olmadan faaliyette bulunmaları ve “kişi” olma açısından değişim mükellefin niteliğinde meydana gelen değişimlere ilişkin kodları oluşturmaktadır. Mükellef sayısındaki artış veya vergi tabanının büyümesi ise mükellefin niceliğindeki değişime ilişkin kodu ifade etmektedir.

Tablo 9’a göre mükellefte değişim temasının alt kodlarının yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcıların dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisine ilişkin olarak en fazla mükelleflerin fiziki bir işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermelerine yoğunlaştıkları görülmektedir. Fiziki bir işyerine sahip olmadan faaliyet göstermeleri toplamda 55 kez kodlanmıştır. Sonrasında ise katılımcılar tarafından dijitalleşme süreciyle birlikte mükellef sayısındaki artışa vurgu yapılmaktadır. Mükellefin niceliğinde artış, toplam 19 kez kodlanmıştır. Katılımcılar tarafından en az önemsenen faktör ise “kişi” olma açısından mükellefte değişimdir. Kişi olma açısından mükellefte değişim ise sadece 2 kez kodlanmıştır.

Dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi kapsamında dijitalleşme süreciyle birlikte mükelleflerin fiziki bir işyerine sahip olmadan faaliyette bulunarak mükellefin niteliğinde değişime neden olduğunu ifade eden bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Uluslararası vergi hukuku açısından tam ve dar mükellef kavramları mükelleflerin uluslararası vergilendirme açısından özellikli hallerinden biridir. Mükellef sınır ötesi ticari faaliyetlerde bulunuyorsa bu mükellefi vergilendirmek için iş yeri var mı yok mu fiziki bir varlığı var mı yok mu ona bakarak vergilendiriyorduk. Eskiden genellikle fiziki bir varlık kuruluyordu ekonomik koşullar bunu zorunlu tutuyordu. Ama artık dijitalleşme fiziki varlığı ortadan kaldırdı ve her şey uzaktan yapılabilir hale geldi. Bir nevi mükellefin de uluslararası ekonomi açısından bir özelliği değişmiş oldu. Dar mükellefler tam mükellef olabiliyor ve tam mükellef dar mükellef olabiliyor. Bu ayrımın gözden geçirilmesi gerekiyor” (K5, Konum 14).

Dijitalleşme süreciyle birlikte fiziksel sınırların kalktığı mükelleflerin bir ülkede faaliyette bulunabilmeleri için o ülkede fiziksel bir varlığa veya işyerine ihtiyaç duymadığını ifade eden katılımcı, dijitalleşme sürecinin tam ve dar mükellef kavramlarını “bulanıklaştırarak” uluslararası vergi kuralları açısından mükellefin niteliğinde değişikliğe neden olduğuna vurgu yapmaktadır. Bu kapsamda dijitalleşme öncesi dönemde bir ülkede fiziki bir işyeri veya varlığı bulunmayan kişi veya şirketler ilgili ülkede gelir elde etmesine rağmen mükellef olarak kabul edilmezken dijitalleşme süreciyle birlikte ilgili ülkeden gelir elde eden kişiler, mükellef olarak kabul edilmektedir. Katılımcı tarafından kullanılan “dijitalleşme fiziki varlığı ortadan kaldırdı ve her şey uzaktan yapılabilir hale geldi” ifadesi diğer katılımcılar tarafından da en çok kullanılan ifade olarak ön plana çıkmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi kapsamında dijitalleşme süreciyle birlikte mükellefin niceliğinde veya vergi tabanında artış olduğunu ifade eden diğer bir katılımcı ise bu durumu şu sözlerle aktarmaktadır:

“Mükellef anlamında gelişen teknolojiyle veya dijitalleşme ile mükellef kategorileri arttı. Eskiden alım satım yapan zirai kazanç elde eden menkul sermaye iradı elde eden şimdi çok çok daha farklı mükellef türleri ya da mükellef sayısı ortaya çıktı. Şimdi bir dijital içerik üreticisi bile mükellef olarak ortaya çıktı. Eskiden böyle bir şey yoktu YouTube’da veya başka bir yerde dijital içerik üretenin de mükellef olduğu bir ortam söz konusu dolayısıyla mükellef sayısı ve mükellef türleri arttı. Vergi tabanı genişledi genel olarak” (K4, Konum 9).

Dijitalleşme süreciyle birlikte teknolojinin gelişmesi ve teknoloji kullanımının artması işletme veya bireylerin işlem maliyetlerini azaltıp zaman ve mekân sınırlamasını kaldırarak küresel piyasalara erişim imkanını artırdığını ifade eden katılımcı, dijitalleşme süreci öncesinde yapılamayan birçok faaliyetin mükellefler tarafından dijital teknoloji araçları kullanılarak yapılabildiğine ve mükelleflerin iş yapma şekillerindeki değişiklikler meydana geldiğine vurgu yapmaktadır. Dijitalleşme süreciyle birlikte teknolojinin gelişimi ve ucuzlaması, işlem maliyetlerini azaltıp fiziksel sınırları kaldırarak mükelleflerin küresel ekonomik faaliyetlerde bulunmalarını kolaylaştırmış ve küresel ekonomik faaliyetlerin boyutu artış göstermiştir. Böylece dijitalleşme öncesi dönemde ekonomik faaliyetlere katılamayan ve dolayısıyla gelir elde edemeyen bireyler, dijitalleşme süreciyle işlem maliyetlerinin azalması sonucunda ekonomik faaliyette bulunarak gelir elde etmeye ve mükellef olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Katılımcı tarafından ifade edilen “mükellef sayısı ve mükellef türleri arttı. Vergi tabanı genişledi” ibaresi diğer katılımcılar tarafından da en çok kullanılan ibare olarak ön plana çıkmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi kapsamında dijitalleşme süreciyle birlikte “kişi” olma açısından mükellefte değişim olduğunu ifade eden başka bir katılımcı, bunu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Mükellef dediğimizde şimdiye kadar gerçek veya tüzel kişi diye geleneksel mükellef anlayışı benimsiyor veya uyguluyorduk. Ama günümüzde burada da birtakım değişiklikler meydana gelecek. Yapay zekalarla ve kendi kendine karar veren, işlem yapan makineler ve robotlarla birlikte mükellefin şeklinde de değişiklik meydana gelecek. Mesela E- kişilik kavramı gündeme gelecek” (K1, Konum 13).

Kendi kendine hareket eden ve karar verebilen tam otonom robotların ortaya çıkmasıyla birlikte yeni bir kişilik türünün ortaya çıkabileceğini ifade eden katılımcı ilerleyen süreçlerde otonom robotların gelir elde etmesiyle birlikte mükellef olarak kabul edilebileceğine ilişkin bir öngöründe bulunmaktadır. Bununla birlikte ilgili katılımcı dışında diğer katılımcılar bu fikre katılmayıp tam otonom robotlara vergisel kişilik tanınarak mükellef olarak kabul edilmesi fikrini ütöpik bir fikir olarak nitelendirmişlerdir.

Görüşmeler sırasında katılımcılara dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisini nasıl değerlendirdikleri sorulduktan sonra bu etkininin olumlu ve olumsuz taraflarının neler olabileceği diğer bir deyişle katılımcılardan mükellefte meydana gelen değişikliklere uygun bir vergilendirme yapılabilmesi için karşılaşılabilecek sorunlar ve tehditlerin neler olduğu ile dijitalleşme sürecinin ne gibi fırsatlar sunduğunun değerlendirmeleri istenilmiştir. Bu kapsamda mevcut ulusal ve uluslararası vergi kuralları dijitalleşme sürecinden önceki ekonomik koşullar dikkate alınarak tasarlandığı için mükelleflerin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergi kurallarının güncelliğini yitirdiğini ve dijitalleşme sürecinin mükellefte meydana getirdiği değişimleri kavramakta yetersiz kaldığını ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Daha önce dediğim gibi kanunlar eski. Uluslararası vergi kanunları da yerel kanunlarda çok eski. Ama iş modelleri dijitalleşmeyle birlikte çok değişiyor. Önceden kişiye göre gerçek mi kurum mu kanuni ve iş merkezi Türkiye’de mi yurt dışında mı dar mı tam mükellef mi diye değişen mükellefiyet türleri vardı. Yani normalde işyeri tanımı masa sandalye buydu. Bir platform, server ya da domain dijital işyeri tanımı olmadığı için yurt dışındaki bir dar mükellef Türkiye’de kazanç elde etmesi halinde burada vergilendirilmiyor. Türkiye’de dar mükellef bir kurumun Türkiye’de elde etmiş olduğu dijital kazançlar için herhangi bir mükellefiyeti yok mevcut kanunlara göre” (K5, Konum 12).

Dijitalleşme sürecinde birey ve şirketler dijital teknolojilere uyum sağladıkça mükelleflerin iş yapma şekillerinin değiştiğini ve yeni iş modellerinin ortaya çıktığını ifade eden katılımcı mükellefte meydana gelen değişimlere hem yerel hem de uluslararası vergi kurallarının aynı hızla değişim sağlayamadığı ve mevcut vergi kurallarının güncelliğini yitirdiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle mevcut vergi kanunlarının dijitalleşme süreciyle mükelleflerde meydana gelen değişiklikleri kavrayamadığı ve mükelleflerin vergi dışında kaldığını belirtmektedir. Ayrıca ülkelerin dijitalleşme sürecine uygun şekilde vergi mevzuatlarını aynı hızla güncelleyememesinin nedenini katılımcılardan biri şu sözlerle açıklamaktadır:

“Burada bir vergisel değer olduğunu biliyor ama gelir idaresi bunu kavrayamadığının da farkında çünkü burada gelir idaresi açısından kavranamamış bir potansiyel var vergi daireleri sadece Türk gelir idareleri değil burayı yeterince kavrayamıyor. Gelir idareleri burayı neden kavrayamıyor diye baktığımızda burası hızlı ilerleyen bir alan ve gelir idareleri henüz yeteri kadar bu hıza ayak uyduramıyor. Dijitalleşmeden elbette gelir idareleri yeterince yararlanıyorlar ama iş modellerinin yararlandığı kadar hızlı yararlanamıyorlar. Özel sektör her zaman kamu sektörünün önünde ilerliyor. Özel sektör her zaman dijital araçları daha hızlı ve daha etkin kullanıyor. Hep şunu görüyoruz blok zinciri ya da yapay zekayı özel sektör alıyor kullanıyor, devlet bunu ister gelir idaresi olsun ister başka alanda olsun kullanma açısından bünyesine dahil etme noktasında daha ağır kalıyor tedbirli davranmaya çalışırken veri kullanımına özellikle kişisel verilerin kullanımına özen göstermeye çalışırken daha geri planda kalıyor daha yavaş davranıyor çünkü tedbirli olması gerekiyor. Ama bunun getirdiği olumsuzluk şu işte orada yaratılan değer kavramı noktasında ağır kalıyor. Dikkat ve özen ya da hukuki prosedürlere dikkat etmeye çalışıyor, mevzuatını uyarlamaya çalışıyor. Ama bu ağır davranma devleti birkaç adım daha geriye düşürüyor özel sektörün gerisine. Orada değer yaratılıyor siz orada para kazanıyorsunuz ve devlet tarafından kavranamayan bir geliriniz oluyor. Evet bu mükellef açısından bir avantajdır ama devlet açısından baktığımızda vergilendirilmemiş bir alandır bir taraf için avantaj diğer taraf içinde de bir dezavantaj olabiliyor” (K6, Konum 11).

Dijital teknolojilere özel sektörün daha kolay uyum sağladığını, vergi otoritelerinin bu sürece aynı hızda uyum sağlayamadıklarını ifade eden katılımcı bu durumun dijitalleşme sürecinin mükellefte meydana gelen değişimleri kapsayacak şekilde vergi kanunları düzenlenirken çeşitli sorunlara neden olduğunu vurgulamaktadır. Çünkü dijital teknolojiler genellikle birlikte çalışmakta ve sürekli olarak yeni değişiklikler ortaya çıkarabilmektedir. Buna karşılık vergi otoritelerinin ortaya çıkan bir teknolojiyi veya dijital bir varlığı anlaması, tanımlaması ve kanun yapma sistemi açısından hukuk diline uyarlaması gerekmektedir. Bununla birlikte ilgili hukuki düzenlemelerin ulusal ve uluslararası anlamda ekonomik, sosyal, kültürel vb. birçok yönden etkileri göz önünde bulundurulmaktadır. Bu doğrultuda ilgili ülkeler ortaya çıkan teknolojiyi veya dijital varlıkları anlayıp kanun diline uyarlasalar bile teknolojiye hızlı gelişme, var olan teknoloji ve varlıkları dönüştürerek çok daha farklı bir hale getirebilmektedir. Dolayısıyla ülkeler, vergi kanunlarını dijitalleşme sürecinde mükellefte meydana gelen değişimleri kavrayacak şekilde düzenlerken bu değişimlere aynı hızda uyum sağlayamamakta ve kanuni düzenlemeler teknolojiye veya iş modellerindeki değişiklikleri gecikmeli olarak takip etmektedir. Bu duruma paralel olarak katılımcılar tarafından dijitalleşme süreciyle birlikte mükelleflerin küresel faaliyetlerde bulunmalarının kolaylaşması nedeniyle ülkeler yerel mevzuatlarını dijitalleşme sürecine uygun hale getirirler bile mükelleflerin vergilendirilmesi konusunda sorunların çözülebileceği anlamına gelmediği belirtilmektedir. Bu durum bir katılımcı tarafından şu şekilde aktarılmaktadır:

“Eskiden bir iş yapabilmek için teknolojiler olmadan evvel o ülkeye gitmeniz o ülkede fiilen bulunmanız gerekirdi. Ama şu anda milyar dolarlık şirketler sadece Serverlarını başka

ülkede tutarak hiç o ülkeye gitmeden Amazon gibi Google gibi şirketler hizmetlerini verebiliyorlar ya da gerçek kişi olarak ben Londra'da bir hizmet verebiliyorum. Bu yüzden de mükellefin tespiti ve hizmetin nerede verildiği konusunda şöyle bir problem var. Ben hizmet veriyorum Türkiye'den, Türkiye diyor ki bu benim mukimim bu hizmetleri buradan veriyor ama öbür ülkede diyor ki benim ülkemden gelir elde ediyor benim mukimim diyor. O zaman da ülkeler arasında Çifte vergilendirme veya Çifte vergilendirmeme gibi bu kimin mukimi, dar mükellef mi yoksa tam mükellef mi ya da OECD model anlaşmasına göre benim mukimim olması gerekir gibi ülkeler arasında anlaşmazlıkların artmasına veya mükelleflerin Mukimlik yerinin belirlenmesine ya da statülerini belirlenmesinde sorunlar ortaya çıkıyor. Dolayısıyla mükellefiyetin nerede olacağı ve vergilendirme hakkının kime verileceğinin tespiti zorlaşıyor” (K4, Konum 9).

Katılımcı, dijitalleşme süreciyle birlikte dijital teknolojilerin birey ve işletmelerin işlem maliyetlerini azaltarak ve fiziksel sınırları kaldırarak küresel piyasalara erişimlerini kolaylaştırdığı için mükelleflerin aynı anda birden fazla ülkede fiziki bir varlık bulundurmada faaliyette bulunarak gelir elde edebildiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla ilgili mükellef birçok ülkeden gelir elde ettiği için sadece ikametgahının bulunduğu ülke değil, gelir elde ettiği tüm ülkeler ilgili kişiyi kendi mükellefi olarak kabul ederek vergilendirmek istemektedir. Bu nedenle sadece yerel mevzuatta düzenleme yapmak, ilgili mükellefin vergilendirilebileceği anlamına gelmediğini belirten katılımcı aynı zamanda uluslararası mevzuatta da düzenleme veya değişiklik yapılması zorunluluğunun bulunduğunu vurgulamaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin fiziki bir varlığa sahip olmadan ülkelerin ekonomilerine katıldığı için ülkelerin mükelleflerin kendi ülkelerinde faaliyette bulunup bulunmadığı, bulundursa kendi ülkesinden ne kadar gelir elde ettiği, vergilendirme hakkının bulunup bulunmadığı veya çifte vergilendirmeye sebebiyet vermeden elde edilecek vergi gelirlerinin ülkeler arasında nasıl paylaştırılacağına ilişkin tespit ve denetim sorunlarıyla karşılaştıkları belirtilmektedir.

Dijital teknolojilerin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan birtakım varlıkların mükellefler tarafından ekonomik faaliyetler için kullanılması sonucunda mükellefler çeşitli gelirler elde edebilmektedir. Ancak bu varlıkların yasal tanımlarının veya yasal alt yapılarının bulunmaması, bu varlıklarla ilgili ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi kapsamına alınmasını zorlaştırmaktadır⁵. Bu durumu katılımcılardan biri şu şekilde açıklamaktadır:

⁵ Katılımcılarla görüşmelerin yapıldığı sırada Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’nun kripto varlıkların yasal çerçevesini belirlediği düzenleme henüz yapılmamıştı. Bu düzenlemeyle birlikte Sermaye Piyasası Kurulu, kripto varlıkları, gayri maddi hak olarak sınıflandırmıştır.

“Böyle bir mükellefiyet yoktu mükellefiyeti belirlersek bu adamın kazancı nedir. Mesela madencilik yapıyorsa bu yeni bir kazanç türü kripto varlıklar için söylüyorum madencilik türünü. Ya da tokenize ediyor bu bir menkul sermaye iradı mı ya da gayri maddi varlık mı diyoruz kripto varlıklara ya da tokenlara. Ama adam bunları Defi ile borç alıp vermede de kullanıyor o zaman buna gayri maddi hak dersek ama bu daha çok menkul sermaye iradı diyoruz. Ama tam menkul sermaye iradı da değil” (K4, Konum 10).

Dijitalleşme süreciyle ortaya çıkan varlıkların tanımlarının olmaması mükelleflerin elde ettiği kazancın gelir unsurlarından hangisinin kapsamına girdiğinin belirlenmesi sorununa yol açtığını vurgulayan katılımcı varlıkların önce tanımının yapılması ardından kaynak teorisi uyarınca elde edilen gelirin gelir unsurlarından birinin kapsamına girip girmediğinin belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Varlıkların yasal tanımı yapılsa bile mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin gelir unsurları içerisinde yer almaması durumunda mükelleflerin vergi kapsamına alınamaması sorunu ortaya çıkmaktadır. Çünkü kaynak teorisine göre mükellefler kanunda tek tek sayılan faaliyetlerde bulunmaları halinde vergi kapsamına alınmaktadır. Ancak dijitalleşme sürecinin dinamik yapısı sürekli yeni faaliyet ve varlıkları ortaya çıkarmakta ve mükellefler bu varlık ve faaliyetlerden yüksek miktarlarda gelir elde etmelerine rağmen bu faaliyetlerin kanunlarda aynı hızla düzenlenemediği veya bu faaliyetler aynı hızda kanun diline uygun bir şekilde aktarılamadığı için mükelleflerin vergilendirilmesinde sorunlara neden olduğu ifade edilmektedir.

Katılımcılar tarafından dijitalleşme süreciyle mükellefin nitelik ve niceliğinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle karşılaşılan sorunların çözülememesi halinde ülkelerin önemli miktarda vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşılaşma tehdidiyle karşı karşıya oldukları ifade edilmektedir. Buna karşılık, ülkelerin bu sorunları çözerek meydana gelen değişiklikleri kavrayacak hukuki düzenlemeler yapmaları durumunda da bu değişikliklerin ülkelere vergi gelirlerini artırma fırsatı sunmaktadır. Bu durum katılımcılardan biri tarafından şu sözlerle açıklanmaktadır:

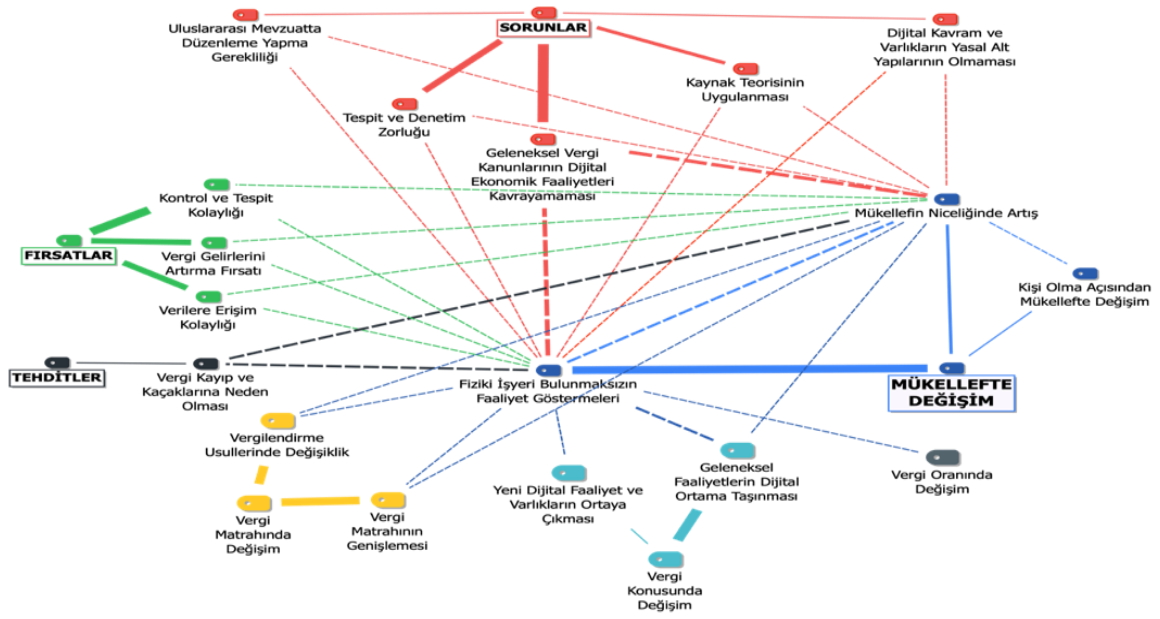
“Öyleyse burada da bir genişleme var. Tabi bu aynı zamanda hem fırsat hem de tehdit oluşturacak. Çünkü vergi kanunlarını bunları etkin yakalayacak şekilde düzenleyemezsek buradan da ciddi vergi kayıp ve kaçığı gündeme gelecektir. Ancak bunları doğru kodlarla kanunlarımıza eklersek buradan da devlete ekstra bir gelir kaynağı veya gelir sağlama potansiyeli elde etmiş olacağız” (K1, Konum 13).

Dijitalleşme süreciyle birlikte işlemlerin elektronik ortamlara taşınması ve verilere erişim imkânının artması mükelleflerin faaliyetlerinin tespiti noktasında da çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Bu durumu katılımcılardan biri şu şekilde aktarmaktadır:

“Mükellefiyet tesis ettirmediğinizi idare tespit edebilir. Dijitalleşme nedeniyle sadece vergi alanında değil vergi dışında da idareler ciddi bilgiler topluyorlar. Dolayısıyla idare ve Bakanlık hangi banka üzerinden bu tür şirketlere veya tüzel kişilere ne tür ödemelerin yapıldığını görüyor ve diyor ki bunlara bakıyor ve bu şirketlerin mükellefiyet tesis ettirip ettirmediklerini araştırıyor ve eğer mükellefiyeti yoksa o şirketlerin üzerine gidiyor onlara uyarı veriyor veya sen mükellefiyet tesis ettirmedin muafiyet şartlarını sağlıyor musun diye onları takip ediyor ve bunların incelemelerini yaptığını görüyoruz. Burada ciddi anlamda zorlayıcı olabiliyor. Mükellefiyet tesis ettirmeyen şirketlere erişim engellemesi getirebiliyor” (K2, Konum 11).

Dijitalleşme süreciyle birlikte verilere erişim imkânının arttığını ifade eden katılımcı, vergi idarelerinin topladığı verilerle mükelleflerin gelir elde ettiklerini tespit ve kontrol edebildiklerini vurgulamaktadır. Çeşitli kurumlardan elde edilen veriler, vergi idareleri tarafından analizlere tabi tutularak hem mükelleflerin gelir elde edip etmedikleri hem de vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin tespit ve kontrolü daha kolay bir şekilde yapılabilir. Bu noktada vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini düzgün bir şekilde yerine getirmeyen mükelleflere yönelik vergi idareleri tarafından zorlayıcı tedbirler de uygulanabildiği belirtilmektedir.

Şekil 8’de katılımcıların dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisine yönelik yapmış oldukları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve faktörler arasındaki ilişkileri gösteren harita yer almaktadır.



Şekil 8. Dijitalleşme Sürecinin Mükellefe Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 8'e göre dijitalleşme süreciyle birlikte mükelleflerin fiziki işyerine sahip olmadan faaliyette bulunabilmesi ve mükellefin niceliğinde artış olmasıyla mükellefte değişimlere neden olduğunu ifade eden katılımcılar aynı zamanda bu mükelleflerin vergilendirme kapsamına alınmasına yönelik tespit ve denetim zorluğu, kaynak teorisinin uygulanması, uluslararası mevzuatta düzenleme yapma gerekliliği ve geleneksel vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması, yeni dijital faaliyet ve kavramların alt yapılarının olmaması sorunlarıyla karşılaşılacağına ilişkin yorumlarda bulunmuşlardır. Şekil 8 incelendiğinde fiziki işyerine sahip olmadan faaliyette bulunan mükellefler ile geleneksel vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise mükelleflerin birden fazla ülkede ekonomik faaliyette bulunması halinde mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası vergi kurallarının “fiziki işyeri” kurallarına bağlı olarak oluşturulmasıdır. Uluslararası alanda fiziki bir varlık bulundurmada ülkelerin ekonomik hayatına katılan mükellefleri vergilendirmeye ilişkin çalışmalar yapılmakla birlikte henüz kesin bir sonuç alınamamıştır. Ülkelerin yerel mevzuatları da uluslararası vergi kuralları doğrultusunda şekillendiği için yerel mevzuatlar, fiziki bir varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan mükellefleri vergilendirmede yetersiz kalmaktadır.

Şekil 8'e göre mükellefin niceliğindeki artış ile geleneksel vergi kanunlarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamaması arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise ulusal ve uluslararası vergi kurallarının, geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak tasarlanmasıdır. Geleneksel ekonomik faaliyetler, dijital teknolojiler etrafında değiştikçe vergi kanunları değişen ekonomik faaliyetlerden gelir elde eden mükellefleri vergilendirmede yetersiz kalabilmektedir.

Şekil 8 incelendiğinde fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunma mükellefler ve artan mükellef sayısı ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşılaşma tehdidi arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Nitekim dijitalleşme süreciyle birlikte her geçen gün dijital ekonomik faaliyetlerin toplam ekonomi içerisindeki payı artış göstermektedir. Mükelleflerin gerçekleştirdiği dijital ekonomik faaliyetlerin vergi dışında kalması, ülkelerin önemli miktarda vergi gelirlerinden mahrum kalmasına neden olmaktadır. Dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisini olumlu olarak değerlendiren katılımcılar, mükellefteki değişimlerden bahsederken aynı zamanda ülkeler açısından çeşitli fırsatların da ortaya çıktığına yönelik yorumlarda bulunmuşlardır. Bu doğrultuda katılımcılar, dijitalleşen ekonomik yapıda mükellefin değişen niteliklerine uygun vergilendirme kuralları yürürlüğe konulursa ülkeler artan dijital ekonomik faaliyetlerden önemli miktarda gelir elde etme fırsatı bulacağına ilişkin değerlendirmeler yapmışlardır. Ayrıca katılımcılar, artan mükellef tabanının ve fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyette bulunan mükelleflerin vergilendirilmesine yönelik dijitalleşme sürecinin vergi idarelerine verilere erişim imkânı sağlayarak mükelleflerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin tespit ve kontrol fırsatı sunduğundan söz etmişlerdir.

Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisinin Analizi

Katılımcılarla yapılan görüşmelerde katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi konusunu nasıl etkilediği ve bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Dijitalleşme sürecinin vergi konusunu nasıl etkilediği sorusuyla dijitalleşme sürecinin vergi konusunu oluşturan geleneksel ekonomik faaliyetlerde değişim meydana getirip getirmediği ve/veya vergi konusu kapsamına dahil edilebilecek dijital teknolojilere özgü yeni dijital faaliyet veya varlıkların ortaya çıkıp çıkmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisini nasıl değerlendirdikleri sorusuyla da vergi konusunda meydana

gelen değişikliklerin vergi konusu kapsamına alınması noktasında karşılaşılan sorunlar, tehditler ve fırsatların neler olduğunun ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine ilişkin vermiş oldukların yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 10. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
✓ Verginin Konusunda Değişim											49
✓ Yeni Dijital Faaliyet ve Varlıkların Ortaya Çıkması											43
Meta Verse											1
Kripto Varlıklar											30
✓ Geleneksel Faaliyetlerin Dijital Ortama Taşınması											39
Paylaşım Ekonomisi											4
Platform Ekonomisi											7
Σ TOPLAM	17	10	21	13	15	11	23	18	19	26	173

Tablo 10’da görüldüğü üzere dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisi sorulduğunda katılımcılar, dijitalleşme sürecinde yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ve geleneksel ekonomideki faaliyetlerin dijital ortama taşınması sonucu dijitalleşme sürecinin vergi konusunda değişimlere neden olduğunu ifade etmektedir. Katılımcılar, dijitalleşme sürecinde yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkmasıyla geleneksel ekonomik faaliyetler içerisinde bulunmayan tamamen dijitale özgü faaliyet ve varlıkları ifade etmekte olup bu faaliyet ve varlıkları meta verse ve kripto varlıklarla ilişkilendirerek açıklamışlardır. Katılımcılar, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla ise geleneksel ekonomi kapsamında da var olan ancak dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ortamda çeşitli araçlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetleri vurgulamakta olup bu faaliyetleri dijital platform ekonomisi ve paylaşım ekonomisi faaliyetleriyle ilişkilendirerek anlatmışlardır.

Tablo 10’a göre vergi konusunda değişim temasının alt kodlarının yoğunluk düzeyleri incelendiğinde katılımcılar, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ile geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması alt kodlarının vergi konusunu neredeyse eşit düzeyde etkilediği görüşü üzerine yoğunlaşmaktadır. “Yeni dijital faaliyet ve varlık ortaya çıkması” alt kodlarla birlikte toplam 43 kez, geleneksel faaliyetlerin dijital

ortama taşınması kodu ise toplamda 39 kez kodlandığı görülmektedir. Katılımcılar yeni dijital faaliyet ve varlıklar ile meta verse ve kripto varlıkları ilişkilendirmesine rağmen katılımcılar tarafından özellikle kripto varlıklar ön plana çıkarılmakta ve meta verse ise çok fazla önemslenmemektedir. Nitekim Tablo 10’da görüldüğü üzere kripto varlıklar, 14 kez kodlanmasına rağmen meta verse sadece 1 kez kodlanmıştır. Geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla ilgili katılımcılar özellikle dijital platform ekonomisi faaliyetlerine dikkat çekmektedir. Bununla birlikte katılımcılar dijital platform ekonomisi içerisinde paylaşım ekonomisi faaliyetlerini de ön plana çıkardıkları için paylaşım ekonomisi platformları, dijital platformların bir türünü oluşturmasına rağmen ayrı alt kod olarak gösterilmektedir.

Katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisi sorulduğunda dijitalleşme süreciyle birlikte yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması vergi konusunu oluşturan faaliyetlerin kapsamını genişleterek vergi konusunda değişime neden olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Tabi ekonomi dijitalleşiyor yeni yeni şeylerde ortaya çıkıyor. Mesela blok zincir teknolojiyle birlikte kripto paralar çıktı NFT’ler çıktı. Yeni varlık yeni enstrümanlar ortaya çıkıyor” (K10, Konum 11).

Dijitalleşme süreciyle birlikte ekonominin dijitalleştiğini ve buna bağlı olarak dijitalleşen ekonomi ve teknolojiye özgü bir takım varlık ve faaliyetlerin ortaya çıktığını ifade eden katılımcı bu kapsamda da kripto paralar, NFT’ler gibi kripto varlıklara ve bunlarla ilgili yeni faaliyetlere vurgu yapmaktadır.

Geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ortama kaydığı ve böylece vergi konusunda değişimlere neden olduğunu ifade eden başka bir katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Dijital anlamda ekonomik faaliyetler ise bir dijital market, dijital pazar, dijital tezgâh oluşturdu. Bu da Ordu’daki Artvin’deki Hakkari’deki bir Hırdavatçı İstanbul’daki ya da belki de Berlin’deki bir müşteriye bağ makası ya da testere satabilir konuma geldi. Bu, ekonomiyi daha akıcı bir hale getirdi. Malların ve paranın akışını çok daha hızlandırdı çok daha kolay hale getirdi. Ve bu halen daha yükselen bir trend. Bu ekonomik aktivitelerin miktarını arttırdı. Kolaylıklar sağladı ve işletmeler için çok büyük imkân sağladı. Ama bundan yaratılan bir ekonomide var ve bu ekonomide dediğim gibi dijital marketler dijital

tezgahlar mesela Trendyol mesela Hepsi burada gibi bunlar ufacak bir ofisle müthiş katma değer yaratan firmalar haline geldiler. Eskiden var mıydı tezgâhta mal satmak vardı. Ama fiziki varlık vardı. Adam gidiyordu dükkân açıyordu Ordu'da ya da Ankara'da yan mahallelerde oradan bir kişi geçecek de sizden testere alacak. Şimdi öyle değil. Kaydoluyorsunuz Trendyol'a komisyonlar ödüyorsunuz birtakım reklamlar için para ödüyorsunuz Trendyol doğal olarak güzel paralar kazanıyor kârlar oluşuyor vergisini de veriyor çünkü Türk şirketi. Türkiye'de fiziki varlığı var. Ama yarattığı ya da sunduğu hizmet tamamen dijital. Size dijital bir tezgâh sağlıyor. Bir satış tezgâhı sağlıyor. Bu anlamda bu aktiviteler eskiden fiziki varlıkken şimdi dijital varlığa dönüştü. Dijital bir hale büründü. Aslında yeni icat edilen bir durum yok yine ticaret devam ediyor ama ticaret dijitale kaydı. O ticari faaliyetler al sat işi. Mesela yine sosyal medya platformları aracılığıyla evinden normalde ticari faaliyete hiç girmeyecek insanlar evinden veya kendi iş yerlerinden sırf reklam amaçlı birtakım şeyler yiyorlar veya giyiyorlar ya da içiyorlar ve bu onlara bir kazanç sağlıyor. YouTube gibi bir platformda mesela bir YouTubeer hatta YouTubeer olmasına bile gerek yok bir video oluşturuyor. Videosu milyonlarca kişi tarafından izleniyor. YouTube firması buna reklam koyuyor. Ve bu koyduğu reklam nedeniyle sizin videonuz Sırbistan'da bir kişi tarafından izleniyor. Arada da Sırbistan'daki bir gıda şirketinin reklamı oynuyor. Sizin Türkiye'de çektiğiniz Türkiye'de yüklediğiniz video Sırbistan'daki izleyicilerin önüne Sırbistan'daki yiyecek firmasının reklamı olarak düşüyor. Burada birçok firma var kazanç sağlayan. Bir kere buradan kazanç sağlayan Google YouTube gibi firmalar var. Bunlar bir ekonomi yaratıyor bir kazanç sağlıyor. Yemek firması reklamını gösteriyor bundan bir ekonomik fayda elde ediyor. İzleyen kişi izlerken bir zevk elde ediyor veya bir bilgi ediniyor. Sizde burada YouTube aracılığıyla Alphabet firması aracılığıyla kazanç elde ediyorsunuz. Bunun KDV boyutu ve gelir vergisi boyutu var. Bu eskiden mümkün değildi bırakın mümkün olmasını düşünülüyordu bile” (K9, Konum 17).

Dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ekonomik faaliyetler içerisinde gerçekleşen birtakım faaliyetlerin geleneksel ekonomik faaliyetler içerisinde de var olduğunu ifade eden katılımcı geleneksel ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortama kaymasıyla birlikte ekonomik faaliyetlere ilişkin zaman ve mekân sınırının kalktığı, küresel ekonomik faaliyetlerin kolaylaştığı ve küresel ekonomik faaliyetlerin boyutunun arttığına vurgu yapmaktadır. Bununla birlikte geleneksel ekonomide işlem maliyetleri nedeniyle yapılamayan ya da sınırlı sayıda yapılan faaliyetlerin dijital platformlar aracılığıyla kolaylıkla yapılabildiği, ekonomik faaliyetlere giriş engellerinin kalktığı, iş yapma şekillerinin değiştiği belirtilmektedir. Geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijitale taşınmasıyla birlikte ekonomik faaliyetlerdeki değişikliklerin ekonomik faaliyette bulunma niyetinde olmayan kişileri bile ekonomik faaliyetlerde bulunmaya teşvik ederek önemli bir ekonomik faaliyet hacmi yarattığı ve bu dijital ekonomik faaliyetlerin ülkeler açısından önemli miktarda vergi gelirleri yaratma potansiyeline sahip olduğu ifade edilmektedir.

Katılımcılara görüşme sırasında dijitalleşme sürecinde vergi konusunda meydana gelen değişiklikleri nasıl değerlendirdikleri sorulduğunda bu değişikliklerin ülkeler açısından hem bir fırsat hem de bir tehdit olarak ortaya çıktığı belirtilmiştir. Dijital ortama

kayan geleneksel faaliyetler yanında yeni dijital faaliyet ve varlıkların ülkeler tarafından hukuk diline uyarlanarak vergi kanunları kapsamına alınması durumunda vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğu ifade edilmiştir. Buna karşılık ülkeler tarafından dijitalleşme sürecinde vergi konusunda meydana gelen değişikliklere uyum sağlayacak şekilde vergi kanunlarında gerekli düzenlemeler yapılmazsa ülkelerin önemli miktarda vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşılaşmalarına neden olacağı vurgulanmıştır. Bu durumu katılımcılardan biri şu şekilde açıklamaktadır:

“Öyleyse bakın verginin konusunu bu tarz dönüşümleri vergi konusu olarak tanımlamak ve ona göre verginin kapsamı içerisine almak gibi bir takım bakış açısında değişiklik meydana getirmesi gerekiyor. Bu hem kanunlarda hem de idare açısından değişiklikler meydana getirmesi gerekiyor. Diğer taraftan da bir zenginlik de katıyor tabi. Şimdiye kadar biz hep fiziki olarak gözle görülür şekilde birtakım unsurları arıyorduk. Şimdi onun çok daha ötesine geçeceğiz. Sanal dünyada da birtakım varlıklar üzerinden vergi almak gibi vergi konusunda bir genişlemeye de yol açacak. Devletler veya vergi alanlar açısından burada bir fırsat gibi de düşünülebilir. Aksi takdirde burada çok büyük miktarda vergi kayıp ve kaçaklarına yol açılabilir” (K1, Konum 11-12).

Katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi konusunda meydana getirdiği değişikliklere uyum sağlayacak şekilde vergi kanunları düzenlenirken karşılaşılan sorunların bulunup bulunmadığına ilişkin değerlendirmeleri sorulmuştur. Katılımcılardan biri dijitalleşme sürecinin vergi konularında meydana getirdiği değişikliklere uyum sağlayacak şekilde vergi kanunlarının düzenlenmesi sırasında vergi otoritelerinin karşılaştığı sorunları şu şekilde açıklamaktadır:

“Birden fazla hizmetin bir arada verildiği yapılarda örneğin adam token çıkarmış token üzerinden de bir hizmet satmış token yaptığı ve hizmeti sattığı zaman bunun içerisinde birden fazla hizmet olabilir. Ama işte tokenizi etmekle security token olur utility token olur bunu yaptığında da bunu tespit etmesi daha zor. Çünkü bunu kripto varlıklar üzerinden yapıyor aslında hiç öngörülemeyen bir yapı. SPK’ya tabi olmayan ama tamamen dijital dünyada bir şey ihraç ediyor bir değeri ihraç ediyor. Ben bir eğlence ve oyun işi yapan bir mağazayım. Benim kendi adım da var ben biliniyorum. İnternet üzerinden oyunlar oynatıyorum ve bunun kendi tokenimle yapıyorum. Kendim bir şey üretiyorum ama hiç bankacılık sistemi ya da gelir idaresinin bilgisi olmayan bir yapıda bu değer üzerinden para kazandığında ben bunu beyan etmediğimde bunu idarenin kendiliğinden bulması çok zor. Bu yeni bir alan yeni bir mecra. Bunun da vergilendirilmesi lazım ama tespiti çok zor” (K4, Konum 13).

Burada katılımcı, dijital varlıklarla dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi ve denetlenmesinin mümkün olmadığını vurgulamaktadır. Özellikle blok zincir temelli işlemlerde blok zincirin temel özelliklerinden biri gizlilik olduğu için vergi idareleri tarafından blok zincir üzerinden yapılan işlemlerin

kimin tarafından gerçekleştirildiği ve kimin ne kadar gelir elde ettiğinin tespiti yapılamamaktadır. Bu doğrultuda vergi idareleri tarafından tespit edilemeyen bir işlemin vergilendirilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla dijital varlıklarla dijital ortamda yapılan faaliyetlerin tespit ve denetime tabi tutulamaması, vergi kanunlarını dijitalleşme sürecinde vergi konusunda meydana gelen değişiklikleri kapsayacak şekilde düzenlenmesinde dikkate alınması gereken bir sorun olarak görülmektedir. Bununla birlikte vergi idareleri tarafından dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetler tespit edilse dahi dijital ekonomik faaliyetler uluslararası ekonomide gerçekleştiği için bu faaliyetleri ulusal vergi mevzuatına aktarılması sırasında çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu durumu katılımcılardan biri şu sözlerle dile getirmektedir:

“Ama bazı hizmetler var ki bunlar biraz daha hibrit konumda mesela siz yurt dışındaki bir şirkete ödeme yapıyorsunuz bu ödeme otomatize edilmiş hizmetler karşılığında bir ödeme. Şimdi buna saf gayri maddi hak diyemiyoruz. Çünkü biz gayri maddi hakları telif ödemesiye ya da gayri maddi hak kullanımı için yapılan bir ödeme ise bunları gayri maddi hak bedeli olarak vergilendirebiliyoruz. Ama otomatize edilmiş bir hizmet gayri maddi hak bedeli midir yoksa bağımsız bir faaliyetten elde edilen bir gelir midir bunun net bir açıklaması yok. Verginin kanuniliği ilkesine biraz daha uydurabilmek için bu alanda düzenlenmesi lazım. Ama bunun için sadece iç mevzuat yeterli olmuyor. Çünkü sizin vergilemeye çalıştığınız o hizmet tamamen Türkiye dışından veriliyor. Bu durumda da siz tamamen anlaşma hükümlerine bağlı kalıyorsunuz. Anlaşma hükümleri ne diyor size telif hakkı know-how patent gibi bir şeyin kullanım hakkı karşılığında yapılan bir ödeme ise size vergilendirme hakkı tanıyor. Bu alanı hem iç mevzuatınızda hem de uluslararası mevzuatta düzenlemek gerekiyor. Burada aslında hizmet türlerinin ya da faaliyet türlerinin sınırlarını çizmede hem iç mevzuat hem de uluslararası mevzuat açısından birtakım sorunlar yaşanıyor. Belki iç mevzuatta düzenlemeler yapsak bile uluslararası mevzuata takılacağız ya da uluslararası mevzuatta düzenleme olsa bile bunları iç mevzuata aktarmakta sorunlar ortaya çıkabiliyor. Uluslararası mevzuat bize vergilendirme yetkisi verse bile kaynak ülkeye biz iç mevzuatımızda bu düzenlemeleri yapmazsak o alanı vergilendiremeyiz” (K3, Konum 13).

Dijitalleşme süreciyle birlikte dijital teknolojiler ekonomik faaliyetlerin iç içe geçmesini sağlayarak aynı anda birden fazla faaliyetin yapılmasına imkân tanıdığını ve uluslararası ekonomik faaliyetlerin boyutunun artış gösterdiğini ifade eden katılımcı, faaliyetlerin nasıl sınıflandırılacağı konusunda hem ulusal hem de uluslararası vergi mevzuatı açısından sorunlarla karşılaşıldığına vurgu yapmaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası vergi kuralları dijital ekonomik faaliyetlere göre değil, geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak tasarlandığı için mevcut ulusal ve uluslararası vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri vergilendirmede yetersiz kaldığı vurgulanmıştır. Bununla birlikte dijitalleşme süreciyle birlikte uluslararası ekonomik faaliyetlerin hacminin artması nedeniyle bir faaliyetin ulusal mevzuatta düzenlenmesi o faaliyet üzerinden vergi

alınabileceği anlamına gelmemektedir. Bu faaliyet, diğer ülke veya ülkeleri de ilgilendirdiği için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları veya çok taraflı vergi anlaşmaları tarafından da ilgili faaliyetin ilgili ülke tarafından vergilendirilebilmesine izin verilmesi gerekmektedir. Öte yandan bu anlaşmalar vergilendirme yetkisini ilgili ülkeye verse bile dijital ekonomik faaliyetlerin sınırlarını çizme açısından uluslararası vergi anlaşmaları ile ulusal mevzuat açısından farklılıklar taşıyabilmektedir. Ayrıca dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin hem ulusal hem de uluslararası vergi kurallarında yasal alt yapıları bulunmaması durumunda vergi idareleri kendi iç mevzuatlarında ilgili faaliyeti gelir unsuru olarak tanımlayacak düzenlemeler yapması gerekmektedir. Ancak böyle bir düzenleme yapılsa dahi bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi uluslararası vergi kurallarına aykırı olacağı için bu faaliyetler ya vergilendirilemeyecek ya da hukuki uyumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Dolayısıyla ilgili faaliyet üzerinden vergi alabilmek için çifte vergilendirme anlaşmaları ya da uluslararası vergi anlaşmalarında da ilgili faaliyetin ilgili ülke tarafından vergilendirilebileceğine ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum ülkeler arasında “vergi savaşları” gibi çeşitli uyumsuzlukların yaşanmasına neden olabilmektedir (Bkz; Dilibal vd., 2020).

Ülkelerin yeni dijital varlık ve faaliyetleri vergi kapsamına alma konusunda yaşanan sorunlardan bir diğeri ise yeni dijital varlık veya faaliyetlerin yasal tanımları ve yasal alt yapılarının bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunu katılımcılardan biri şu şekilde açıklamaktadır:

“Örneğin kripto varlıkların mahiyetinin ne olarak tanımlanacağı gibi SPK buna bir maddi olmayan duran varlık gayri maddi varlık diyebiliyorken bazı kuruluşlar emtia diyebiliyor bazıları döviz diyebiliyor tabi vergilendirme bunlardan bağımsız olarak herhangi bir tanımlama yapmadığı için fiilen vergilendirme yapamıyoruz” (K7, Konum 16).

Dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan dijital varlıkların henüz yasal alt yapıları ve yasal tanımları üzerinde uzlaşma sağlanamadığını ifade eden katılımcı bu nedenle yeni dijital varlıklar üzerinden vergi alınması noktasında yasal düzenleme yapılamadığını vurgulamaktadır. Nitekim bir varlığı vergilendirme kapsamına alabilmek için öncelikle ne olduğu tanımlanmalı ve bu doğrultuda ilgili varlık üzerinden elde edilen gelirin hangi gelir unsuru kapsamına girdiği belirlenmelidir. Ancak dijital varlıkların henüz üzerinde uzlaşılan

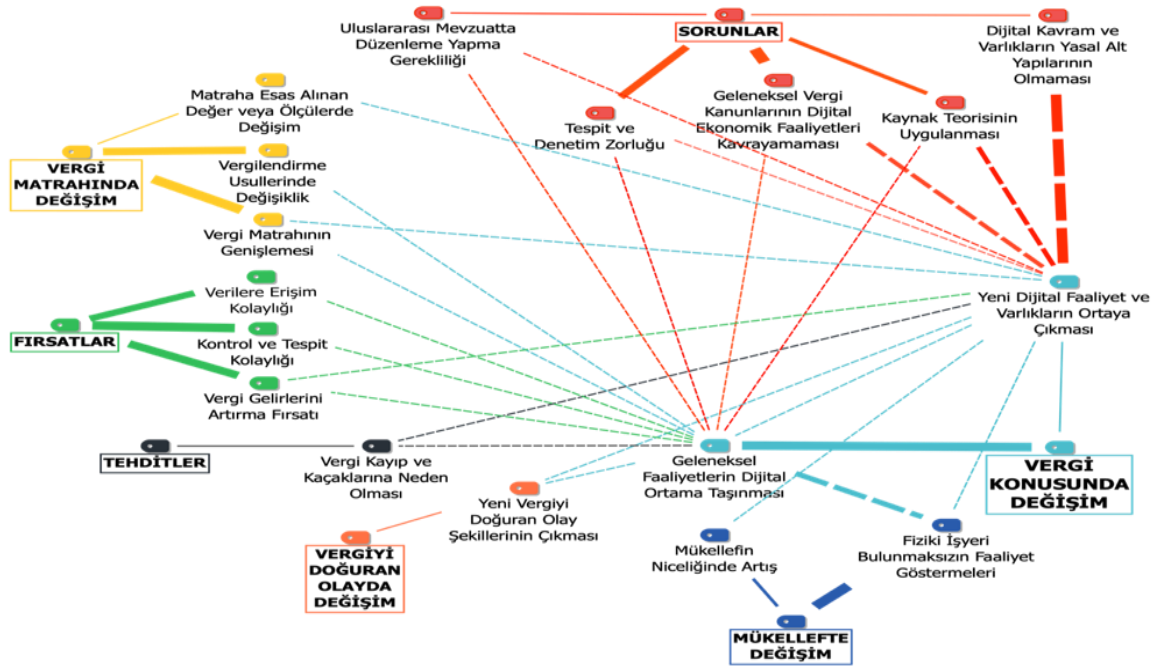
bir tanımı bulunmadığı için vergiyle ilgili bir düzenleme yapabilmek için bu varlıkların tanımı yapılması ve yasal alt yapılarının oluşturulmasının beklendiği ifade edilmektedir.

Ülkelerin dijitalleşme süreciyle birlikte vergi konusunda meydana gelen değişiklikleri vergilendirme kapsamına alma konusunda yaşadığı sorunlardan bir diğeri de gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin kullanılmasıdır. Bu durumu katılımcılardan biri şu şekilde dile getirmektedir:

“Şimdi burada iş modelleri geliştikçe değiştikçe ve kompleks bir hale geldikçe bu mevcut kanunlar içerisindeki tanımlara sıkıştırmak ve uydurmak zorlaşıyor bizim açıımızdan da. Çünkü biz de bazı şeyleri anlamlandıramıyoruz ya da bilmiyoruz. Değişik geliyor ilk defa bir örneği yok. Mesela nedir işte bu anlaşmaların rehberleri var. Bu rehberleri de artık yetersiz kalmaya başlıyor. Bu sefer ne yapılıyor idareye soru soruyorlar. Özelgeler isteniyor. Ama genelde bu işin tanımı ne diye soruyoruz. Hangi gelir unsuruna girer diye soruyoruz. Bu kazanç unsuru nedir bunu anlamaya çalışıyoruz. Ama orada da mesela yetersiz kalabiliyor kazancın hangi gelir unsuru kapsamına girdiğini de tam olarak anlamakta güçlük yaşıyorsunuz. Dolayısıyla aslında baktığınızda mevcut kanunlar mevcut düzenlemeler yeni iş modellerini sınıflandırmada anlamlandırmada ve nasıl vergilendirileceğini belirlemede eksik kalıyor biz de burada zorlanıyoruz. Çünkü geleneksel birtakım açıklamalarla geleneksel olmayan yeniyi kapsamaya çalışıyoruz” (K5, Konum 14).

Dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ekonomik faaliyetlerin iç içe geçtiğini ve bir faaliyetten elde edilen gelir aynı anda birden fazla gelir unsuru içerisine dahil edilebileceğini ifade eden katılımcı, böyle bir durumda vergi idarelerinin söz konusu faaliyeti gelir unsurlarından hangisi kapsamında vergilendirileceği noktasında sorunlar yaşadığını vurgulamaktadır. Çünkü kaynak teorisinin uygulandığı ülkelerde hangi gelir unsurları üzerinden vergi alınacağı vergi kanunlarında tek tek sayılmaktadır. Yapılan bir ekonomik faaliyet sonucunda gelir elde edilmesi durumunda bu gelir, vergi kanunlarında sayılan gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi halinde vergilendirilmekte aksi halde vergi dışında kalmaktadır. Vergi kanunlarında sayılan gelir unsurları ise dijital ekonomik faaliyetler değil, geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak tasarlanmıştır. Bu nedenle de yeni dijital ekonomik faaliyetleri, geleneksel ekonomik faaliyetler dikkate alınarak oluşturulan gelir unsurları içerisinde sınıflandırmada sorunlar yaşanmaktadır.

Şekil 9’da katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisine yönelik yukarıda açıklanan değerlendirmelerine etki eden faktörler ve faktörler arasındaki ilişkileri gösteren harita yer almaktadır.



Şekil 9. Dijitalleşme Sürecinin Verginin Konusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 9’da katılımcıların vergi konusunda değişim temasına yönelik beklentileri değerlendirildiğinde ülkelerin vergi konusundaki değişimlere uyum sağlayacak şekilde vergi kanunlarını düzenlerken mükellefteki, vergiyi doğuran olaydaki ve vergi matrahındaki değişimleri de dikkate almaları gerektiği belirtilmektedir. Aynı zamanda katılımcıların, vergi kanunlarının vergi konusundaki değişikliklere uyum sağlayacak şekilde düzenlenmesi ülkeler açısından bazı fırsatlar sunması yanında bu düzenlemeler yapılırken çeşitli sorunlar ve tehditlerle karşılaşılacağı beklentisine de sahip oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcılar, dijitalleşme sürecinde yeni dijital faaliyetlerin ve varlıkların ortaya çıktığını belirtmiş, ancak bu faaliyet ve varlıkların vergilendirilmesiyle ilgili bazı sorunlara dikkat çekmişlerdir. Bu sorunlar arasında tespit ve denetim zorlukları, geleneksel vergi kurallarının bu tür faaliyetleri kapsamakta yetersiz kalması, kaynak teorisinin uygulanması ve dijital faaliyetler ile varlıkların yasal altyapısının eksikliği yer almaktadır.

Şekil 9 incelendiğinde yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ile geleneksel vergi kurallarının bu faaliyetleri kavrıyamadığı, kaynak teorisinin benimsenmesi, dijital faaliyet ve varlıkların yasal alt yapılarının bulunmaması arasında güçlü bir ilişki bulunurken tespit ve denetim zorluğu ve uluslararası mevzuatta düzenleme yapma gerekliliği ile

aralarında daha zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi dijitalleşme süreciyle birlikte, mevcut vergi kanunlarında tanımlanmayan birçok kavramın ve faaliyetin ortaya çıkmış olmasıdır. Bu kavram ve faaliyetlerin vergilendirilebilmesi için öncelikle yasal tanım ve altyapılarının oluşturulması gerekmektedir. Bu yasal tanım ve altyapılar oluşturulduktan sonra ilgili faaliyet ve varlıkların mevcut vergi kanunlarına göre vergilendirilip vergilendirilemeyeceği değerlendirilmekte; eğer vergilendiriliyorsa, hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirileceği belirlenmektedir. Katılımcılar, bu sorunların çözülmesi ve yeni dijital varlıklar ile faaliyetlerin vergi kapsamına alınması durumunda ülkelerin vergi gelirlerini artırma fırsatına sahip olacağını; aksi halde önemli miktarda vergi kayıp ve kaçağıyla karşılaşılabilceğini öngörmektedir.

Şekil 9'a göre geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması alt teması incelendiğinde katılımcılar tarafından dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetlerle ilgili açıklamalarda bulunurken bu faaliyetlere ilişkin vergi kanunları güncellenirken kaynak teorisinin benimsenmesi, geleneksel vergi kurallarının dijital faaliyetleri kavrayamaması ve tespit ve denetim zorluğu sorunlarıyla karşılaşılabilceğine ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Şekil 9 incelendiğinde bu sorunlarla geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması arasında eşit düzeyde bir ilişki kurulduğu görülmektedir. Bununla birlikte katılımcılar geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması ilgili açıklamalarda bulunurken ülkeler veya vergi idareleri açısından birtakım fırsatların da ortaya çıktığından bahsetmişlerdir. Bu fırsatlarla ilgili olarak katılımcılar, teknolojinin gelişmesiyle birlikte vergi idarelerinin dijital ortamdaki verilere erişim imkanlarının arttığı, bu verileri risk analizlerinde kullanarak dijital ortama taşınan faaliyetlerin tespit ve denetimini kolaylaştırdığı böylece ülkelere vergi gelirlerini artırabilme fırsatı sunduğunu ifade etmişlerdir.

Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisinin Analizi

Vergi matrahı, mükelleflerin çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunmaları sonucu bu ekonomik faaliyetlerden elde ettikleri değerlerin veya bu faaliyetlere ilişkin çeşitli ölçülerin verginin hesaplanmasına esas teşkil etmesini ifade etmektedir. Bu kapsamda dijitalleşme süreciyle birlikte mükellef ve vergi konusunu teşkil eden faaliyetlerde değişikliklerin

meydana gelmesi, bu değişimler doğrultusunda dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkilerinin de incelenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda görüşme sırasında katılımcılara, dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu soruyla elde edilmek istenen amaçlardan biri, mükellef ve vergi konusundaki değişimlere bağlı olarak ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının artıp artmadığının belirlenmesidir. Diğer bir amaç, dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan varlıkların vergilendirilmesinde vergi matrahı olarak bu varlıkların parasal değeri mi yoksa doğrudan bu varlıklara ait çeşitli ölçülerin mi esas alınacağını ortaya konulmasıdır. Başka bir amaç ise vergi matrahını belirleme yöntemleri açısından safi gelir yönteminden bir sapma olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu amaçlar doğrultusunda katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine yönelik vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Vergi Matrahında Değişim	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	28
• Vergilendirme Usullerinde Değişiklik			•		•	•	•	•	•	•	17
• Matraha Esas Alınan Değer veya Ölçülerde Değişim	•										1
• Vergi Matrahının Genişlemesi	•	•	•	•	•		•	•	•	•	12
Σ TOPLAM	5	2	6	4	4	2	8	4	4	19	58

Tablo 11’e göre katılımcılar, vergi matrahında değişiklikler yaşandığını belirtmiş ve bu değişiklikleri vergilendirme usullerindeki değişiklikler, vergi matrahının genişlemesi ve matraha esas alınan değer veya ölçülerdeki değişimler olmak üzere üç temel faktörle ilişkilendirmiştir. Vergilendirme usullerindeki değişikliklerle katılımcılar, mükelleflerin vergilendirilmesinde safi kazanç usulünden götürü usule, beyan esasından ise işlem vergileri veya stopaj yöntemine doğru bir geçiş olup olmadığını değerlendirmiştir. Vergi matrahının genişlemesini katılımcılar, dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınmasıyla ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının artması olarak yorumlamıştır. Matraha esas alınan değer veya ölçülerdeki değişimler ise katılımcılar tarafından dijital varlıkların reel değeri yerine bu varlıkların dijital ölçülerinin doğrudan matraha esas alınıp alınamayacağı şeklinde ele alınmıştır.

Tablo 11 incelendiğinde katılımcıların sırasıyla vergilendirme usulünde değişiklik ve vergi matrahının genişlemesi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Nitekim vergilendirme usulünde değişiklik 15 kez kodlanırken vergi matrahının genişlemesi 11 kez kodlanmıştır. Bununla birlikte sadece bir katılımcı tarafından matraha esas alınan değer veya ölçülerde değişim temasından bahsedildiği diğer katılımcılar tarafından bu temanın fazla önemsenmediği anlaşılmaktadır.

Katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi sorulduğunda safi kazançları tespit edilmeyen mükelleflerin vergilendirme usullerinde değişiklik meydana geldiğini ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Ama bir kazanç vergilemesinden oluşuyorsa esas itibari ile kazanç yani kâr üzerinden alınmalı. Yani hasılat üstünden alınmamalı. Bizim hasılat üzerinden aldığımız her şey dediğim gibi beyan esasına aykırı. Aslında bir işlem yapmış oluyoruz sonra bazı durumlarda düzeltilebiliyor ya da bazı durumlarda nihai vergileme oluyor. Ama beyan esasından uzaklaşmış oluyoruz. Şimdi dijitalleşmeyle beraber sınır aşan işlemlerle ilgili kârın nereden elde edildiği konsolide bir kâr elde ettiği Facebook’un belli. Facebook konsolide kazancını açıklıyor. Şu kadar kâr elde ettim diyor. Facebook’un kârı hangi ülkede elde edildi. İrlanda da mı çünkü orada 3000 kişi çalışıyor Amerika’da mı inovasyon orada yapıldı gayri maddi haklar orada ya da araya bir devlet koydular gayri maddi hakları oraya verdiler oraya sattılar orada onu kullanıyorlar yoksa tüketicinin olduğu yerde mi ya da hepsi birden mi? Aslında hepsi birden. Ama hepsi birdense ortada bir tane kâr var. Bu nasıl paylaşılacak. Bu sorunun cevabı yok. Zaten yıllardır OECD bu sorunun cevabını arıyor. Bir model üzerinde anlaşıldı ama bu anlaşmaya ilişkin ülkeler henüz somut düzenlemeleri tam olarak yapmadı. Bununla birlikte de ülkeler ne yaptı bu süreçte madem bir uluslararası anlaşma ortaya çıkmıyor o zaman biz DHV alalım. Bu dijital ekonomi yoğun çalışan şirketler üzerinden. Buda nasıl bir vergi hasılatı üzerinden alınan bir vergi. Neden hasılat üzerinden alınan bir vergi. Çünkü kârı tespit edemiyorsun. Ama hasılatı tespit edebiliyorsun” (K10, Konum 16).

Katılımcı, dijital ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin safi kazançlarının tespitindeki zorluklar nedeniyle ülkelerin vergi matrahı olarak safi kazanç yerine brüt kazancı dikkate almaya başladığını vurgulamaktadır. Bu tür bir vergilendirme rejiminin vergi idarelerinin brüt kazancı daha kolay ve daha düşük maliyetlerle tespit etmesi, takip etmesi, denetlemesi ile yatırımlar üzerinde de tarafsız bir etki yaratması gibi nedenlerle tercih edildiği ifade edilmektedir. Ancak böyle bir vergilendirme rejiminin mükelleflerin gerçek kazançlarını dikkate almadığı ve kişiselleştirilemediği için beyan usulüne ve vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu belirtilmektedir. Katılımcılar vergilendirme usullerinde değişiklikleri açıklarken “hasılat üzerinden alınmamalı” ve “beyan esasına aykırı” ifadelerini sıklıkla vurgulamışlardır.

Dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi kapsamında ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının arttığını ifade eden bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Pandemi öncesini düşünün bu kadar elektronik ortamda mal ve hizmet sipariş edilmiyordu. Ya da program almak istediğinizde gidip bunu satan yerden alıyordunuz. Ama şimdi internetten alabiliyorsunuz ve birçok iz bırakıyorsunuz. Bankada iz bırakıyorsunuz, size gelen maillerde iz bırakıyorsunuz nereden ne alındığı görülmüyor gibi. Bırakın dijital ürünleri, dijital içerik dışındakileri de kastediyorum. Fiziki mal alımı ciddi anlamda kayda girmiş oldu. Ben dolaylı vergilerde halen son yıllarda ciddi artış olduğunu görüyorum. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına baktığımızda en son bütçe gerçekleştirmelerine baktığımda dolaylı vergilerin payı %70’ler civarındaydı. Bunda da en büyük payı KDV’den geliyordu. KDV tarafına ciddi katkısı olduğunu düşünüyorum. Çünkü platformda mal satan fatura kesmek zorunda o KDV’yi beyan etmek zorunda. Sahte fatura kullanıyor mudur o ayrı tabi tartışılabilir onu idarenin takip etmesi lazım. Ama beyan edilen matrahlar artıyor mu diye baktığınızda artıyor diye düşünüyorum o kanaattem” (K2, Konum 16).

Covid-19 pandemisiyle birlikte dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin arttığını ifade eden katılımcı, dijital ekonomik faaliyetlerin genişlemesiyle de ülkelerin potansiyel vergi matrahlarını olumlu etkilediğini vurgulamaktadır. Bu doğrultuda dijital ortamda yapılan işlemlerin kontrol ve tespit kolaylığı sayesinde kayıt dışında gerçekleşen fiziki mal ticaretinin kayıt altına alındığı belirtilmektedir. Aynı zamanda vergi idarelerinin dijital ortamdaki verilere ve ödemelere ilişkin bilgilere sahip olmasıyla özellikle KDV tahsilatı açısından dijitalleşme sürecinin önemli katkı sağladığı da ifade edilmektedir.

Dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi kapsamında matraha esas alınan değer veya ölçülerde değişim olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Farklı matrahlar yani biz şu anda advolerem veya spesifik matrahlar diyoruz ama advolorem değerler olarak bildiğimiz sadece nakit paralar değil. Bunların şekil değiştirilmiş hali olarak kripto varlık ve diğerlerine ilişkin yeni değerler ortaya çıkıyor. Kripto varlıkların sanal dünyadaki o varlıkların realize edilmesi yani geleneksel bir değere dönüşmesi halinde o değer artış mı oldu yoksa kazanç mı oldu ne kadar getiri sağlayıp sağlamadığını dikkate alarak vergilendirme anlayışımız söz konusu. Ama daha ileriki bir aşamada belki de doğrudan doğruya bu kripto varlıklardaki hareketlerin veya kripto varlık ortamında sağlanan getirilerin de vergilendirilmesine yönelik bir adım atılır diye tahmin ediyorum” (K1, Konum 16).

Burada katılımcı, dijitalleşme süreciyle birlikte yeni birtakım ölçülerin vergi matrahına esas alındığını ifade etmemekle birlikte geleceğe yönelik bir öngöründe bulunmaktadır. Bu öngörüsünü kripto varlıklarla ilişkilendirmektedir. Kripto varlık

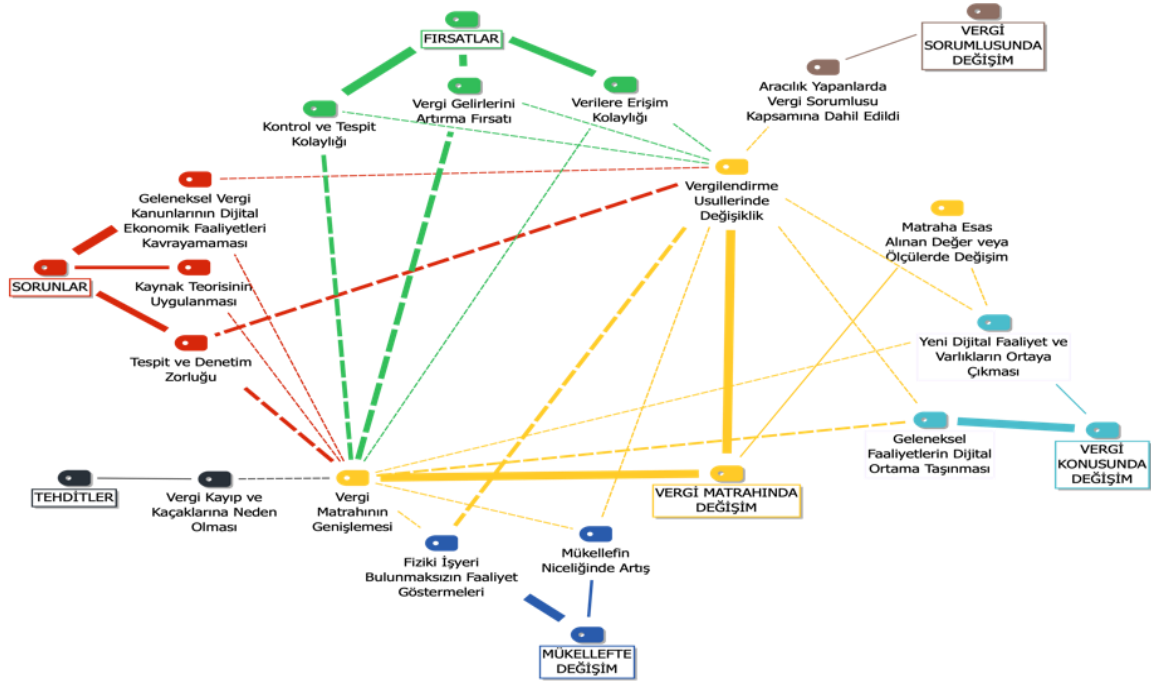
ekosisteminin gelişmesine bağlı olarak kripto varlıkların vergilendirilmesinde kripto varlıkların reel değeri yerine doğrudan kripto varlık miktarındaki artışların dikkate alınarak vergilendirilebileceğini ifade etmektedir.

Katılımcılara görüşmeler esnasında dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi sorulduktan sonra bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulduğunda ise dijital ekonomik faaliyetlerin ve bu faaliyetlerde bulunan mükelleflerin tespit edilmesi halinde olumlu, aksi halde olumsuz olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Genişleyen kısmında matrahın ya da faaliyetlerin tespit edildiği noktada matrah için olumlu diğer yandan bir o kadar da tespit edemediği ya da tespit edilmesi çok zor olan teknolojiyle birlikte tespit edilmesi çok zor olan bir kısım var. Buda aslında genişleyen tüm matrahın veya genişleyen tüm vergi tabanının kolay bir şekilde tespitini zorlaştırıyor. Tüm genişleyen matrahın tamamından da vergisini alamıyor. Bu ise zorlaşan ya da matrahı azaltan kısım. Örneğin potansiyel matrah iki kat artmış olsun bu faaliyetlerin yüzde ellisini vergilendirip yüzde ellisini vergilendiremiyor. Bu da olumsuz kısmı” (K4, Konum 13).

Katılımcı, buradaki ifadesinde dijitalleşme süreciyle ekonomik faaliyetlerin boyutunun artış göstermesine bağlı olarak ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının da artacağını vurgulamaktadır. Bununla birlikte dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin tespit ve denetiminde yaşanan zorluklar, potansiyel vergi matrahının tamamının vergilendirilmesine engel olmaktadır.

Şekil 10’da katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisine yönelik yukarıda açıklanan değerlendirmelerine etki eden faktörler ve faktörler arasındaki ilişkileri gösteren harita yer almaktadır.



Şekil 10. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Matrahına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 10’da görüldüğü üzere katılımcılar, vergi matrahında değişim temasına yönelik açıklamalarda bulunurken aynı zamanda mükellefte değişim, vergi konusunda değişim, vergi sorumlusunda değişim, sorunlar, fırsatlar ve tehditler temasına ilişkin yorumlarda da bulunmuşlardır. Katılımcılar, vergi matrahının genişlemesi temasını yönelik açıklamalarda bulunurken geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması, fiziki işyeri olmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellefin niceliğindeki artış temalarından da bahsetmişlerdir. Burada vergi matrahının genişlemesi ile geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun nedeni, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla daha önce kayıt dışı olarak yürütülen faaliyetlerin kayıt altına alınması ve dijital ortamdaki faaliyetlerin kontrol ve tespit olanaklarının artması sayesinde potansiyel vergi matrahındaki artış beklentisi gösterilebilir. Katılımcılar, vergi matrahının genişlemesinden bahsederken genişleyen matrahın tespit ve denetim zorlukları, kaynak teorisinin uygulanması ve geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamamasına yönelik cevaplarda vermişlerdir. Burada en güçlü ilişki vergi matrahının genişlemesi ile tespit ve denetim zorluğu arasında kurulmaktadır. Nitekim dijital ekonomik faaliyetler veya bu faaliyette bulunan mükellefler ile elde edilen kazançlar tespit ve denetime tabi tutulmadan potansiyel vergi matrahının tümünün

vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu doğrultuda katılımcılar, verilere erişim ve çeşitli teknolojiler aracılığıyla dijital ortamdaki bazı faaliyetlerin kontrol ve tespitinin kolaylaştığı ve bu durumun potansiyel vergi matrahını vergilendirme imkânı tanıyarak ülkelere vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğuna yönelik yorumlarda bulunmuşlardır.

Katılımcılar vergilendirme usullerinde değişiklik temasına ilişkin açıklamalarda bulunurken aynı zamanda geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması, fiziki işyeri olmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellefin niceliğindeki artış temalarına ilişkin yorumlarda da bulunmuşlardır. Şekil 10 incelendiğinde vergilendirme usullerindeki değişiklik temasıyla en güçlü ilişki, fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri arasında kurulmaktadır. Bunun nedeni fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet gösteren mükelleflerin safi kazançları tespit edilemediği için bu mükelleflerin vergilendirme usullerinde değişiklik yapılmasıyla ilişkilendirilmiştir. Nitekim katılımcılar vergilendirme usullerinde değişiklik hakkında konuşurken aynı zamanda mükelleflerin safi kazançlarının tespit ve denetim zorlukları ve geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kavrayamamasına yönelik yorumlarda bulunmuşlardır. Burada vergilendirme usullerinde değişiklik ile tespit ve denetim zorlukları arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Ayrıca katılımcılar, vergilendirme usullerinde değişiklik temasına yönelik açıklamalarda bulunurken safi kazançlarının tespit edilmesinde sorunlar yaşanan mükellefler hakkında çeşitli verilere erişim yoluyla bu mükelleflerin brüt kazançlarını tespit edilebildiği ve böylece mükellefleri brüt kazançları üzerinden vergilendirerek ülkelere vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğuna yönelik yorumlarda bulunmuşlardır.

Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisinin Analizi

Görüşmeler sırasında katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu soruyla dijitalleşme sürecinde yeni sorumluluk türlerinin ortaya çıkıp çıkmadığının ve vergi sorumlularına yüklenen ödevlerde bir değişiklik olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine yönelik vermiş oldukları cevapların yoğunluk dağılımlarına Tablo 12’de yer verilmektedir.

Tablo 12. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
✓ Vergi Sorumlusunda Değişim	●	●	●	●	●	●	●		●	●	21
✓ Aracılık Yapanlarda Vergi Sorumlusu Kapsamına Dahil Edildi	●	●	●	●			●			●	14
Dijital Platformlar	●	●	●	●		●				●	10
✓ Vergi Sorumluluğunun Kapsamı Genişledi	●	●	●		●	●	●		●	●	11
Bilgi Verme Sorumluluğu			●				●		●	●	4
Σ TOPLAM	11	6	9	6	2	5	7	0	5	9	60

Tablo 12’ye göre dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusu üzerindeki etkisi sorulduğunda katılımcılar, işlemlere aracılık yapanların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi ve vergi sorumlularına verilen ödevlerin kapsamının genişlemesi olmak üzere iki temel değişime vurgu yapmıştır. Aracılık yapanların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesiyle katılımcılar tarafından bir işlemin taraflarını bir araya getiren ve bir işlemin yapılmasını kolaylaştırarak değer üretilmesini sağlayan araçlara atıfta bulunmuştur. Bu aracılık faaliyetleri genellikle dijital platformlarla ilişkilendirilmiştir. Vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesi ise katılımcılar tarafından vergi sorumlularına yüklenen ek ödevlerin artışıyla açıklanmıştır; bu artış genellikle bilgi verme yükümlülükleri çerçevesinde ele alınmıştır.

Tablo 12 incelendiğinde katılımcıların aracılık yapanların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesine ile vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesine neredeyse eşit bir şekilde yoğunlaştıkları görülmektedir. Aracılık yapanların vergi sorumlusu kapsamına dahil edilmesi kodu alt kodla birlikte 13 kez kodlanırken, vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesi kodu alt kodla birlikte toplam 15 kez kodlanmıştır.

Katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisi sorulduğunda aracılık yapanların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi ve vergi sorumluluğunun kapsamının genişlediği ifade eden bir katılımcı bu görüşünü şu şekilde açıklamaktadır:

“Dijitalleşme ile ödemeler de dijitalleştiği için ödemeyi yapandan ziyade ödemeye aracılık edene de artık vergi sorumluluğu getirebiliyoruz. Ödemeye aracılık edenler yoluyla ödemeleri dijital ortamda takip edilebilir. Devlet vergiyi en kolay nasıl tahsil edebileceğine bakar. Bunun tahsilatını daha kolay birisine yükleyebiliyorsa bunu yapar dijitalleşmeyle bazı alanlarda bunun kolaylaşmasını sağladı. Bunun haricinde vergi sorumlularına yeni birtakım

görevler yükledi. Takip anlamında işte bildirim bilgi verme yükümlülüğü anlamında yükledi. Mesela şimdi ticaret platformları kendi üzerinden satış yapan satıcıların ne kadar satış yaptıklarını ilişkin bilgileri hem ticaret Bakanlığı'na hem de maliye Bakanlığı'na bildiriyorlar. Maliye bakanlığı da bu bilgileri kullanarak daha sonra bu satıcılar nezdinde incelemeler yapıyor. Risk analizi yapıyor vergi incelemesi yapıyor bu nasıl mümkün oldu dijitalleşmeyle birlikte mümkün oldu. Dijitalleşme olmasaydı mesela o veri şimdi dijital ortamda oluşuyor dijital ortamda yapılan her işlem bir veri. Ve bu veriyi nasıl kullanmak isterseniz o şekilde kullanabiliyorsunuz” (K10, Konum 13).

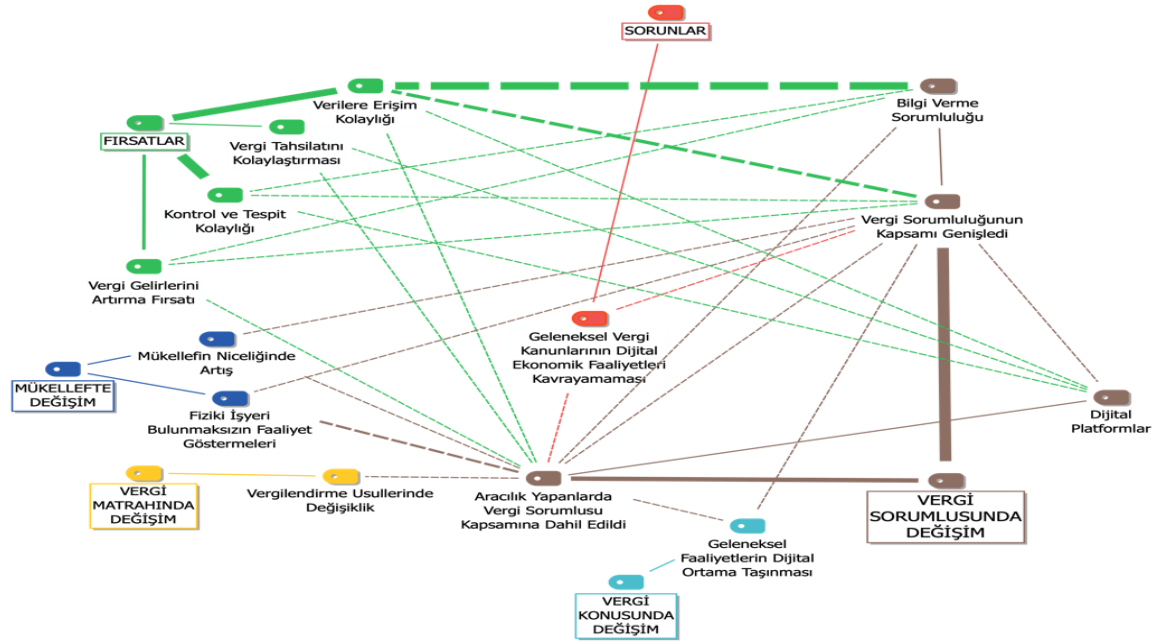
Katılımcı, mükelleflerin ve ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesinde çeşitli zorluklar yaşayan vergi idarelerinin vergi tahsilatını kolaylaştırmak, mükellefleri ve ekonomik faaliyetleri kolay bir şekilde tespit edebilmek için aracılık faaliyetinde bulunanları vergi sorumlusu olarak kabul ettiğini vurgulamaktadır. Özellikle bu kişilere bilgi verme sorumluluğu yüklenmesi, vergi idareleri tarafından mükellefler ve ekonomik faaliyetler hakkında çeşitli veriler elde edilmesine olanak tanımaktadır. Elde edilen bu verilerin analiz edilerek mükellef ve ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesinde kullanıldığı ifade edilmektedir. Bilgi verme yükümlülüğü, dijitalleşme süreci öncesinde de vergi sorumlularına tanınan bir ödev olmasına rağmen veri analiz yöntemlerinin gelişmesi ve verilerin artan önemiyle birlikte mükelleflerin ve ekonomik faaliyetlerin tespiti ve denetiminde kritik bir rol oynamaya başlamıştır. Dijitalleşmeyle beraber ekonomik faaliyetlerin dijital ortama kayması ve dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin toplam ekonomi içerisindeki payının büyümesi, dijital platformları vergi sorumlusu olarak ön plana çıkarmaktadır. Bu bağlamda dijital platformlara bilgi verme ve vergi tahsilatı yapma sorumluluğu verilmektedir. Bu durumu katılımcılardan biri şu şekilde dile getirmektedir:

“Vergi sorumlusu kavramına gelir idareleri biraz daha yüklenebiliyor bunu gördük. Mükellefi tespit edemediği noktada vergi sorumlusu kavramın içini doldurmak veya buraya daha fazla ödev yüklemek gibi mesela platformlara vergi topla sen benim adıma sana yükle bu ödevi dediğini gördük. Airbnb ye bunu yaptık mesela sen biliyorsun kimlerin ne işlem yaptığını sen al kes onlardan %1 veya %2 sonra gel bana yatır dediğini gördük. Dijitalleşme de mükellefin tespit edilmediği noktada bu büyük işletmelere şirketlere vergi sorumlusu sıfatıyla birtakım yükümlülükler getirebilir” (K6, Konum 15).

Dijitalleşme süreciyle birlikte vergi idarelerinin ekonomik faaliyetlerin ve bu faaliyetlerde bulunan mükelleflerin tespit edilmesinde çeşitli zorluklarla karşılaştığını ifade eden katılımcı, bu zorlukların çözümü için dijital platformlara vergi sorumlusu görevinin yüklediğini vurgulamaktadır. Dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde vergi idareleri, işlemin tarafları, işlemin miktarı veya ürün bilgisi gibi çeşitli verilere erişim

sağlamakta zorluk yaşamaktadır. Bu zorluk özellikle işlemin yabancı bir platform aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde daha da artmaktadır. Bununla birlikte dijital platformlar, platformda yapılan her bir işlemi kayıt altına aldığı için yapılan tüm işlemler hakkında detaylı bilgiye sahip olmaktadır. Nitekim dijital platformlar yapıları gereği veriler üzerinden değer üretmekte ve kendi platformlarında gerçekleşen veriler dışında da çeşitli verilere erişim sağlayabilmektedir. Ayrıca vergi idareleri, platformda yapılan işlemler hakkında bilgi sahibi olsalar bile her işlemi takip etme ve denetleme konusunda yetersiz kalabilmektedirler. Dolayısıyla da katılımcı, dijital platformlara, platformda gerçekleşen işlemler hakkında veri sağlama ve tahsilat yapma sorumluluğu yüklendiğini belirtmektedir.

Katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisine yönelik yukarıda açıklanan değerlendirmelerine etki eden faktörler ve faktörler arasındaki ilişkileri gösteren harita Şekil 11’de yer almaktadır.



Şekil 11. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Sorumlusuna Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 11’de görüldüğü üzere katılımcılar vergi sorumlusunda değişim temasını yönelik yorumlarda bulunurken aynı zamanda mükellefte, vergi matrahında ve vergi konusunda değişim ile fırsatlar ve sorunlar temalarına yönelik yorumlarda da

bulunmuşlardır. Şekil 11 incelendiğinde katılımcıların vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesinden bahsederken geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellef sayısındaki artış alt temalarına ilişkin açıklamalarda bulunduğu görülmektedir. Katılımcıların aracılık yapanların vergi sorumlusu kapsamına alınmasını bahsederken aynı zamanda mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellef sayısındaki artış ile mükelleflerin vergilendirme usullerinde değişiklik konularına yönelik de yorumlarda bulunduğu anlaşılmaktadır. Burada mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile aracılık yapanların vergi sorumlusu kapsamına alınması arasında daha güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun nedeni olarak fiziki olarak bir yerde faaliyet bulunmayan mükelleflerin sınır ötesindeki müşterilere ya da kullanıcılara erişim sağlayabilmek için aracılık faaliyetlerinde bulunan dijital platformları kullanması gösterilebilmektedir.

Şekil 11 incelendiğinde vergi sorumluluğuna ilişkin özellikle bilgi verme sorumluluğunun kapsamının genişletilmesine ilişkin açıklamalarda bulunan katılımcılar aynı zamanda dijitalleşme süreciyle birlikte vergi idarelerinin verilere erişim kolaylığı, kontrol ve tespit kolaylığı ve vergi gelirlerini artırma fırsatına sahip olduklarından bahsettikleri görülmektedir. Burada verilere erişim kolaylığı ve vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesi arasında oldukça güçlü bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Yine aracılardan özellikle dijital platformların vergi sorumlusu olarak kabul edilmesine yönelik açıklamalarda bulunan katılımcılar, dijitalleşme süreciyle birlikte vergi idarelerinin dijital platformlar aracılığıyla verilere erişim fırsatı, kontrol ve tespit kolaylığı, vergi tahsilatının kolaylaşması ve vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğuna yönelik açıklamalarda bulunmuştur. Bununla birlikte geleneksel vergi kurallarında aracılardan sorumluluğuna yönelik düzenlemelerin bulunmamasından da bir sorun olarak bahsedilmiştir.

Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisinin Analizi

Katılımcılara görüşmeler sırasında dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisi olup olmadığı ve etkisi varsa bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine yönelik vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 13'te gösterilmektedir.

Tablo 13. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Vergi Oranında Değişim	●	●	●	●		●	●		●	●	15
▼ Dibe Doğru Yarış yerine Belli Bir Çekim Noktasına Doğru Vergi Oranlarının Artması	●	●		●		●	●		●	●	9
● Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelenin Etkisi	●	●					●		●		4
● Vergi Gelirlerine İhtiyaçtaki Artış			●	●						●	5
▼ Dijitalleşmenin Etkisi Var	●					●	●		●	●	5
● Dolaylı						●	●				2
● Doğrudan	●								●	●	3
● Dijitalleşmenin Etkisi Yok		●	●	●							3
Σ TOPLAM	7	4	6	6	0	4	5	0	7	7	46

Tablo 13'e göre dijitalleşme sürecinin vergi oranlarına etkisini değerlendiren katılımcılar, ülkeler arasında vergi rekabetinin etkisiyle azalma eğilimi gösteren efektif vergi oranlarının belirli bir çekim seviyesine kadar artabileceği beklentisine sahiptir. Ancak katılımcılar arasında bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı katılımcılar, dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranlarındaki artış üzerinde bir etkisi olmadığını belirtmiş ve bu değişimin daha çok ülkelerin artan vergi gelirine duyduğu ihtiyaç ve vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele çabalarıyla bağlantılı olduğunu ifade etmiştir. Diğer katılımcılar ise dijitalleşmenin bu oranlar üzerinde etkili olduğunu düşünmektedir. Bu gruptan bazıları, dijitalleşmenin etkisinin doğrudan olduğunu ifade ederken, diğerleri efektif vergi oranındaki artışın tek nedeninin dijitalleşme süreci olmadığını vurgulamıştır.

Tablo 13 incelendiğinde vergi oranlarındaki değişime yönelik katılımcılar tarafından en fazla efektif vergi oranının artacağına ilişkin açıklamalarda bulunulduğu görülmektedir. Nitekim dibe doğru yarış yerine belli bir çekim noktası doğru vergi oranlarının artması kodu 8 kez kodlanmıştır. Efektif vergi oranlarının artmasında dijitalleşme sürecinin etkili olup olmadığı konusunda katılımcılar daha çok etkisi olduğuna yönelik yorumlar yapmışlardır. Tablo 13'te görüldüğü üzere dijitalleşmenin etkisi var 5 kez kodlanırken dijitalleşmenin etkisi yok 3 kez kodlanmıştır. Bununla birlikte dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranları üzerinde etkili olduğunu ifade eden katılımcıların yorumlarında bu etkinin dolaylı etkisinden ziyade doğrudan etkisi ön plana çıkarılmıştır. Nitekim Tablo 13'te dijitalleşmenin doğrudan etkisi var 3 kez dolaylı etkisi var 2 kez kodlanmıştır. Dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranları üzerinde etkisi olmadığına ilişkin yorumlarda bulunan katılımcılar tarafından efektif vergi oranlarındaki artış üzerinde ülkelerin vergi gelirlerine duyduğu ihtiyaçtaki artış ve

vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin etkisine eşit düzeyde yoğunlaşmıştır. Tablo 13'te görüldüğü üzere vergi gelirlerine duyulan ihtiyaçtaki artış ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin etkisi kodları 4'er kez kodlanmıştır.

Dijitalleşme sürecinin vergi oranlarına etkisi incelendiğinde dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranlarını artırılmasında doğrudan bir etkisi olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Vergi oranı açısından eskiden klasik olarak hep şunu söylüyorduk. Her devlet kendi toprakları üzerinde kimden ne kadar vergi alacağını kararını kendisi veriyordu. Klasik vergilendirme yetkisi her devlete özgü ve mutlak bir yetkidir diyorduk. Ama belirttiğim gibi dijital dünyanın öyle bir sınırı yok, fiziki veya toprak sınırı yok. Buna paralel şekilde dijitalleşmeyle sermayenin çok farklı şekillere Bitcoin'e, NFT'lere ve benzerlerine bürünmesi, sermayenin anlık olarak dünyanın bir ucundan diğer bir ucuna aktarılabilme imkânı elde etmiş oluyor. Bu sınırsız hareketlilik insanları veya bu değerlere sahip olan kişileri en az vergi ya da hiç vergi ödemeyecekleri bir şekle bürünmesine de yol açabilir. Bu da devletleri ister istemez bir yerden başka bir yere değerlerin aktarılmasının önüne geçmek üzere ortak bir paydada buluşmalarını sağlayacak. Nitekim günümüzde Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması bunun belki de ilk belirtileridir. Dünya'da %15 gibi bir vergi öngörelim. Bu oranın altında kalan ülkelerden diğer ülkeler ilave vergi alsın. Bu oranın üstünde kalanlarda zaten o ülkelerde bir kaçış meydana geleceği için bu ülkeler oranlarını aşağı indirirler. Böylece eskiden “dibe doğru yarış” diyorduk en düşük vergi oranı uygulamaya yönelik bir rekabet içine giriyorlardı ülkeler şimdi ortak bir noktada buluşmaya doğru %15 oranına yaklaşma gibi bir çekim noktası olacak. İşte bu dijitalleşmenin getirmiş olduğu sonuçlardan bir tanesi” (K1, Konum 15).

Katılımcı, dijitalleşme süreciyle birlikte sermayenin dijital şekillere bürünerek zaman ve mekân kısıtlaması olmaksızın hareket edebildiğini ve bu durum sermayenin hiç vergi ödemeyeceği ya da minimum vergi ödeyeceği şekilde konumlanmasına yol açabileceğini ifade etmektedir. Bu durumun ülkeler açısından ciddi vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabileceğini vurgulamaktadır. Katılımcıya göre ülkelerin yabancı sermayeyi çekebilmek için vergi oranlarını düşürmesi, özellikle geleneksel ekonomik faaliyetlere kıyasla çok daha büyük boyutlarda vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabileceği ve bu süreçten tüm ülkelerin zararlı çıkabileceği ifade edilmiştir. Bunun yerine ülkelerin efektif vergi oranlarını düşürmek yerine belirli bir efektif vergi oranında uzlaşarak bu orana yaklaşmaya çalıştıkları belirtilmektedir. Dolayısıyla katılımcı tarafından ülkelerin yabancı sermayeye çekebilmek için vergi oranları düşürmesi durumunda geleneksel ekonomik faaliyetlere oranla çok daha büyük bir boyutta vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşı karşıya kalacağı ve tüm ülkelerin bu durumdan zararlı çıkacağı belirtilmektedir. Bu nedenle ülkelerin efektif vergi oranlarını düşürmek yerine belli bir efektif vergi oranı üzerinde anlaşarak efektif vergi oranlarını bu

noktaya doğru yaklaştırdıkları ifade edilmektedir. Böylece vergi rekabetinin tüm ülkeleri zarara uğratan bir sonuç yaratması yerine ülkelerin ortak bir noktada bulunduğu bir yapı oluşturulduğu vurgulanmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin vergi oranı üzerinde etkisi olmadığını ülkelerin vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelesinin sonucu olarak efektif vergi oranlarının arttığını ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle dile getirmektedir:

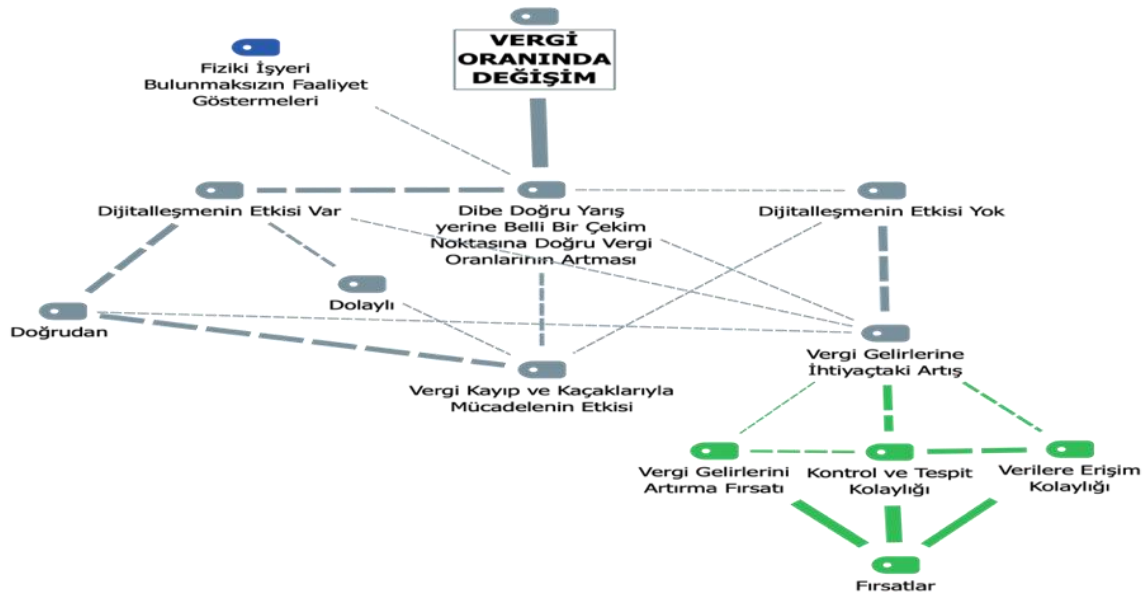
“Dijitalleşme sürecinin vergi oranı üzerinde bir etkisi olduğunu düşünmüyorum. Tam tersi vergi kayıp ve kaçaklarıyla yapılan mücadele sonucu Sütun 2’nin gelmesinin vergi oranlarının birbirine yaklaştıracığını düşünüyorum. Çünkü Sütun 2 AB tarafından ciddi anlamda uygulanırsa önemli bir ekonomik büyüklük olan bir ülke grubu buna dahil olacak ve öyle olunca sıfıra doğru inen kurumlar vergisi rekabetini veya düşük oranlı vergi rekabetini %15’e doğru yukarı çekecek diye düşünüyorum” (K2, Konum 17).

Dijitalleşme sürecinin vergi oranı üzerinde etkisi olmadığını ya da dolaylı bir etkisi bulunduğunu ve ülkelerin vergi gelirlerine duyduğu ihtiyaçtaki artış nedeniyle efektif vergi oranlarını artırdığını düşünen bir başka katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Ben kendi tecrübemden yola çıkarak tabi farklı sektörler ve farklı ülkelerin önceliklerine göre değişmekle birlikte genel bir değerlendirme yaptığım zaman ben dijitalleşmeden dolayı değil de daha çok COVID ve benzeri krizlerin ülkelerin vergi oranlarında etkili olduğunu düşünüyorum. Son beş yıla baktığımda vergi oranlarının arttığını görüyorum. Eskiden çok ciddi bir vergi rekabeti vardı. Ülkeler diyor ki benim vergi alacağım mükellef benden kaçıyor. Ben bunu artık çok rahat yakalayabiliyorum. Ben bunun vergisini en az %15 oranında almak istiyorum ve sen kendi ülkende düşük vergi oranı yapma, yaparsan da ben %15’le arasındaki farkı alırım diyorlar. Ülkeler niye vergi oranlarını artırıyorlar daha fazla vergi gelirlerine ihtiyaçları var. Ama normalde ülkeler teknolojik dönüşüm olmasaydı bunu bu kadar rahat yapamazlardı. Asıl amaç teknolojiden dolayı ben vergilendirmeyi artırayım değil de benim şu anda daha yüksek vergi gelirlerini toplamaya ihtiyacım var. Kaynaklarım da var. Dijital dönüşüm ülkeleri yurtdışında ya da başka yerde ya da kendi ülkelerinde vergilendirilmeyen ya da vergilendirilemeyecek kişilere erişimlerini kolaylaştırdı” (K4, Konum 14).

Dijitalleşme sürecinin vergi oranı üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmadığını ifade eden katılımcı, ülkelerin efektif vergi oranlarının artırmasının sebebi olarak ülkelerin vergi gelirlerine duyduğu ihtiyaç olduğunu vurgulamaktadır. Aynı zamanda katılımcı, dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan teknolojilerin ülkelere, vergi oranlarını artırma yoluyla ihtiyaç duydukları vergi gelirlerini elde etme fırsatı sunduğunu belirtmektedir. Nitekim daha önce vergi oranlarının artırılması durumunda kolaylıkla başka bir ülkeye kaçan sermaye ya da vergilendirilemeyen bir faaliyet vergi idareleri tarafından dijital teknolojiler ve veriler

aracılığıyla kolaylıkla tespit edebilmektedir. Katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisine yönelik yaptıkları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler Şekil 12’de gösterilmektedir.



Şekil 12. Dijitalleşme Sürecinin Vergi Oranına Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 12’de dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisini değerlendiren katılımcılar, ülkeler arasında efektif vergi oranlarındaki dibe doğru yarışın azaldığı ve efektif vergi oranlarının belli bir çekim noktasına arttığına yönelik değerlendirmeler yapmışlardır. Aynı zamanda katılımcılar tarafından ülkelerin efektif vergi oranlarını artırmalarının nedeni olarak vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele edilmesi ve vergi gelirlerine ihtiyaçtaki artış gösterilmektedir. Şekil 12 incelediğinde efektif vergi oranlarındaki artış ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele edilmesi arasında güçlü bir ilişki bulunurken efektif vergi oranlarındaki artış ile vergi gelirlerine ihtiyaç arasında daha zayıf bir ilişki kurulmaktadır.

Katılımcılar arasında efektif vergi oranlarındaki artışın dijitalleşme sürecinin bir sonucu olup olmadığı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bazı katılımcılar, dijitalleşmenin efektif vergi oranlarını artırdığına inanırken, diğerleri bu artışların dijitalleşme süreciyle ilişkili olmadığını ifade etmektedir. Şekil 12’de görüldüğü üzere,

efektif vergi oranlarındaki artış ile dijitalleşme süreci arasında güçlü bir ilişki gözlemlenirken, dijitalleşmenin bu artış üzerinde etkisi olmadığına yönelik görüşler arasında daha zayıf bir ilişki bulunmaktadır. Dijitalleşmenin efektif vergi oranlarındaki artış üzerinde etkili olduğunu ifade eden katılımcılar, bu etkinin doğrudan ya da dolaylı olabileceğini belirtmektedir. Şekil incelendiğinde, dijitalleşmenin doğrudan etkisine ilişkin güçlü bir ilişki bulunurken, dolaylı etkisine ilişkin daha zayıf bir ilişki gözlemlenmektedir. Dijitalleşme sürecinin etkisi olduğunu savunan katılımcılar, bu süreçte vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin önem kazandığını bunda ise vergi gelirlerine duyulan ihtiyaçtaki artışın rolüne vurgu yapmışlardır. Son olarak, efektif vergi oranlarının artırılması ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele arasında güçlü bir ilişki gözlemlenirken, bu artış ile vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç arasındaki ilişki daha zayıf bir düzeyde kalmaktadır.

Dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranı üzerinde bir etkisi olmadığını dile getiren katılımcılar, efektif vergi oranlarındaki artışın sebebini vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele ve vergi gelirlerine ihtiyaçtaki artış olduğunu vurgulamaktadır. Şekil 12 incelendiğinde vergi gelirlerindeki artış ile efektif vergi oranı arasında güçlü bir ilişki kurulurken vergi kayıp ve kaçakları arasında daha zayıf bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte dijitalleşme sürecinin efektif vergi oranlarının artırılması üzerinde etkisi bulunmadığını ifade eden katılımcılar dijitalleşme sürecinin sağladığı verilere erişim ve bu verileri analiz etme kolaylığı sağlaması dijitalleşme süreci öncesi dönemde tespit edilemeyen mükelleflerin tespit ve kontrolünü kolaylaştırarak vergi gelirlerini artırma fırsatı sunduğu ifade etmektedir. Nitekim Şekil 12 incelendiğinde vergi gelirlerine ihtiyaçtaki artış ile sırasıyla tespit ve kontrol kolaylığı arasında en güçlü, verilere erişim kolaylığı arasında güçlü ve vergi gelirlerini artırma fırsatı arasında zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise katılımcıların öncelikle vergilendirilemeyen faaliyetlerin veya mükelleflerin tespiti üzerine odaklanmış olmaları ve bu mükellef veya faaliyetler tespit edildikten sonra vergi gelirlerinin artmasını beklenen bir sonuç olarak kabul etmeleridir.

Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisinin Analizi

Vergiyi doğuran olay, vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için mükellefin vergi konusu ile kanunun aradığı ve öngördüğü anlamda bir bağ içerisinde bulunmasını ifade

etmektedir. Mükellef ve vergi konusunda bir değişim olması durumunda mükellef ve vergi konusu arasındaki bu bağda da değişiklik meydana gelmektedir. Bu doğrultuda görüşmeler sırasında katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu soruyla dijitalleşme süreciyle birlikte yeni bir takım vergiyi doğuran olay şekillerinin ortaya çıkıp çıkmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdiklerine yönelik vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 14’te gösterilmektedir.

Tablo 14. Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
Vergiyi Doğuran Olayda Değişim	●			●	●	●	●	●	●	●	11
Yeni Vergiyi Doğuran Olay Şekillerinin Çıkması	●			●		●	●	●	●	●	10
Σ TOPLAM	2	0	0	2	1	4	2	4	4	2	21

Tablo 14’e göre dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi sorulduğunda katılımcılar, yeni vergiyi doğuran olay şekillerinin meydana geldiğini ifade etmekte bu durumu geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla mevcut vergiyi doğuran olay şekillerinin dijital görünüme dönüşmesi ve yeni dijital varlık ve faaliyetlerle birlikte geleceğe ilişkin yeni bir takım vergiyi doğuran olay şekillerinin ortaya çıkmasıyla ilişkilendirmektedirler. Bu doğrultuda katılımcılara dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirdikleri sorulduğunda katılımcılar vergiyi doğuran olaydaki değişiklikleri tüketim üzerinden alınan vergiler ve gelir üzerinden alınan vergiler üzerinden açıklamışlardır. Tüketim üzerinden alınan vergiler açısından açıklayan bir katılımcı dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisini şu sözlerle dile getirmektedir:

“Eskiden fiziki olarak faydalandığımız birtakım hizmetlerden artık internet üzerinden ya doğrudan kaynağından bilgisayarınıza indirerek ya da bilgisayarınıza indirmeden de faydalanabiliyorsunuz. Örneğin Netflix gibi Apple TV gibi sadece üye olarak bunlara erişim sağlayabilirsiniz. Yapay zekâ programları vardır, Turnitin vardır birtakım hizmetler sunarlar. Gelir idareleri elinden geldiğince vergiyi doğuran olay ne zaman meydana geliyor bunu tespit etmeye çalışıyor. Çünkü bambaşka bir paradigma ortaya çıktı. Eskiden teslimle birlikte vergiyi doğuran olay gerçekleşirdi. Örneğin CD’nin mülkiyeti taşınır olması sebebiyle zilyetliğinin devri ile alıcısına devir olurdu ve teslim gerçekleşirdi. Teslime biz borçlar hukuku yönüyle bakardık ticaret hukuku yönüyle teslimin gerçekleştiği kanaatine

varınca da KDV doğmuştur diyorduk. Bu yeni dijital ekonomik faaliyetlere ilişkin de gelir idaresi mümkün oldukça özelgelerle sirkülerlerle yön vermeye çalışıyor” (K9, Konum 19).

Dijitalleşme süreciyle birlikte geleneksel olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla bu hizmetlerden yararlanma şekillerinde değişiklik meydana geldiğini ifade eden katılımcı bu durumun vergiyi doğuran olayda değişikliğe neden olduğunu vurgulamaktadır. Nitekim geleneksel ekonomik faaliyetlerde malların teslim edilmesi veya hizmetlerden yararlanılmasıyla vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Ancak katılımcı, dijitalleşmeyle birlikte mal ve hizmetlerin dijital biçimlerinin ortaya çıkması, “teslimi” vergiyi doğuran olay olarak kabul eden bir yaklaşımdan “erişimi” vergiyi doğuran olay olarak kabul eden bir yaklaşıma doğru paradigma değişikliğinin gerçekleştiğini ifade etmektedir. Aynı zamanda bu paradigma değişikliği nedeniyle vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediği veya ne zaman meydana geldiğini tespit edilmesine yönelik zorluklarla karşılaştığı vurgulanmaktadır. Özellikle KDV açısından yapılan açıklamalarda “vergiyi doğuran olay gerçekleşti mi? Ne zaman gerçekleşti?” ibareleri diğer katılımcılar tarafından da ön plana çıkarılan ibareler olarak dikkat çekmektedir.

Dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi ve bu etkiyi nasıl değerlendirildiklerini gelir üzerinden alınan vergiler açısından açıklayan bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Vergiyi doğuran olay bağlamında da hem güçlükler var hem de artık biz vergilendirme sürecini vergiyi doğuran olay noktasına çekerek başlatıyoruz. Klasik bağlamda belirlenme açısı da değişiyor dijitalleşme de. Fiziksellikten kopmayla ile bir güçlükte başlıyor. Özellikle bu güçlük uluslararası vergilendirmeye alakalı bir güçlük. Çünkü sınırlar artık koptuğu için hangi ülkenin sınırında vergiyi doğuran olay oluştu o ülke mi vergilendirecek bu ülke mi vergilendirecek yani bir değer yaratır da mı bu yaratılan değer paylaşılması ilgili bir güçlüktür aslında. Vergi dediğimiz şey aslında pastadan pay alma meselesi olduğu için burada yaratılan değer olur bizim pastamız. Bu değerden hangi ülke ne kadar pay alacak bunun paylaşımını yapmaya çalışıyoruz. Ama sınırlar belirli olmadığı için çünkü fiziki bir durum söz konusu değil artık. Tamamen dijital bir yaklaşımdan bahsettiğimizde bunun paylaşımı artık önemli ölçüde zorluk yaratan bir durum. Sadece yerel vergi kanunlarının güncellenmesi değil uluslararası vergi kanunlarının güncellenmesi devreye giriyor. Her ne kadar küresel asgari kurumlar vergisi ile bu biraz bir noktaya çekmeye çalışıyorlarsa da bazı sorunlar hala açıkta kalabiliyor. Olay bazında bazı sorunları çözmeye yetmeyebiliyor küresel asgari kurumlar vergisi veya BEPS yetmeyebiliyor. Dolayısıyla elbette vergiyi doğuran olayla ilgili özellikle uluslararası vergilendirme de büyük problemler ortaya çıkıyor” (K6, Konum 14).

Dijitalleşme süreciyle birlikte fiziksel sınırların kalkması ve bu sayede mükelleflerin fiziki bir işyeri bulunmaksızın küresel faaliyetlerde bulunduklarını ifade eden katılımcı,

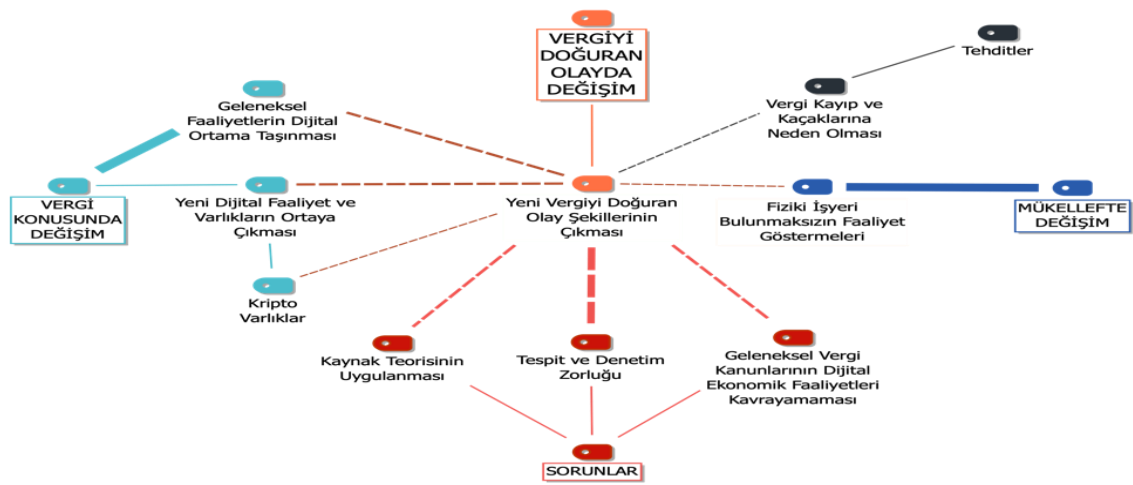
mükelleflerin aynı anda birden fazla ülkeden gelir elde edebildiğini vurgulamaktadır. Fiziksel sınırların kalkmasıyla birden fazla ülkeden yaratılan değere ilişkin vergiyi doğuran olayın hangi ülkede ne zaman ve kim tarafından yaratıldığının belirlenmesine ilişkin çeşitli sorunların bulunduğuna vurgu yapılmaktadır. Bununla birlikte birden fazla ülkede vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, elde edilen gelirlerin paylaşılması noktasında ülkeler arasında çeşitli sorunlarında ortaya çıkmasına neden olduğu belirtilmektedir. Nitekim katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olay üzerindeki etkisi gelir vergisi açısından açıklandığında vergiyi doğuran olaydaki değişimlerden ziyade bu değişimlerin neden olduğu zorluklardan bahsedilmektedir. Bununla birlikte dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi yeni dijital varlık ve faaliyetler üzerinden açıklayan başka bir katılımcı da şu sözleri dile getirmektedir.

“Biz şu anda gelikle, servetle veya tüketimle kişi arasındaki illiyet bağının kurulmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul ediyoruz. Dijital alanlardaki veya dijital ortamlardaki getirilerin realize edilmesi, yani kişinin somut mal varlığına intikali aşamasında da vergiyi doğuran olay meydana geldi diyoruz. Ancak getirilerin realize edilmemesi halinde bu dijital ortamdaki getirilerin nasıl yakalanacağı ve kim tarafından elde edildiği nasıl tespit edileceği doğru mükellef kim, kimden vergi alınacak. Çünkü hareket tespit edilse bile arka planda kime ait olduğunu tespit etmek çok zor. Yani somut kişi ile buradaki bir dijital varlık arasındaki illiyet bağının kurulmasında zorluk yaşanacak. Çünkü anlık olarak üretim faktörünün üretime katılmasını gözlemlemek ve ona göre sen gelir elde ettin demenin çok ötesinde dijitalleşmeyle birlikte potansiyel gelir elde etme şekilleri gelecektir. Âma bunun herhalde şöyle bir tahmini gidişat yolu var. Dijitalleşmeyle birlikte artık gelirin tanımlanması ve kavramlaştırılması noktasında kesinlikle radikal bir değişikliğe gitmek zorunda kalacak ülkeler. Örneğin kaynak teorisine göre geliri tanımlıyoruz veya ona göre vergilendiriyoruz. Artık kaynak teorisine göre hareket ederek kişilerden adaletli bir şekilde vergi alma imkânı sona erecek diye düşünüyorum. Öyleyse geriye şöyle bir seçenek kalacak devletler açısından dönem başında senin gelirin ne, dönem sonunda senin gelirin ne aradaki artış nereden geldiği önemli olmaksızın ister reel ister dijital ekonomide yaratılsın senin gelirinde bir artış meydana geldiyse bunun vergilendirilmesine gidilmesi lazım” (K1, Konum 17).

Katılımcı, yeni dijital faaliyet ve varlıklara ilişkin ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ortamlara dikkat çekmekte, bu faaliyetlerden elde edilen getirilerin realize edilmemesi durumunda elde edilen gelirlerin tespit edilemeyeceğini vurgulamaktadır. Ayrıca, gelir tespit edilse dahi bu gelirin kime ait olduğunun belirlenmesinde ciddi sorunlar yaşanabileceğini ifade etmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte vergiyi doğuran olayların anlık olarak meydana gelmesi ve yeni vergiyi doğuran olay türlerinin ortaya çıkma olasılığı, bu sorunların daha da derinleşeceği yönündeki beklentilerini artırmaktadır. Katılımcıya göre bu sorunlar özellikle gelirin tanımlanmasında kaynak teorisini benimseyen ülkeler açısından daha büyük bir sorun teşkil etmektedir. Eğer bu sorunlar çözülemezse elde edilen gelirin

veya bu gelirin kime ait olduğunun belirlenememesi nedeniyle ülkelerin önemli ölçüde gelir kayıpları yaşamasına yol açabilecektir.

Katılımcıların dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisine yönelik yaptıkları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler aşağıdaki Şekil 13'te gösterilmektedir.



Şekil 13. Dijitalleşme Sürecinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisinin Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 13'te görüldüğü üzere dijitalleşme sürecinin vergiyi doğuran olaya etkisi sorulduğunda katılımcılar, geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması, yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ve fiziki işyerin bulunmaksızın mükellefte faaliyette bulunmaları sonucu yeni vergiyi doğuran olay şekillerinin ortaya çıktığını belirtmektedir. Şekil 13 incelendiğinde geleneksel ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınması ve yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması ile vergiyi doğuran olayda değişim arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu durum, vergi konusunun değişmesiyle birlikte mükellefin bu değişen vergi konusuyla ilişkisindeki kaçınılmaz dönüşümle açıklanabilir. Katılımcılar, dijitalleşmenin vergiyi doğuran olay üzerindeki etkisini vurgularken, aynı zamanda bu değişimlerin yol açtığı sorunlara da değinmiştir. Yeni vergiyi doğuran olay türleri ile kaynak teorisinin uygulanması, tespit ve denetim zorlukları ve

geleneksel vergi kurallarının dijital ekonomik faaliyetleri kapsayamaması arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu sorunlar içerisinde en güçlü ilişki, vergiyi doğuran olayın nerede, ne zaman ve kim tarafından gerçekleştirildiğine ilişkin tespit ve denetim zorluğuyla ilişkilendirilmektedir. Bu durum dijital ortamdaki faaliyetlerin genellikle idarenin bilgisi dışında kalması veya idare tarafından tespit edilse bile çok sayıdaki işlemlerin denetlenmesinde yaşanan zorluklarla açıklanabilir.

4.8.2. Türkiye’de Dijital Vergileme Alanında Yapılan Yasal Düzenlemelerin Verginin Asli Unsurları Açısından Değerlendirilmesi

Dijital vergi uzmanlarıyla yapılan görüşmelerde dijitalleşmenin verginin asli unsurlarına etkisi sorulduktan sonra katılımcılara Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin verginin asli unsurlarında meydana gelen değişiklikleri kavrayabilme noktasında yeterli olup olmadığı sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda 8 tema ve alt temalar belirlenmiştir. Analiz kapsamında belirlenen temaların görselleştirilebilmesi için MAXQDA programının “görsel ilişkiler” penceresi altında “kod matris tarayıcısı” sekmesinden “belgeler” butonu aktif edilmiştir.

Tablo 15. Tema/Alt Temalara İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
✓ Dijital Hizmet Vergisi	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	43
> Olumlu Yönler					•		•	•	•		21
> Olumsuz Yönler	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	74
✓ Sütun 1		•	•	•	•		•		•	•	22
> Olumlu Yönler		•	•		•		•		•	•	11
> Olumsuz Yönler		•	•	•	•		•		•	•	28
✓ Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi	•	•	•	•	•		•		•	•	21
> Olumlu Yönler	•	•		•			•		•	•	18
> Olumsuz Yönler	•	•	•	•	•		•		•	•	15
> 3 No'lu KDV Beyannamesi		•	•		•		•		•	•	27
> Online Reklam Stopajı		•			•	•	•	•	•	•	30
> Bilgi Verme Sorumluluğu		•									1
> Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi			•				•			•	6
> Düzenlemeler Yeterli Değil	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	83
Σ TOPLAM	40	47	42	34	63	11	45	18	56	44	400

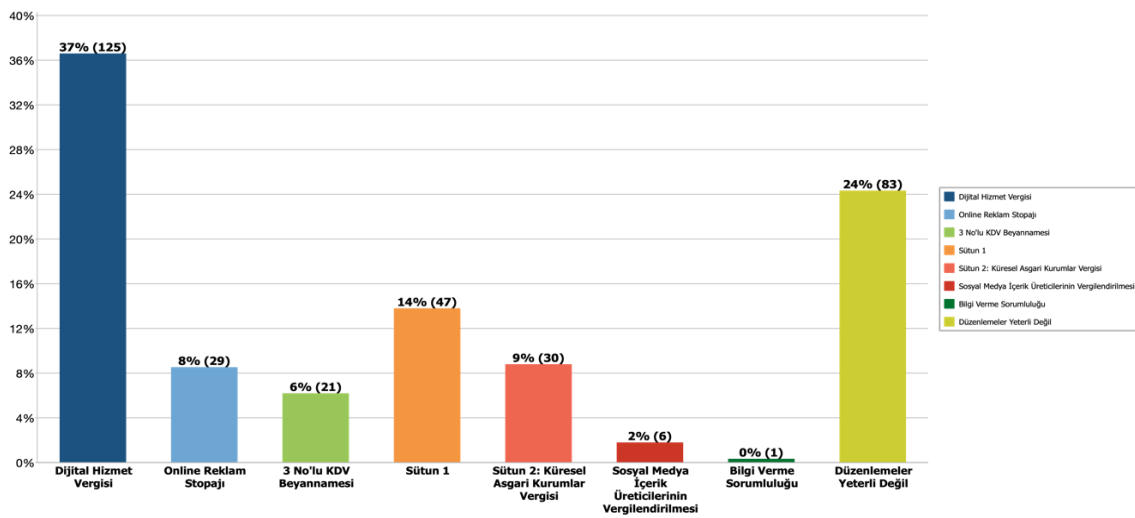
Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin, dijitalleşme sürecinde verginin temel unsurlarında meydana gelen değişimleri kavramada ne derece yeterli olduğu Tablo 15’teki ana temalar çerçevesinde analiz edilmiştir. Bu ana temalar, “Dijital Hizmet Vergisi,” “Sütun 1,” “Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi,” “3 No’lu KDV Beyannamesi,” “Online Reklam Stopajı,” “Bilgi Verme Sorumluluğu,” “Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi” ve “Düzenlemeler Yeterli Değil” oluşmaktadır. Araştırmada ana temalar, Türkiye’de dijital vergileme alanında gerçekleştirilen düzenlemeler ve bu düzenlemelerin yeterliliği konularını içerecek şekilde belirlenmiştir. Dijital vergileme düzenlemelerinin kapsamı ve etkinliği, bu temalar aracılığıyla ele alınmış ve düzenlemelerin dijitalleşme sürecinin getirdiği yeni ihtiyaçları ne ölçüde karşılayabildiği değerlendirilmiştir.

Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin, dijitalleşme sürecinde verginin temel unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrama konusundaki yeterliliğine ilişkin katılımcıların algı ve beklentilerini belirlemek amacıyla 8 ana tema ve 68 alt tema oluşturulmuştur. Bu temalar, vergi konseyinin çeşitli çalışma gruplarında yer alan dijital vergi uzmanlarıyla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Görüşme verileri, kelime, cümle ve/veya paragraf düzeyinde ana tema ve alt temalara kodlanmıştır. Her bir alt tema, üzerindeki ana temalarla ilişkilendirilmiştir. Tablo 15’e göre Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavramada yeterli olup olmadığına yönelik görüşme verileri, toplamda 400 kez kodlanmıştır. Bu kapsamda ana temalar sırasıyla “Dijital Hizmet Vergisi” 138 kez, “Sütun 1” 61 kez, “Sütun 2” 54 kez, “Online Reklam Stopajı” 30 kez, “3 No’lu KDV Beyannamesi” 27 kez, “Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi” 6 kez, “Bilgi Verme Sorumluluğu” 1 kez ve “Düzenlemeler Yeterli Değil” 83 kez kodlanmıştır.

Tablo 15 incelendiğinde katılımcılar Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin verginin asli unsurlarını kavrama yeterliliğini değerlendirirken sırasıyla en fazla DHV, Sütun 1, Sütun 2, online reklam stopajı ve 3 No’lu KDV beyannamesine yönelik açıklamalarda bulunmuştur. DHV’nin bu kadar vurgulanmasının nedenlerinden biri, Türkiye’de dijital faaliyetleri vergi kapsamına alan ilk düzenleme olmasıdır. Ayrıca bu verginin uygulanmasının üzerinden birkaç yıl geçmesi nedeniyle katılımcılar olumlu ya da

olumsuz etkileri hakkında daha net görüşlere sahiptir. Diğer bir neden ise Sütun 2 uygulamasının görüşmelerin yapıldığı dönemde henüz Türkiye’de yasalaşmamış olmasıdır. Buna rağmen, DHV’den sonra katılımcıların en çok üzerinde durduğu konuların başında Sütun 1 ve Sütun 2 düzenlemeleri yer almaktadır. Tablo 15’ten anlaşılacağı üzere katılımcılar mevcut düzenlemelerin yeterli olmadığı ve verginin asli unsurlarındaki değişimleri kapsayacak şekilde Türkiye’de yapılması gereken düzenlemelere engel teşkil eden faktörler üzerine yoğunlaştıkları görülmektedir. Bu durumun temel nedeni, mevcut düzenlemelerin dijital faaliyetleri tam anlamıyla kavrayamaması, dijital faaliyetlerin uluslararası alanda çok sayıda ülkeyi ilgilendirmesi ve Sütun 1 ile Sütun 2 düzenlemelerine yönelik endişelerin bulunmasıdır. Bu endişeler, özellikle dijital faaliyetlerin uluslararası boyutu ve bu alandaki koordinasyon eksikliği ile Türkiye’nin yalnızca ulusal vergi kanunlarıyla dijital faaliyetleri etkin bir şekilde vergilendirme konusunda yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilmektedir.

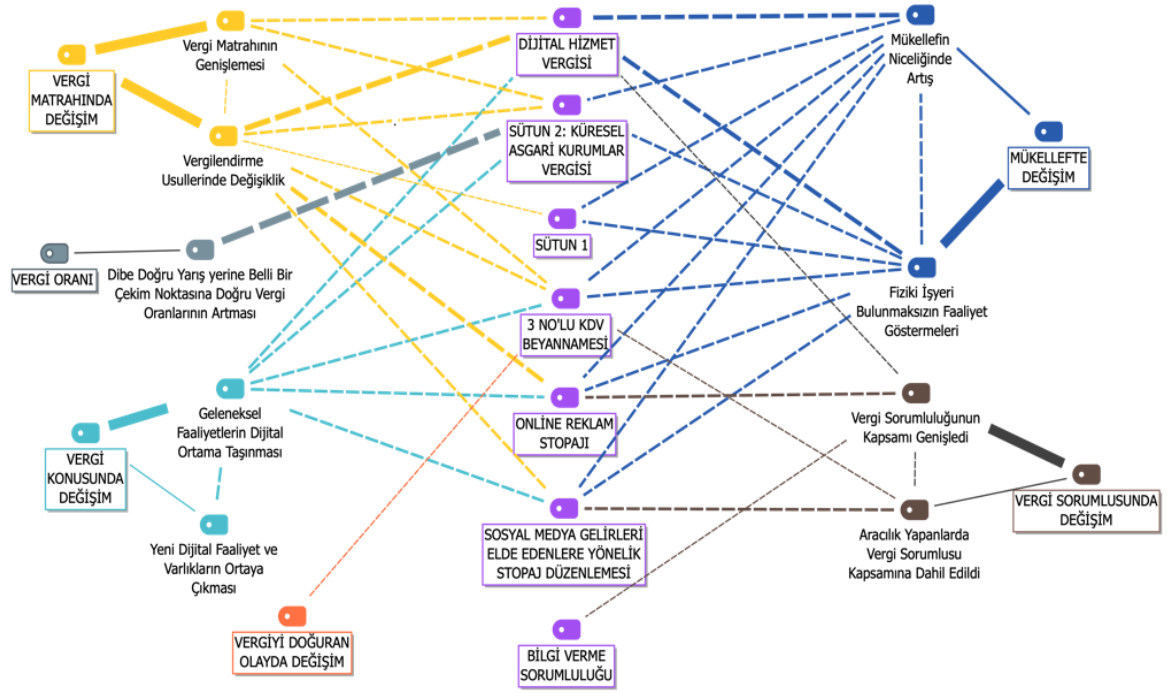
Katılımcılarla yapılan görüşmelerde ana temalar içerisinde en fazla hangi temaların oransal olarak ön plana çıktığını görselleştirmek amacıyla MAXQDA programının “kodlar” penceresindeki “kod istatistikleri” sekmesinden “alt kodların istatistikleri” butonu aktif edilmiştir.



Şekil 14. Temaların Oransal Dağılımları

Şekil 14'teki alt kodların istatistiği, oransal olarak hangi tema üzerinde daha fazla kodlama yapıldığını göstermektedir. Bu doğrultuda katılımcılar Türkiye'de dijital vergileme alanında yapılan yasal düzenlemelerin verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrama yeterliliğini değerlendirirken sırasıyla kodlamaların %37'sini DHV, %24 Düzenlemeler Yeterli Değil, %14'ü Sütun 1, %9'unu Sütun 2, %8'ni Online Reklam Stopajı, %6'sı 3 No'lu KDV Beyannamesi, %2'sini Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi ve %0,1'ini Bilgi Verme Sorumluluğu teması oluşturmaktadır. Bu dağılım, katılımcıların görüşlerinin ağırlıklı olarak DHV üzerine yoğunlaştığını göstermektedir. Aynı zamanda DHV ve diğer düzenlemelerin verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrama konusunda yeterli olmadığını ön plana çıkarmaktadır. Şekil 14 incelendiğinde Sütun 1 düzenlemesi Türkiye'de henüz yürürlüğe girmemesine rağmen DHV'den sonra en fazla üzerinde konuşulan tema olması dikkat çekicidir. Bunun nedeni ise ülkelerin Sütun 1'in yürürlüğe girmesiyle birlikte DHV'yi kaldırma taahhüdünde bulunmalarıdır. Bu bağlamda, DHV açıklanırken Sütun 1 ile ilişkilendirilerek değerlendirilmiştir. Ayrıca Sütun 1 ve Sütun 2'nin uluslararası vergi kurallarında köklü değişiklikler meydana getirmesi, bu değişikliklerle dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik çok taraflı bir çözüm üzerinde birçok ülkenin uzlaşmaya varmış olması ve bu uzlaşının DHV'ye kıyasla Türkiye'yi olumlu ya da olumsuz nasıl etkileyeceği konusundaki belirsizlik bu temaların üzerinde daha fazla durulmasına neden olmuştur.

Şekil 15'te Türkiye'de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimlerle ilişkisinin genel bir görünümü gösterilmektedir. Böylece Türkiye'de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimlerden hangilerini kapsadığının ortaya konulması amaçlanmaktadır.



Şekil 15. Türkiye’de Dijital Vergileme Alanında Yapılan Düzenlemelerin Verginin Asli Unsurları Açısından Değerlendirilmesi

Şekil 15 incelendiğinde Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin neredeyse verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimlerin tamamıyla ilişkili düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Türkiye’de yapılan düzenlemelerle sırasıyla en fazla vergi mükellefinde değişim, vergi konusunda değişim, vergi matrahında değişim, vergi sorumlusunda değişim, vergi oranında değişim ve vergiyi doğuran olayda değişim temasıyla arasında ilişki bulunmaktadır. Buna karşılık vergi konusu açısından yeni dijital faaliyet ve varlıklarla ilişkilendirilen kripto varlıklara ve metaverse yönelik vergilendirilmesiyle ilgili Türkiye’de vergisel bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de yapılan düzenlemelerle yeni dijital faaliyet ve varlıkların ortaya çıkması arasında bir ilişki kurulmamaktadır. Türkiye’de yapılan düzenlemelerle vergiyi doğuran olayda değişim teması arasında güçlü bir ilişkinin bulunmamasının sebebi ise katılımcıların vergiyi doğuran olayın özünde bir değişiklik olmadığını sadece nerede ve ne zaman gerçekleştiğiyle ilgili sorunlar üzerine yoğunlaşmaları gösterilebilmektedir.

Şekil 15 incelendiğinde katılımcılar, DHV’ye ilişkin açıklamalarda bulunurken mükellefte değişim, vergi konusunda değişim, vergi matrahında değişim ve vergi

sorumlusunda değişim temaları hakkında da görüş bildirmişlerdir. Bu doğrultuda mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellefin niceliğinde artış ile DHV arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi, DHV'nin uluslararası vergilendirme kuralları gereği fiziki bir varlığa sahip bulunmadıkları için vergilendirilemeyen şirketleri vergilendirme kapsamına almasıyla ilişkilendirilmiştir. DHV ile vergi konusu açısından geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınmasıyla arasında bir ilişki bulunmasına rağmen yeni dijital faaliyet ve varlıklarla bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bunun sebebi, DHV'nin, dijitalleşme süreci öncesinde de var olan ancak teknik ve maliyet sorunları nedeniyle yapılmayan faaliyetleri ve geleneksel ekonomide de yapılan ancak dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ortamda daha büyük hacimlere ulaşan ekonomik faaliyetleri vergilendirmek üzere getirilmesidir. Vergi matrahı açısından DHV değerlendirildiğinde DHV ile vergilendirme usullerinde değişiklik arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi şu şekilde açıklanabilir; çağdaş vergileme anlayışı gereği kurum veya işletme kazançları üzerinden gelir vergileri alınmakta ve gelir vergileri, safi kazanç üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak DHV, doğrudan bir gelir vergileri yerine karma bir nitelik arz etmekte ve safi kazanç yerine hasılatı matrah olarak kabul etmektedir. Çünkü fiziki varlık bulundurmaksızın dijital faaliyetlerde bulunan mükelleflerin toplam kazancı tespit edilebilmekle birlikte bu kazancın ne kadarlık bir kısmının Türkiye'den elde edildiği ya da bu şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri gelirler karşılığında Türkiye'de ne kadar gider yaptıkları tam olarak tespit edilememektedir. Ayrıca vergilendirme usullerinde değişiklik kadar olmasa da DHV ile vergi matrahının genişlemesi arasında da ilişki bulunmaktadır. Bunun sebebi ise vergilendirilmeyen dijital faaliyetlerden elde edilen hasılatların vergilendirme kapsamına alınmasıyla vergi matrahının artmasının beklenmesidir.

Şekil 15'e göre Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, verginin asli unsurları açısından değerlendirildiğinde Sütun 2 ile verginin asli unsurları arasında en güçlü ilişki, sütun 2 ve vergi oranı arasında kurulmaktadır. Bunun sebebi Sütun 2 düzenlemesi, bir ÇUŞ'un Pazar ülkedeki efektif vergi oranının %15'in altında bulunması durumunda ilgili ÇUŞ'un vergilendirme hakkı, Pazar ülkeden ÇUŞ'un mukim olduğu kaynağa kaydırılmasıdır. Pazar ülkeler efektif vergi oranlarını %15 seviyesine yükseltmezlerse vergilendirme hakkı kaynağa geçeceği için Türkiye dahil birçok ülke vergilendirme hakkını kaybetmemek adına vergi oranlarını düşürerek yatırımları çekme teşvikinden

vazgeçmekte ve efektif vergi oranlarını %15 seviyesine yükseltmektedir. Şekil 15'e göre vergi mükellefi açısından Sütun 2 incelendiğinde Sütun 2 ile fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve mükellefin niceliğinde artış arasında DHV kadar güçlü olmasa da bir ilişki bulunmaktadır. Bunun sebeplerinden biri, Sütun 2 düzenlemesinin sadece fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyette bulunan dijital şirketleri değil, tüm ÇUŞ'lar vergilendirme kapsamına alan bir düzenleme olmasıdır. Dolayısıyla katılımcılar, DHV'ye göre Sütun 2 düzenlemesinden bahsederken fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile mükellefin niceliğindeki artış temaları hakkında daha az açıklama yapmışlardır. Diğer bir sebep olarak mülakatların yapıldığı sırada Sütun 2 düzenlemesinin yürürlüğe gireceği konuşulsa da henüz kanuni bir düzenlemenin yapılmamış olması gösterilebilir. Şekil 15'e göre vergi konusu açısından Sütun 2 değerlendirildiğinde Sütun 2 ile geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması arasında bir ilişki bulunmaktadır. Yine Şekil 14'e göre vergi matrahı açısından Sütun 2 incelendiğinde DHV'de olduğu kadar güçlü bir ilişki bulunmasa da Sütun 2 ile vergi matrahının genişlemesi ve vergilendirme usullerinde değişiklik arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Şekil 15'e göre 3 No'lu KDV beyannamesi verginin asli unsurları açısından incelendiğinde 3 No'lu KDV beyannamesi ile fiziki işyeri bulunmadan faaliyet gösterme, mükellefin niceliğinde artış, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, vergi matrahının genişlemesi ve vergiyi doğuran olayda değişim temaları arasında ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkilerin sebebi ise Türkiye'de fiziki varlığı bulunmayan ancak Türkiye'deki müşterilere elektronik araçlar yoluyla hizmet sunan tedarikçilerin bu tedariklere ilişkin tahsil ettikleri KDV'leri 3 No'lu KDV beyannamesiyle beyan edip ödemesidir. Böylece 3 No'lu KDV beyannamesi öncesinde bu tarz tedariklere ilişkin KDV'nin ödenmesi Türkiye'deki nihai tüketicilere bırakılmışken 3 No'lu KDV beyannamesiyle birlikte tedarikçiye verilmektedir. Çünkü idare tarafından bu faaliyetlerin takip ve tespiti önemli miktarda uyum maliyetlerine neden olduğu için genellikle nihai tüketiciler tarafından bu yükümlülük genellikle yerine getirilmemektedir. Aynı zamanda geleneksel ekonomide daha sınırlı sayıda gerçekleşen sınır ötesi tedarik miktarı, dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ortama taşınınca toplam ekonomi içerisinde önemli boyutlara ulaşmıştır. Dolayısıyla 3 No'lu KDV beyannamesiyle tahsilat görevinin tedarikçilere

verilmesiyle birlikte dijitalleşme süreciyle boyutu artan sınır ötesi tedariklere ilişkin KDV'yi tahsil etme görevi tedarikçilere verilmekte ve vergi matrahının genişlemesi beklenmektedir.

Şekil 15'e göre online reklam stopajı, verginin asli unsurları açısından değerlendirildiğinde online reklam stopajı ile fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet gösterme, mükellefin niceliğinde artış, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, vergi matrahının genişlemesi ve vergilendirme usullerinde değişiklik arasında bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Bu ilişkilerin sebebi ise online reklam stopajı, mükelleflerin Türkiye'de fiziki varlıkları bulunmadan faaliyet gösteren şirketlerden internet ortamında sunulan reklam hizmetleri almaları durumunda reklam hizmetleri karşılığında bu şirketlere yaptıkları ödemeler üzerinden %15 oranında vergiyi kesip vergi dairelerine yatırmalarıdır. Nitekim dijital faaliyetlerin takip ve tespit edilmesinin zorluğu nedeniyle vergi güvenlik önlemi olarak internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin stopaj usulüyle vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Şekil 15'e göre sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi, verginin asli unsurları açısından incelendiğinde fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri, mükellefin niceliğinde artış, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, vergi matrahının genişlemesi, vergilendirme usullerinde değişiklik ve aracılık yapanlarda vergi sorumlusu kapsamına dahil edildi kodlarıyla arasında ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte en güçlü ilişki sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi ile aracılık yapanların vergi sorumlusu kapsamına dahil edildi arasında kurulmaktadır. Bunun sebebi şu şekilde açıklanabilir; dijitalleşme süreci, evinin konforundaki bir kişiyi kolaylıkla içerik üretici haline getirmiş ve bireylerin ekonomik hayata katılımlarını kolaylaştırarak mükellef sayısı artış göstermiştir. Ancak bu kişilerin genellikle vergilendirmeye ilgili görevlerini yerine getirme konusunda daha az bilgili oldukları ve idarenin bu faaliyetleri veya elde edilen gelirleri tespit edemediği için bu kişilerin vergilendirilmesinde bir banka hesabı açmaları ve sosyal medyadan elde ettikleri gelirleri bu bankalara yatırmaları öngörülmüştür. Böylece bankalar işlemin bir tarafı (ödemeyi yapan veya ödemeyi alan) olmadıkları halde bankalara bu hesaplara yatan paralar üzerinden tevkifat yapmaları ve yaptıkları tevkifatları vergi idarelerine yatırma sorumluluğu verilmiştir.

Şekil 15'e göre bilgi verme sorumluluğu verginin asli unsurları açısından incelendiğinde bilgi verme sorumluluğu ile vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesi arasında bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi, dijital platformlara, platformlarında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin bilgileri belli aralıklarla vergi idarelerine vermeleriyle ilişkilidir.

Türkiye'de dijital vergileme alanında yukarıda yer alan düzenlemelerin yanında katılımcılarla yapılan görüşmeler tamamlandıktan sonra elektronik ticarete ilişkin stopaj düzenlemesi yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemeyle Türkiye'deki elektronik ticaret platformlarına gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere aracılık yaptıkları faaliyetlere ilişkin ödemeler üzerinden gelir vergisinde %25 kurumlar vergisinde ise %15 oranında tevkifat yapma sorumluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla sosyal medya içerik üreticilerine yönelik bankalara getirilen aracılık sorumluluğu, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren elektronik ticaret platformlarının kolaylaştırdığı faaliyetleri kapsayacak şekilde elektronik ticaret platformlarına tahsilat sorumluluğu yüklenerek genişletilmiştir.

Türkiye'de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimler açısından katılımcıların görüşleri alındıktan sonra yapılan düzenlemeleri nasıl değerlendirdiklerine yönelik katılımcıların görüşleri sorulmuştur. Çalışmanın bundan sonraki başlıklarında Türkiye'de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemelerin olumlu olumsuz yönleri ortaya konularak bu düzenlemelerin verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavramada yeterli olup olmadığı incelenmektedir.

Dijital Hizmet Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi

Görüşmelerde katılımcılara, DHV'yi dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları üzerindeki etkisi açısından nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu sorunun amacı, DHV'nin dijitalleşme süreciyle değişen verginin asli unsurlarından hangilerini vergilendirme kapsamına aldığı ve bu unsurların vergilendirme kapsamına alınması

açısından DHV'nin etkin bir düzenleme olup olmadığını belirlemektir. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 16'da gösterilmektedir.

Tablo 16. Dijital Hizmet Vergisine İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Dijital Hizmet Vergisi	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	43
▼ Olumlu Yönleri					•		•	•	•		9
Vergi Geliri Elde Edilmesi							•				1
Belli Faaliyetler ama Kapsanan Şirket Sayısı Fazla				•							2
Fiziki Varlık Oluşturmaya Zorlaması							•		•		2
Uygulanması Kolay					•						1
Ülkeleri Uluslararası İşbirliğinin Sağlanmasına Zorlaması							•	•	•		6
▼ Olumsuz Yönleri	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	22
Yabancı Yatırımları Olumsuz Etkilemesi									•		1
Adil Olmaması			•		•	•	•				4
Ciro Üzerinden Alınması			•		•				•	•	5
Tek Taraflı Önlemlerin Sürdürülebilir Olmaması										•	1
Dijital Şirketleri Değil, Ödeme Yapanları Vergilendirilmesi		•									1
Haksız Rekabete Neden Olması					•					•	2
Türkiye'deki Şirketlere İlave Vergi Yüküne Neden Olması		•						•		•	3
Uluslararası Güçlerin Baskıları	•			•					•	•	5
Vergi Oranının Yüksek Olması		•	•		•					•	7
Vergi Yükünü Nihai Tüketicilere Yansıtılması	•	•	•		•	•	•		•		11
Çifte Vergilendirmeye Yol Açması			•		•						2
Ülkeler Arasında İhtilafların Yaşanması	•			•	•	•			•		7
Şirketlerin Vergi Yükü ve Uyum Maliyetlerini Artırması					•						3
Σ TOPLAM	6	11	16	4	28	5	18	6	27	17	138

Tablo 16'ya göre DHV, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından incelendiğinde katılımcılar, DHV'nin olumlu ve olumsuz yönlerinin bulunduğu yönelik yorumlarda bulunmuşlardır. Ancak katılımcılar DHV'den bahsederken DHV'nin olumsuz yönlerini, olumlu yönlerine göre daha yoğun bir şekilde kodlandığı görülmektedir. Bu durum DHV'nin dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri etkin bir şekilde kavramada yeterli olmadığını göstermektedir. DHV'nin olumsuz yönleri incelendiğinde ise katılımcılar en fazla vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtılması, vergi oranının yüksek olması, ülkeler arasında ihtilafların yaşanması, adil olmaması, ciro üzerinden alınması ve uluslararası güçlerin baskıları üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. DHV'nin olumlu yönleri açısından incelendiğinde ise katılımcılar en fazla ülkeleri uluslararası iş birliği yapmaya zorlamasını ön plana çıkarmaktadır.

Katılımcılara, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından DHV’yi nasıl değerlendirdikleri sorulduğunda DHV’nin nihai tüketicilere yansıtıldığı ve ülkeler arasında ihtilaflara neden olduğunu belirten bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“DHV, ülkelerin uluslararası geleneksel vergi kuralları doğrultusunda fiziki işyerine sahip olmadan çeşitli ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin elde etmiş oldukları kazançları vergileyememelerinin sonucunda doğan bir vergidir. DHV aslında olması gereken bir unsurdur. Çünkü mevcut kurumlar vergisi kurallarına göre bu şirketler kavranamadıkları için DHV gibi kazanç üzerinden gözüken ama bir işlem vergisi gibi bir vergi getirildi. Kazanç üzerinden ya da işlem üzerinden alındığı da tam belli değildi. Normalde kazanç vergileri çifte vergilendirme anlaşmaların kapsamına girer ama bu vergi anlaşmalarının kapsamına girmemek adına bu bir kazanç vergisi değil, işlem vergisi ama kazanç üzerinden de vergi alıyorsun dolayısıyla bu işlem vergisi de değil. Değişik karma bir durumdu. Tabi şu var DHV, kimin üzerine yansdı önce hizmetten istifade eden üreticilere sonra tüketicilere. Çünkü Google öyle bir hâkim konumdaki sattığı ürünün talep esnekliği çok düşük sifıra yakın. O yüzden bu şirketlerin üzerine ulusal hükümetlerin yüklemiş olduğu vergiler yansıtma suretiyle o hizmetin faydalanıcısı kimse onun üzerine en son da nihai tüketiciye maliyet yönüyle yansıtılıyor. Bu şirketlerin üzerinde de kalmadı yani. Buna rağmen bir huzursuzluk yarattı mı yarattı. Amerika buna karşılık bir misliyle mukabele etme üzerine soruşturmalar açtı gümrük vergilerini arttırdı” (K9, Konum 28).

Fiziki bir işyerine sahip olmadan faaliyet gösteren şirketlerin mevcut uluslararası vergilendirme kuralları gereği vergilendirilemediklerini ifade eden katılımcı bu duruma çözüm olarak Türkiye’de ve diğer ülkelerde DHV’lerin yürürlüğe konulduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de fiziki işyerine sahip olmadan faaliyette bulunan şirketleri vergilendirme kapsamına almak için biraz işlem vergisine biraz da kazanç vergisine benzeyen karma nitelikli ve kendine özgü bir vergi olan DHV’lerin getirildiğini ifade etmektedir. Bu kapsamda katılımcı, Türkiye’nin getirmiş olduğu DHV’nin uluslararası vergi kurallarına aykırı hareket etmemek ve bu tarz şirketleri vergilendirebilmek adına atılması gereken zorunlu bir adım olduğunu vurgulamaktadır. Buna karşılık katılımcı, fiziki varlığa sahip olmayan şirketlerin piyasada hâkim konumda olmaları nedeniyle DHV’yi kolaylıkla nihai tüketicilere yansıtıklarını ve böylece DHV’nin vergi yüküne bu şirketlerin değil, nihai tüketicilerin katlandıklarını dile getirmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de DHV’yle fiziki bir varlığa sahip olmadan faaliyet gösterenler değil, nihai tüketicilerin vergilendirildiği ifade edilmektedir. Aynı zamanda Türkiye’nin bu tür şirketlere yönelik DHV getirmesi, bu tür şirketlerin mukimi oldukları ülkeler tarafından olumsuz karşılandığı ve DHV’nin ülkeler arasında bir tür ticaret savaşlarına yol açtığı belirtilmektedir.

DHV'nin ciro üzerinden alındığı, adil olmadığını ve vergi oranının çok yüksek olduğunu ifade eden başka bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“DHV gibi tek taraflı önlemlerde genellikle ciro üzerinden vergi alınmakta ancak gelir vergileri genellikle kazanç üzerinden alınır. Burada şirketin konsolide zararı da olabilir. Şirket Türkiye faaliyetinden zararda elde ediyor olabilir. Ama direk ciro üzerinden %7,5 vergi alıyorsun. Bunun vergilendirme noktasında pek adil olduğunu düşünmüyorum. Sonuçta şirketin kârlılığı ya da şirketin durumunda gözetilmesi gerektiğini düşünüyorum. Bu diğer ülkeyi de ilgilendiriyor çünkü çifte vergilendirme yol açıyor. Çünkü buradaki kazancını zaten kendi ülkesinde vergilendiriyor. Hangi ülkedeysen o şirket kendi ülkesinde zaten vergisini veriyor. Burada ödediği vergiyi mahsup ediyorlar mı bilmiyorum. Bu yüzden çifte vergilendirmeyi yol açıyor” (K5, Konum 26).

Burada katılımcı, ülkelerin uluslararası vergi anlaşmalarına aykırı hareket etmemek adına DHV uyguladıklarını belirtmekle birlikte DHV'nin matrah olarak brüt kazançları dikkate almasının adil olmadığını vurgulamaktadır. Bu noktada şirketlerin yaptıkları harcamalar veya zararlar dikkate alınmadan vergilendirme yapıldığını ve bu şirketlerin elde ettikleri kazançlar üzerinden zaten mukimi oldukları ülkede vergilendirildiklerini ayrıca DHV ödemeleri durumunda kazançları üzerinden çifte vergilendirmeye maruz kaldıklarını ifade etmektedir. Bununla birlikte DHV'nin ciro üzerinden %7,5 oranında alınması Türkiye'deki şirketler açısından olumsuz sonuçlar doğurduğunu ifade eden diğer bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“DHV'nin getirilme amaçlardan bir tanesi de Türkiye'de vergi ödemeyen kavranamayan yurtdışındaki mukim şirketlerin vergisini almaktır. Ama şu an bu kapsama Türkiye'deki şirketlerde giriyor. Türkiye'de faaliyet gösteren e- ticaret alanında ya da farklı alanlarda faaliyet gösteren şirketler de yabancı ortaklıkları nedeniyle özellikle bu 750 milyon Euro sınırını aştıklarında vergi kapsamına giriyorlar. Şimdi bu şirketler hem kurumlar vergisi ödüyor hem de DHV ödüyor. Ödedikleri DHV'yi gider yazabiliyorlar. Ama kurumlar vergisinden düşemiyorlar. Bunun ikisi arasında fark var. Bunları gider yazdığında %20'sini ya da %25'ini geri alabilirsin. Tamamını alamıyorsunuz. Bu çözülmesi gereken bir konu. Türkiye'deki şirketler açısından DHV ilave bir vergi külfeti oluşturuyor. Aslında buna tabi olmayan şirketlerle bu şirketler arasında bir rekabet bozucu yönü var. DHV'deki %7,5 oranı çok yüksek. Dünyadaki birçok ülkede bu %2 ya da %3 olarak uygulanıyor. Biz de %7,5 olarak uygulanıyor bu da çok yüksek. Çünkü ne dedik bu bir brüt kazanç hasılat üzerinden alınan bir vergi” (K10, Konum 23).

DHV yürürlüğe konulurken fiziki bir varlığa sahip olmadan Türkiye'den kazanç elde eden şirketlerin vergilendirilmesi amaçlanmasına rağmen zamanla Türkiye'deki şirketlerin de DHV kapsamına girdiğini ifade eden katılımcı, DHV'nin fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan şirketlerden daha çok Türkiye'deki şirketler üzerinde yük oluşturduğunu belirtmektedir. Katılımcı, Türkiye'deki şirketlerin elde ettikleri kazançlar üzerinden

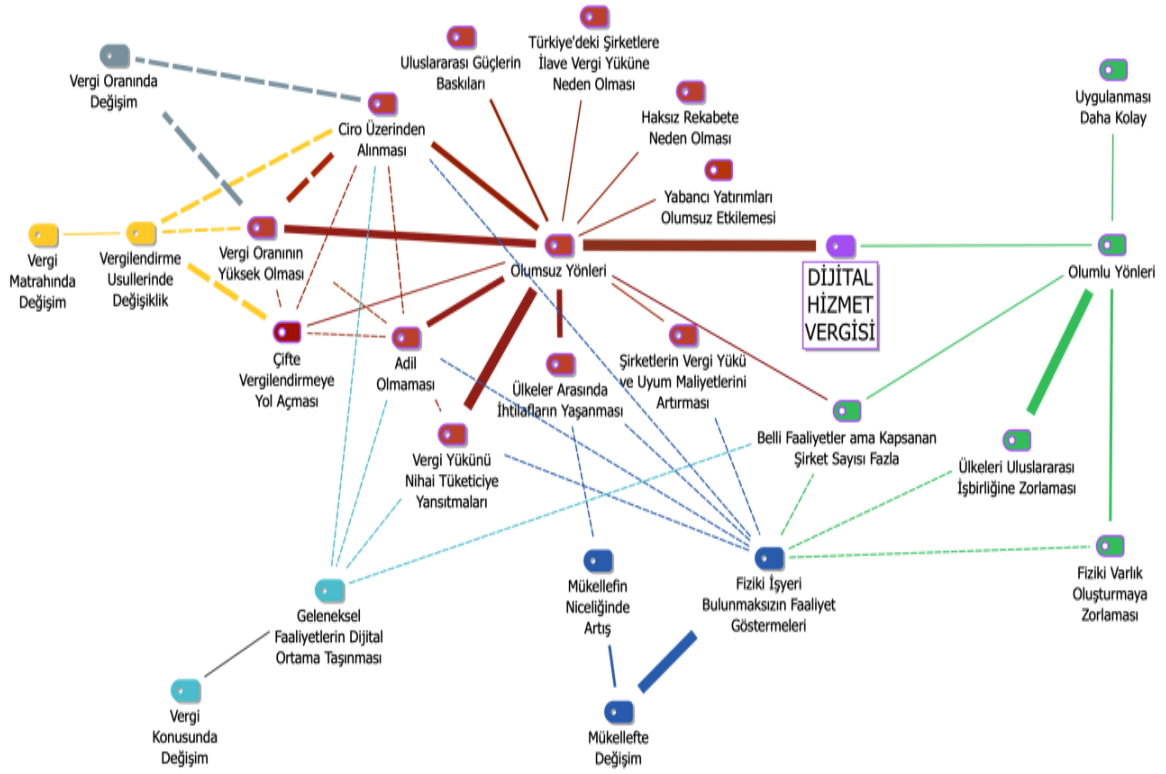
kurumlar vergisi ödemekle birlikte bir de DHV ödemek zorunda kaldıklarını vurgulamaktadır. Bu durumda katılımcı tarafından Türkiye’de DHV tabi olan ve olmayan şirketler arasında haksız rekabete neden olduğunu ifade edilmektedir. Özellikle DHV uygulayan diğer ülkelerde vergi oranının Türkiye’ye oranla daha düşük olduğu ve brüt kazanç üzerinden %7,5 oranında bir vergi alınmasının Türkiye’deki şirketlerin durumunu daha da kötüleştirdiği katılımcı tarafından vurgulanmaktadır.

Konu kapsamında DHV’nin sadece olumsuz yönlerinin bulunmadığı aynı zamanda DHV’nin ülkeler arasında uluslararası iş birliğini sağlamayı teşvik etmesi gibi olumlu özelliklerinin de bulunduğunu ifade eden bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“DHV, mükellef olmayanların mükellef kapsamına alınmasında etkisi oldu. Aynı zamanda bu önlemler nihayetinde çok taraflı önlemleri teşvik etmek ve hızlandırmak adına aslında yine tabiri caizse aba altından sopa göstermek mahiyetinde çalışmalardır. Burada aslında bir taşla iki kuş dediğimiz hem nihai çözüme ulaşmayı sağlayacak politik adım atmak hem de hazine geliri kaybını engellemekti. Dolayısıyla bu şu an ama eksik ama yetersiz bir şekilde olsa da devam ediyor ve hiç yoktan iyidir bir sıfırdan büyüktür mantığıyla devam ediyor” (K7, Konum 26).

Burada katılımcı, kaynak ülkelerin, fiziki varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan şirketleri vergilendirme noktasında mukim ülkelerle iş birliğine gidilmesi için DHV’yi bir araç olarak kullandıklarını ifade etmektedir. DHV’nin her ne kadar birtakım sorunları bünyesinde barındırsa da mukim ülkeleri iş birliği yapmaya zorladığı ve ekonomi içerisinde gittikçe önemli bir paya sahip olan dijital ekonomik faaliyetlerden az da olsa gelir elde etme imkânı sunduğu vurgulanmaktadır.

Katılımcıların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından DHV hakkında yaptıkları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler Şekil 16’da gösterilmektedir.



Şekil 16. Dijital Hizmet Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 16'ya göre dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından DHV'nin olumlu yönlerini değerlendiren katılımcılar, DHV'nin olumlu yönlerini mükellefte değişim temasıyla ilişkilendirmektedir. Bunun sebebi, Türkiye ve diğer ülkelerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet gösteren şirketleri vergilendirme kapsamına alarak ülkeleri uluslararası iş birliği yapmaya ve bu şirketleri fiziki işyeri oluşturmaya teşvik etmek üzere yürürlüğe konulması gösterilmektedir.

Şekil 16'ya göre dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından DHV'nin olumsuz yönlerini değerlendiren katılımcılar, DHV'nin olumsuz etkilerini sırasıyla en fazla vergi matrahı, vergi oranı, mükellefi ve vergi konusu üzerinden açıklamaktadır. Şekil 16 incelendiğinde dijitalleşme sürecinin vergi matrahına etkisi açısından DHV'ye yönelik açıklamalarda bulunan katılımcılar aynı zamanda DHV'nin mükelleflerin safi kazançları yerine brüt kazançları üzerinden vergilendirme yapması, vergi oranının yüksek olması ve çifte vergilendirmeye yol açmasından bahsetmektedir. Bu

kapsamda vergilendirme usullerinde değişiklikle ciro üzerinden alınması, ifte vergilendirmeye yol aması ve vergi oranının yüksek olması arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi, fiziki varlık bulundurmadan birçok ülkede faaliyet gösteren şirketlerin safi kazançları tespit edilemediği için brüt kazançları üzerinden vergilendirilmesiyle ilişkilendirilmektedir. Brüt kazançları üzerinden vergilendirilmesi, şirketlerin kr ve zararları dikkate alınmadığı anlamına gelmekte ve bu ödedikleri DHV'leri mukim oldukları ülkelerde mahsup etme imkânı olmaması durumunda ifte vergilendirmeye yol açacağı ifade edilmektedir. şekil 16'da görüldüğü üzere dijitalleşme sürecinin vergi oranına etkisi açısından DHV incelendiğinde katılımcılar, DHV'nin vergi oranından bahsederken ciro üzerinden %7,5 oranında bir vergi oranının oldukça yüksek olduğuna ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır. şekil 16 incelendiğinde vergi oranı ile ciro üzerinden vergi alınması ile vergi oranının yüksek olması arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır.

şekil 16'ya göre dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi açısından DHV'nin olumsuz yönlerini değerlendiren katılımcılar, DHV'yle fiziki işyeri bulunmaksızın Türkiye'de faaliyet gösteren mükelleflerden bahsederken aynı zamanda ciro üzerinden vergi alınması, adil olmaması, şirketlerin vergi yükü ve uyum maliyetlerinin artması, vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtmaları ile ülkeler arasında ihtilafların yaşanmasına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Yine DHV'yle vergilendirilemeyen mükelleflerin DHV'yle vergi kapsamına alındığını ifade ederken aynı zamanda bu durumun ülkeler arasında ihtilafların yaşanmasına neden olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda şekil 16 incelendiğinde fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile ciro üzerinden vergi alınması, adil olmaması, şirketlerin vergi yükü ve uyum maliyetlerini artması, vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtmaları ile ülkeler arasında ihtilafların yaşanması arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte katılımcılar, mükellefin niceliğinde artış ile ülkeler arasında ihtilafların yaşanması arasında da ilişki kurmaktadır. şekil 16'ya göre dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi açısından DHV'nin olumlu yönlerini değerlendiren katılımcılar fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet gösteren mükellefleri vergilendirme kapsamına almasından bahsederken aynı zamanda ülkeleri uluslararası iş birliğine ve şirketleri fiziki varlık oluşturmaya zorlamasına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Dolayısıyla fiziki varlık bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile ülkeleri uluslararası iş birliğine ve fiziki varlık oluşturmaya zorlaması arasında bir ilişki kurulmaktadır.

Şekil 16'ya göre dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisi açısından DHV değerlendirildiğinde katılımcılar dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetleri vergilendirme kapsamına aldığına yönelik açıklamalarda bulunurken vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtılması, ciro üzerinden alınması, adil olmamasına ve belli dijital faaliyetleri vergi konusuna almasına ilişkin eleştirilerde bulunmuştur. Şekil 16 incelendiğinde ise geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması ile vergi yükünün nihai tüketicilere yansıtılması, ciro üzerinden alınması, adil olmamasına ve belli dijital faaliyetleri vergi konusuna alması arasında bir ilişki bulunmaktadır. Nitekim tüm dijital faaliyetlerin vergi kapsamına alınmaması, vergi kapsamındaki dijital faaliyetlerle vergi dışında kalan dijital faaliyetler arasında rekabet eşitsizliğine neden olduğu DHV'nin adil olmadığı ileri sürülmektedir.

Sütun 1 ve Dijital Hizmet Vergisi ile Karşılaştırılması

Türkiye, OECD'nin Sütun 1 düzenlemesine yönelik uzlaşmaya dahil olmasına rağmen henüz ülkeler arasında Sütun 1 üzerinde net bir uzlaşa sağlanamamıştır. Dolayısıyla Türkiye'de Sütun 1 düzenlemesine ilişkin herhangi bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte Sütun 1 düzenlemesinin yürürlüğe girmesi halinde Türkiye tek taraflı önlemler kapsamında DHV'yi kaldırma taahhüdünde bulunmuştur. Bu kapsamda görüşmeler sırasında katılımcılara Türkiye'deki dijital vergileme alanında yapılan düzenlemeleri verginin asli unsurları açısından değerlendirmeleri istenirken aynı zamanda Sütun 1 dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendirmeleri ve DHV'yle karşılaştırmaları istenilmiştir. Bu soruyla elde edilmek istenen amaç Türkiye'nin DHV'yi kaldırıp Sütun 1'in uygulaması halinde bu durumun Türkiye açısından olumlu olup olmadığının ortaya konulmasıdır. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 17'de gösterilmektedir.

Tablo 17. Sütun 1 Düzenlemesine İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Sütun 1		●	●	●	●		●		●	●	22
▼ Olumlu Yönler					●						1
Yabancı Yatırımları Etkilememesi									●		1
Vergi Oranının Daha Düşük Olması			●								1
Genel Olarak Olumlu Olacak		●			●				●		3
Hukuki İhtilaf Olmadan Gelir Elde Etmesi									●	●	3
Kaynak Ülkeye Vergileme Hakkı Tanınması Açısından Olumlu							●				1
Şirketlerin Karlılığı Artacak		●									1
▼ Olumsuz Yönler		●			●						2
Tüm Şirketleri Etkilemesi		●								●	2
Daha Geniş Sektör ama Kapsanan Şirket Sayısı Az					●					●	3
Dağıtım Anahtarının Adil Olmaması										●	1
Dijital Hizmet Vergisinden Daha Az Gelir Beklentisi		●	●				●				3
Türkiye Adil Bir Pay Alamaması		●	●	●					●	●	7
Uluslararası Güçlerin Baskıları		●	●	●	●					●	5
Uygulamasının Karmaşık Olması		●			●						4
Yerel Mevzuatla Uyumsuzluk									●		1
Σ TOPLAM	0	13	8	3	15	0	5	0	8	9	61

Tablo 17'ye göre Sütun 1'in dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendiren katılımcılar, Sütun 1'in olumlu ve olumsuz yönlerine ilişkin açıklamalarda bulunmuşlardır. Katılımcılar, Sütun 1'in olumsuz yönlerini, daha geniş sektör ama kapsanan şirket sayısı az, dağıtım anahtarının adil olmaması, DHV'den daha az gelir elde edilmesi, Türkiye'nin adil bir pay alamaması, uluslararası güçlerin baskıları, uygulamasının karmaşık olması ve yerel mevzuatla uyumsuzluk faktörleriyle ilişkilendirmiştir. Sütun 1'in olumlu yönlerini ise genel olarak olumlu olması, hukuki ihtilaf olmadan gelir elde edilmesi, kaynak ülkeye vergileme hakkı tanınması ve şirketlerin kârlılığının artmasıyla ilişkilendirilmiştir.

Tablo 17'ye göre kodların yoğunluk dağılımları incelendiğinde ise katılımcıların Sütun 1'in olumlu yönlerinden ziyade olumsuz yönlerini ön plana çıkardıkları görülmektedir. Bu doğrultuda olumlu yönler 10 kez kodlanırken olumsuz yönler 28 kez kodlanmıştır. Tablo 17 incelendiğinde Sütun 1'in olumsuz yönleri içerisinde sırasıyla en fazla Türkiye'nin adil bir pay alamaması, uluslararası güçlerin baskıları, uygulamasının karmaşık olması, DHV'ye göre daha az gelir elde edilmesi ve daha geniş sektör ama kapsanan şirket sayısı az kodlarına yoğunlaştığı görülmektedir. Bu kapsamda Türkiye adil bir pay alamaması 7 kez, uluslararası güçlerin baskıları 5 kez, uygulamasının karmaşık olması 4 kez, DHV'ye göre daha az gelir elde edilmesi 3 kez ve daha geniş sektör ama

kapsanan şirket sayısı az 3 kez kodlanmıştır. Sütun 1'in olumlu yönleri içerisinde sırasıyla kaynak ülkeye vergileme hakkı tanınması, hukuki ihtilaf olmadan gelir edilmesi ve genel olarak olumlu olacak kodlarına önem verilmektedir. Tablo 17 incelendiğinde, genel olarak olumlu olacak 3 kez, hukuki ihtilaf olmadan gelir elde edilmesi 3 kez, kaynak ülkeye vergileme hakkı tanınması 1 kez ve şirketlerin kârlılığının artması 1 kez kodlanmıştır.

Konu kapsamında DHV'nin kaldırılıp Sütun 1'in yürürlüğe girmesiyle Türkiye'nin adil bir pay elde edemeyeceğini ifade eden bir katılımcı bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Dijital şirketlerin vergilemesiyle ilgili Sütun 1 yürürlüğe girdiğinde biz DHV'yi kaldıracız. Yaptığım hesaplamalara göre ben Türkiye’de bütçedeki DHV tutarlarını ele alıyorum. Diğer yandan uluslararası düzeyde Oxford üniversitesine bağlı bir ekip ve EU tax observatory tarafından yapılan araştırmalarda Sütun 1’den gelişmiş ülkelerin kârlı çıktığını bizim gibi gelişmekte olan ülkelerin kârlı çıkmadığını söylüyor. Rakamları hatırlamıyorum şu anda ama. DHV elde ettiğimiz gelir kadar bir gelir elde etmiyoruz. Ama bakın rakamları yanlış da yorumluyor olabiliriz. Çünkü biz DHV’yle dijital şirketleri değil, ödeme yapanları vergilendiriyoruz. Dolayısıyla Sütun 1 sonucunda Türkiye’de mali idare kazançlı çıkmasa bile genel anlamda Türkiye’nin lehine olduğunu düşünüyorum. Çünkü Türkiye’deki şirketlerin kârı artacak. Sonuçta bu DHV dahil kendilerine gelen faturaları şirketler gider yazıyor. Dolayısıyla kurumlar vergisi artı Sütun 1 gelirinin Türkiye’yi kötü bir noktaya getirmeyeceğini düşünüyorum. Bu arada Sütun 1 ve Sütun 2 adil olup olmadığı da tartışma konusu. Bunlar gelişmekte olan ülkelerin lehine değil. Bir de orada sıkıntılı olacak durum şu. Sütun 1 ilk ortaya çıktığında dijital şirketleri vergilemeyi amaçlıyordu. Ama şu anda dijital olsun olmasın tüm şirketleri etkileyecek. Bizde Türk Hava Yollarını bile etkileyecek gibi görünüyor” (K2, Konum 29-30).

Sütun 1 düzenlemesinin gelişmiş ülkeler lehine olduğu Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için adil bir düzenleme olmadığını belirten katılımcı, Sütun 1'in yürürlüğe girmesiyle DHV'den elde edilenden daha az bir gelir elde edilebileceğini vurgulamaktadır. Buna karşılık Sütun 1'in yürürlüğe girmesiyle DHV'ye göre daha az gelir elde edileceği konusunda kesin konuşmak için erken olduğunu belirtilmektedir. Ayrıca DHV genellikle dijital şirketler tarafından yansıtıldığı için bu verginin ne kadarlık kısmına dijital şirketlerin katıldığı tam olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla katılımcı, bu aşamada yapılacak bir hesaplamanın doğru sonuç vermeyeceğini ifade etmektedir. Ayrıca Sütun 1 düzenlemesinin uluslararası güçlerin baskıları nedeniyle ilk ortaya çıktığı haline göre son halinde köklü değişimlerin olduğu sadece dijital şirketleri değil, dijital olmayan şirketleri de kapsamına aldığı dile getirilmektedir. Ancak katılımcı bu olumsuz yorumlarına rağmen genel olarak Türkiye açısından DHV'ye göre Sütun 1'in daha olumlu olacağını ileri sürmektedir. Çünkü dijital şirketlerin DHV'yi Türkiye'deki şirketlere yansıttığı için DHV'nin Türkiye'deki

şirketlerin vergi yükünü artırdığı ve Sütun 1’le birlikte Türkiye’deki şirketlerin kârlılığının artmasıyla birlikte Türkiye’nin Sütun 1 düzenlemesinden olumlu etkileneceği belirtilmektedir.

Sütun 1 düzenlemesinde ülkelere dağıtılan payların hesaplanmasında dikkate alınan kâr paylaşım yönteminin adil olmadığını belirten başka bir katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır.

“Şimdi az önce ben dedim ya %7,5 DHV ile reklam stopajında çok yüksek vergi alıyoruz o kârın hepsi bizde mi oluşuyor diye o kârın hepsi bizde oluşmuyor. Ama bu %30 kârında %5’i bizde oluşmuyor daha fazlası bizde oluşuyor. Pazar ülke olarak o kârın daha fazlası bizde oluşuyor. %30 kârın deseler ki %10’u aşan kısmın yarısı dağıtılacak deseler diğer pazar ülkelere daha adil dağılım olurdu. Yani şu an sadece %25’i dağılıyor. Daha doğrusu dağılması öngörülüyor. %25’i dağıldığı için çok adil olduğunu düşünmüyorum. Daha fazla bir dağıtım anahtarı olması lazımdı daha fazla dağılması lazımdı” (K10, Konum 23).

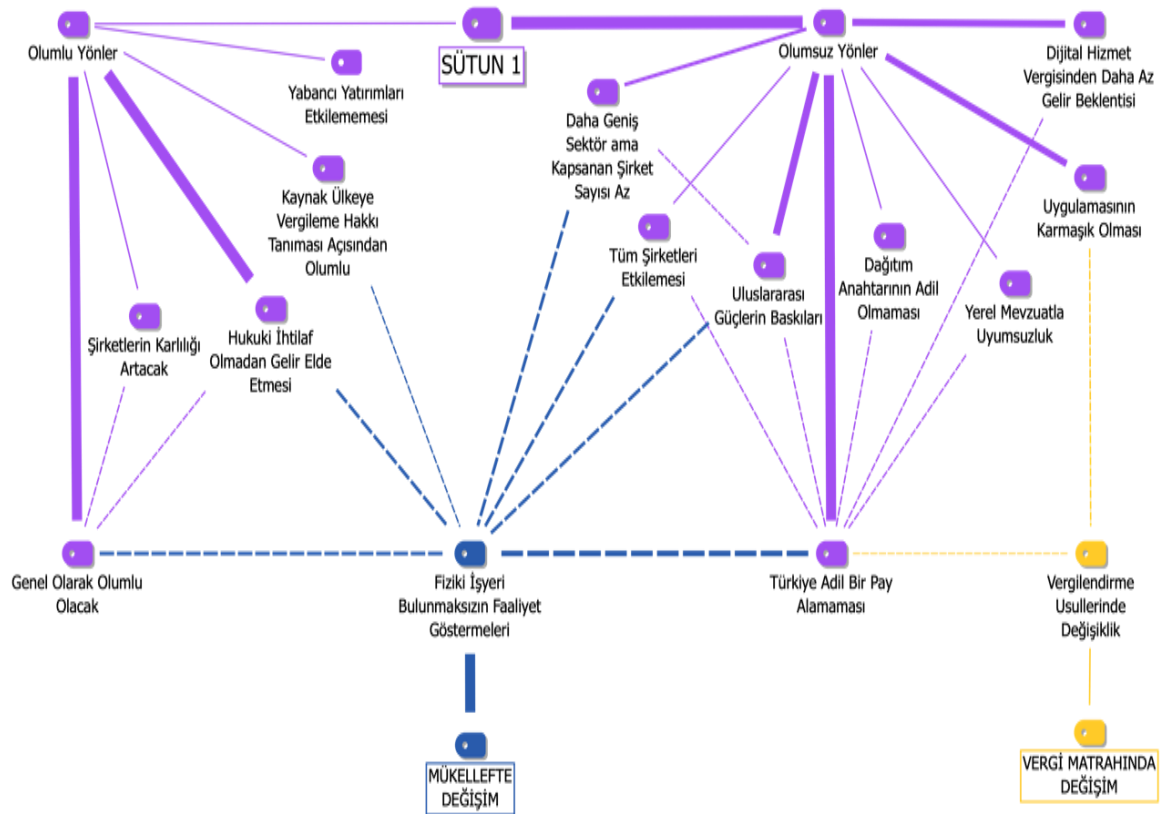
DHV’de vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle Türkiye’de yaratılan değer üzerinde vergilendirme yapıldığını ifade eden katılımcı Sütun 1’de kâr paylaşım yönteminin adil olmaması nedeniyle Türkiye’de yaratılan değerle orantılı bir gelir elde edilemeyeceğini vurgulamaktadır. Aynı zamanda Sütun 1’in kâr paylaşım yönteminin hesaplanmasının karmaşık olduğunu ifade eden diğer bir katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Çünkü Sütun 1 çok taraflı ama mesela onu da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından yola çıkarak hesaplanması lazım. Bu da farklı farklı çok karmaşık bir yapı arz ediyor bence bu da vergilendirme çok uygun değil” (K5, Konum 26).

Sütun 1 düzenlemesinin genel anlamda Türkiye’nin lehine olduğu ve hukuki ihtilaf olmadan gelir elde etme imkânı sağladığını ifade eden başka bir katılımcı ise şu sözleri dile getirmektedir:

“Bu sadece kötü niyetli bir çalışma değil de bazı konsensusun sağlanması için ilk başta tedrici bir adımla gidilebilir. Daha sonra gelir eşikleri değiştirilerek kaynak ülkelerin daha fazla gelir elde etmesi sağlanabilir. Dolayısıyla sadece bu gelişmiş ülkelerin menfaatini koruyor şeklinde tek taraflı olarak bakamayız. Ama tabi ki bu düşünceyle de hareket etmeliyiz. İleride bunun daha adil bir düzene kavuşması lazım. Bu bir adımdır tabi. Tek taraflı çözümlerde de bu yeterince sağlanamıyor. Mesela DHV’yi biz çok yüksek bir hazine geliri elde etmiyoruz bu daha fazla düşecek şu anki konumumuzdan daha düşük bir konuma düşeceğiz diyemiyoruz. Dolayısıyla bu konsensüs olması bütün ülkelerin çok taraflı bir şekilde anlaşmaya varması önemli bir niyet göstergesidir ve ileride daha adil bir düzene dair bir adım olduğunu düşündüğüm için savunuyorum” (K7, Konum 12).

Sütun 1 düzenlemesini tamamen gelişmiş ülkelerin çıkarına yönelik kötü niyetli bir uzlaşma olarak düşünölemeyeceğini ifade eden katılımcı, ölkelerin arasında çok taraflı bir uzlaşının gerçekleşmesinin önemine vurgu yapmaktadır. Katılımcı, Sütun 1 düzenlemesinin şu anki haliyle Türkiye aleyhine hükümler barındırmasına rağmen uzun vadede uluslararası alanda elde edilen gelirlerin adil paylaşılması noktasında atılan önemli bir adım olduğunu düşünmektedir. Aynı zamanda sonraki yıllarda uluslararası alanda yapılan çalışmalarla bu olumsuzlukların giderilebileceğini ve Türkiye'nin DHV'ye göre Sütun 1'le hukuki ihtilaflarla karşılaşmadan gelir elde edebileceğini ileri sürmektedir. Bu doğrultuda dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından Sütun 1 ve DHV'nin karşılaştırılması hakkında katılımcıların yaptıkları değerlendirmelere etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler aşağıdaki Şekil 17'de gösterilmektedir.



Şekil 17. Sütun 1 ve Dijital Hizmet Vergisiyle Karşılaştırması

Şekil 17'ye görüldüğü üzere katılımcılar Sütun 1'in olumlu ve olumsuz yönlerine dair açıklamalarda bulunmuşlardır. Katılımcılar tek başına değerlendirildiğinde Sütun 1'in

olumsuz yönlerini olumlu yönlerine göre daha fazla ön plana çıkarmalarına rağmen Sütun 1'i DHV'yle karşılaştırdıklarında ise olumlu yönlerinin daha baskın olduğunu belirtmişlerdir. Şekil 17'den de anlaşılacağı üzere katılımcılar Sütun 1'in olumsuz yönlerinden bahsederken ve DHV'yle kıyaslarken aynı zamanda mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile vergilendirme usullerinde değişiklik kodlarına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Şekil 17 incelendiğinde mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile Sütun 1'in olumsuz yönleriyle Türkiye'nin adil bir pay alamaması, uluslararası güçlerin baskıları, tüm şirketleri etkilemesi ve uluslararası güçlerin baskıları kodları arasında ilişki olduğu görülmektedir. En güçlü ilişki ise fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile Türkiye'nin adil bir pay alamaması arasında kurulmaktadır. Bunun sebebi, Sütun 1'in dağıtım anahtarının gelişmekte olan ülkelerden ziyade gelişmiş ülkelerin lehine olduğu için Türkiye'de fiziki işyeri bulunmayan mükelleflerin Türkiye'de yarattıkları değerle orantılı bir şekilde vergilendirmeye tabi tutulamamalarıdır. Bu nedenle Sütun 1'den elde edilecek vergi gelirlerinin DHV'e göre daha düşük olması beklenmektedir. Bu durum Şekil 15'te görüldüğü üzere Türkiye'nin adil bir pay almaması ile DHV'den daha az gelir beklentisi kodları arasındaki ilişkiye de yansımaktadır. Şekil 17 incelendiğinde vergilendirme usullerinde değişiklik ile uygulamasının karmaşık olması kodları arasında da güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun sebebi ise DHV kapsamında dijital şirketlerin brüt kazançları üzerinden %7,5 oranında vergi alınırken Sütun 1 kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre %10 kârlılık oranları aşması ve aşan kısmın %25'inin vergilendirilmesi gibi daha karmaşık hesaplama yönteminin kullanılmasıdır. Ayrıca Sütun 1 her ne kadar brüt kazançlar üzerinden hesaplanmasa da DHV gibi fiziki işyeri bulunmayan şirketlerin Türkiye'de elde ettikleri gerçek safi kazançları üzerinden de hesaplanmamaktadır.

Şekil 17'de görüldüğü üzere katılımcılar, Sütun 1'in olumlu yönlerinden bahsederken ve DHV'yle kıyaslarken aynı zamanda mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyette bulunmalarına yönelik yorumlarda da bulunmuşlardır. Nitekim fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile genel olarak olumlu olacak ve hukuki ihtilaf olmadan gelir elde edilmesi kodları arasında güçlü bir ilişki kurulurken kaynak ülkeye vergilendirme hakkı tanınması açısından olumlu kodu arasında nispeten daha zayıf bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi ise Sütun 1'in gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili uluslararası vergilendirme kuralları açısından iş birliğine dayalı adil bir sistemin

oluşturulabilmesi için atılan bir adım olarak görülmektedir. Bununla birlikte tek taraflı önlemlere kıyasla çok taraflı önlemlerin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerinin daha düşük olması, Türkiye’deki şirketlerin kârlılıklarının artması, DHV’ye göre daha az miktarda da olsa gerçek manada dijital şirketlerden hukuki bir uyumsuzluk olmadan gelir elde edilmesi beklentisidir. Ayrıca fiziki işyeri bulunmadan faaliyet gösteren mükellefler, sadece Türkiye’de değil birçok ülkede aynı anda faaliyette bulundukları için bu mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin zorluklar, sadece Türkiye’nin sorunu olmayıp uluslararası bir sorun niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu sorunun çözümünün de tek taraflı önlemlerle değil uluslararası iş birliği yoluyla çözülmesi gerektiği beklentisine sahip olmalarıdır. Sayılan bu sebeplerden ötürü katılımcıların Sütun 1’in olumsuz yönlerine rağmen DHV’ye oranla Sütun 1’in olumlu yönlerini daha çok ön plana çıkardıkları ve DHV yerine Sütun 1’in uygulanmasını önceliklendirdikleri söylenebilir.

Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi

Görüşmeler sırasında katılımcılara dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından Sütun 2: Asgari Küresel Kurumlar Vergisini nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımlarına Tablo 18’de yer verilmektedir.

Tablo 18. Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisine İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi	●	●	●	●	●		●		●	●	21
▼ Olumsuz Yönleri	●	●	●		●						6
● Gelişmiş Ülkelerin Lehine Olması		●									1
● Gelirin Doğru Beyan Edildiğinin Bilinmemesi			●								1
● Uluslararası Güçlerin Belirleyici Olması			●		●					●	3
● Uygulamasının Karmaşık Olması		●			●						3
● Yatırım Yapılma Cazibesinin Azalması	●										1
▼ Olumlu Yönleri	●	●		●			●		●	●	8
● Yalın ve Sade Bir Vergi Sistemi Oluşması	●										1
● Efektif Vergi Yükünü Artırması	●	●		●			●		●	●	7
● Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemesi	●								●		2
Σ TOPLAM	12	8	5	4	7	0	4	0	9	5	54

Tablo 18'e göre Küresel Asgari Kurumlar Vergisi'ni dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendiren katılımcılar Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin olumlu ve olumsuz yönlerine ilişkin yorumlarda bulunmuşlardır. Katılımcılar, Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin olumsuz yönlerini, uluslararası güçlerin belirleyici olması, uygulamasının karmaşık olması, Türkiye'nin yatırım yapılma cazibesini azaltması, gelişmiş ülkelerin lehine olması ve kapsam dahilindeki şirketlerin gelirlerinin doğru beyan edildiğinin bilinmemesi kodlarıyla ilişkilendirmiştir. Olumlu yönlerini ise efektif vergi yükünü artırması, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi ve yalın ve sade bir vergi sistemini teşvik etmesi kodlarıyla ilişkilendirmektedir.

Tablo 18'e göre Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisine ilişkin kod sisteminin yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcılar olumsuz yönlerinden ziyade olumlu yönlerini ön plana çıkarmaktadır. Olumlu yönleri içerisinde de sırasıyla en fazla efektif vergi oranlarını artırması, yalın ve sade bir vergi sistemini teşvik etmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi kodlarına ilişkin yorumlarda bulunmuşlardır. Nitekim Tablo 18'e göre efektif vergi oranlarını artırması 7 kez, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi 2 kez ve yalın ve sade bir vergi sistemini teşvik etmesi 1 kez kodlanmıştır. Olumsuz yönleri içerisinde katılımcılar sırasıyla en fazla uluslararası güçlerin belirleyici olması, uygulamasının karmaşık olması, gelişmiş ülkelerin lehine olması ve gelirlerinin doğru beyan edildiğinin bilinmemesi kodları ön plana çıkarılmıştır. Bu doğrultuda Tablo 18'e göre uluslararası güçlerin belirleyici olması 3 kez, uygulamasının karmaşık olması 3 kez, gelişmiş ülkelerin lehine olması 1 kez ve gelirlerinin doğru beyan edildiğinin bilinmemesi 1 kez kodlanmıştır.

Katılımcılardan birinin küresel asgari kurumlar vergisi düzenlemesinin getirilmesinde uluslararası güçlerin belirleyici ve bu düzenlemenin gelişmiş ülkelerin lehine olduğuna yönelik ifadeleri şu şekildedir:

“Sütun 2 gelişmiş ülkelere yarıyor. Zaten gelir eşiklerine bakarsanız 750 milyon Euro üzerindeki şirketleri kapsadığı için o şirketler G20 ülkelerinde mukim olan şirketler. Bir makalede görmüştüm bu şirketlerin %80 ABD geri kalan %20 G20 ülkeleri arasında dağılmış durumda. Sütun 2, nihai ana ortağın olduğu yere vergileme hakkını veriyor. Bunu yaparken de kaynak ülkenin de vergileme hakkı olsun diye QMDTT diğer kurallar UTPR sunuyor ama hangi ülke ne yapıyor diye baktığımızda hiçbir ülke ben sadece IIR uyguluyorum diğerlerini uygulamıyorum demiyor. Çünkü ABD niye bekliyor yeterli sayıda ülke buna girecek mi yeterli sayıda ülkenin girmesi demek G20'nin girmesi demek. ABD bunu bekliyor. Bu bekleyişte de herhangi bir yerde iştirakiniz varsa örneğin Türkiye bu

düzenlemeyi yapmadı diyelim Hollanda bırakın Türkiye'deki bir şirketin vergilemesini Türkiye mukimi bir şirketin Yeni Zelanda'daki bir şirketinin %15'ten düşük vergiye tabi olması halinde Hollanda o gelirden bile vergi alabilecek duruma gelecek. Her iki tarafı da korumaya çalışan bu işi cazip hale getirmeye çalışan bir düzenleme var. Bu nedenle sadece gelişmiş ülkelerin lehine tasarlanmış bir yapı olduğunu da söyleyemeyiz. Gelişmiş ülke, kaynak ülke senin hakkın var yap düzenlemeyi al, eğer sen yapmazsan ben vergi alacam diyor. Zaten gelişmekte olan ülkelerin bu düzenlemeyi yapması lazım. Çünkü bizim birçok müşterimizde görüyoruz efektif vergi oranı %8 bazılarında %3-4. Biz almazsak dışarıya alacak, ben hem teşvik veriyorum hem de vergi almıyorum böyle bir durum çok sürdürülebilir bir anlayış olmayabilir” (K2, Konum 19).

Katılımcı, Sütun 2'nin ÇUŞ'ların mukim oldukları gelişmiş ülkelerin lehine düzenlenmiş olsa da kaynak ülkelere de vergileme hakkı tanıdığını vurgulamaktadır. Dünya ekonomisindeki ÇUŞ'ların önemli bir kısmının gelişmiş ülkelerde mukim olduklarını belirten katılımcı, Sütun 2'nin ÇUŞ'ların mukim oldukları ülkelerdeki vergi yüklerini azaltmak için varlıklarını bir takım vergisel avantajlarla sermayeyi çekmeye çalışan ülkelere kaydırmalarını engellediğini ifade etmektedir. Buna karşılık katılımcı, Sütun 2 düzenlemesinin sadece mukim ülkelere değil kaynak ülkelere de birtakım haklar tanıdığını belirtmektedir. Bu kapsamda katılımcı, efektif vergi oranının %15'in altında olmaması kaydıyla vergilendirme hakkının kaynak ülkeye verildiğini ancak kaynak ülkelerin efektif vergi oranlarını %15'in altına indirmeleri durumunda vergilendirme hakkının mukim ülkelere geçtiğini dile getirmektedir. Bu kapsamda küresel asgari kurumlar vergisi uygulanmasının Türkiye'nin lehine olduğunu aksi taktirde Türkiye'nin tahsil etmediği vergilerin diğer ülkeler tarafından tahsil edileceği ve bunun da Türkiye açısından sürdürülebilir olmadığını vurgulamaktadır. Sütun 2 düzenlemesiyle birlikte Türkiye vergilendirme hakkını mukim ülkelere kaptırmamak adına efektif vergi oranını artırmaya yönelik düzenlemeler yaptığını ifade eden başka bir katılımcı, bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Dijitalleşmeyle birlikte dünya çapındaki vergi kaybını önlemek adına Sütun 2'yle yaklaşık 180 milyar dolar devletler gelir elde etme imkanına kavuşacaklar. Burada önemli olan bu geliri nasıl paylaşacaklar. Türkiye açısından benim tahminim muazzam paralar kazanılacak muazzam vergiler gelecek diye düşünemeyiz. Hatta tam tersi kurumlar vergisi şu anda %25 oranında yüksek vergi alıyoruz desek de hayır orada efektif vergi yüküne bakılıyor Türkiye'de efektif vergi yükü kurumlar vergisinde %11'lerde. Öyleyse bu şu demek yabancı şirketler Türkiye'ye gelip yatırım yapıyor ve Türkiye'de efektif %11 vergi yüküne katlanıyorsa mukim ülke Türkiye'deki şirketten %4 daha vergi alacam diyebilir. Bu durumda o şirketin Türkiye'ye gelip yatırım yapma cazibesi daha da azalacak. Türkiye bu durumda dezavantajlı da çıkabilir. O yüzden Türkiye'de şu gündeme geldi. Biz muafiyet istisna ve indirimleri azaltalım gerekirse vergi oranını da düşürelim ama efektif vergi oranını %15'e çıkartalım. Aksi takdirde ilk bakışta yüksek vergi uyguluyor gibi bir algı var ama içine girdikçe de aslında çok az vergi varmış. İstisna muafiyet ve indirimler işi bozuyor. Tüm bu süreç şuraya götürecek vergi sistemlerinde daha yalın daha basit ve daha net öngörülebilir bir sisteme

geçilecek. Buraya yatırım yapıyorsan %15 vergi ödeyeceksin ve istisna, muafiyet ve indirimleri unut denilecek” (K1, Konum 36).

Katılımcı, Türkiye’nin vergilendirme haklarını korumak amacıyla vergi teşviklerine yönelik olarak istisna, muafiyet ve indirimlere bir sınırlama getirildiğine vurgulamaktadır. Sütun 2 düzenlemesinin kaynak ülkelere vergilendirme haklarını kaybetmemek adına getirdiği düzenlemelerden biri de efektif vergi oranının %15’in altında olması durumunda aradaki fark kadar yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulanmasına olanak tanımasıdır. Bu kapsamda Türkiye’de küresel asgari kurumlar vergisiyle birlikte yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi yürürlüğe konulmuştur. Böylece Türkiye’deki efektif kurumlar vergisi oranı %15 veya üzerine çıkarılması hedeflenmiştir. Katılımcı, bu düzenleme ile Türkiye’deki istisna, muafiyet ve indirimlerin giderek azaltılacağı ve bunun sonucunda vergi sisteminin daha basit ve öngörülebilir bir yapıya dönüşebileceği yönündeki beklentilerini dile getirmiştir. Bununla birlikte yabancı sermayeye tanınan indirim, istisna ve muafiyet gibi teşviklerin kaldırılması halinde yabancı yatırımcıların Türkiye’ye yatırım yapma eğilimlerinin azalabileceğini ifade etmiştir. Katılımcıya göre vergisel anlamda tüm koşullar eşit olduğunda yabancı sermaye, hukuki güvenlik, ekonomik istikrar ve benzeri faktörleri ön planda tutarak kendisi için en güvenli ülkeyi tercih edecektir. Bu görüşü destekler nitelikte bir başka katılımcı ise şu ifadelerde bulunmuştur:

“Asgari kurumlar vergisi ise çok daha farklı bir olay. Sütun 2’nin yatırımlara zarar verip vermediği noktasında da bence yatırımlara zarar vermez. Çünkü bütün aktörler aynı anda aynı kuralı işlettiklerinde fare kaçacak delik bulamıyor zaten. Şu duvarı düşünün dört tane delik olduğunu düşünün fare istediği deliğe girebilir. Hangisinde daha büyük peynir varsa oraya gider. Dördünden de peynir kaldırsak veya dördüne de kapak koysak fare zaten ortada kalır. Yani yatırım kararı alırken hangi ülkede korkunç düşük vergi yükü olduğunu bilemeyecek en azından %15 vergi ödeyeceğini bilecek kendi ülkesinde de %15’ten fazlaysa mahsup edeceğini bilecek. Bilecek ki ben vergi ödeyeceğim ne olursa olsun” (K9, Konum 38).

Katılımcı, yabancı sermayenin, ülkelerin vergi avantajlardan yararlanarak vergi yükünü azaltacağı bir boşluk bulamaması durumunda vergi teşviklerini yatırım kararı verirken dikkate alacağı faktörlerden biri olmaktan çıkaracağını ifade etmektedir. Katılımcıya göre bu durum aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarını da azalmasını sağlayacaktır. Sütun 2 düzenlemesinin tüm ülkelerde yürürlüğe konulması durumunda yabancı sermayenin hareket alanının daralacağı ve varlıklarını daha düşük vergili ülkelere aktararak vergi yükünü en aza indirecek şekilde hareket etmesinin engelleneceği

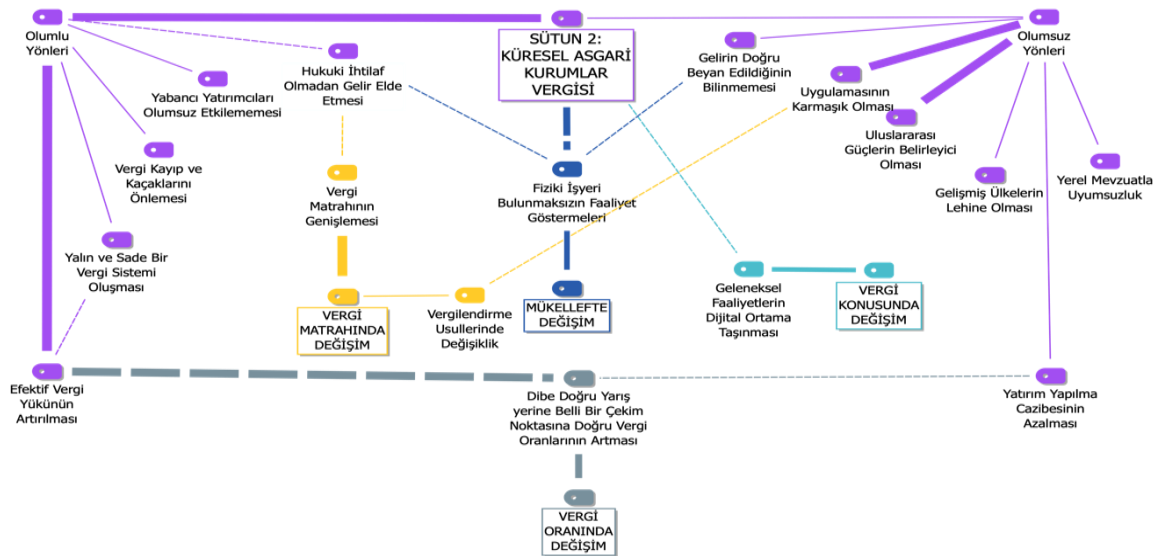
belirtilmektedir. Bu bağlamda katılımcı, yabancı sermayenin yatırım kararlarını vergi oranları dışındaki diğer faktörlere dayandırarak alacağını ileri sürmektedir.

Sütun 2'in uygulamasının zor olduğunu ifade eden bir başka katılımcı ise bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır.

“Çok taraflı anlaşmaların bence sorunu çok karmaşık olması. Yeknesak hale getirmek için daha da karmaşık hale getiren yapılar oluşturdukları için uygulaması da daha zor oluyor” (K5, Konum 30).

Burada katılımcı, Sütun 2 gibi uluslararası iş birliğine dayalı çözümlerin bir ülkenin değil çok sayıda ülkenin durumu dikkate alınarak hazırlanmadığı uygulanma zorluğuna dikkat çekmektedir. Aynı zamanda katılımcı, Sütun 2 hesaplamalarının karmaşık olması şirketlerin uyum maliyetlerinin artmasına neden olduğunu belirtmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından katılımcıların Sütun 2 hakkında değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler Şekil 18'de gösterilmektedir.



Şekil 18. Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 18’de görüldüğü üzere katılımcılar Sütun 2’yi dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendirirken Sütun 2’nin olumlu ve olumsuz yönlerine dair açıklamalarda bulunmuştur. Katılımcılar Sütun 2’nin olumlu yönlerine ilişkin açıklamalarda bulunurken aynı zamanda dibe doğru yarış yerine belli bir çekim noktasına doğru vergi oranının artması, mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve vergi matrahının genişlemesi kodları hakkında konuşmuştur. Nitekim Şekil 18 incelendiğinde efektif vergi oranının artması ile dibe doğru yarış yerine belli bir çekim noktasına doğru vergi oranının artması arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bunun sebebi, Sütun 2 düzenlemesinin kaynak ülkelere efektif vergi oranlarını en az %15 oranına getirmelerini aksi halde vergilendirme haklarını mukim ülkeye kaydırmalarıyla ilgilidir. Şekil 18 incelendiğinde hukuki ihtilaf olmadan gelir elde etmesi ile vergi matrahının genişlemesi ve fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermesi kodları arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin sebebi, fiziki işyerine sahip olmayan mükellefler, uluslararası iş birliğine dayalı bir uzlaşma doğrultusunda vergilendirme kapsamına alındığı için hem ülkelerin potansiyel vergi matrahlarının artması hem de ülkeler arasında hukuki ihtilafların yaşanmaması beklentisiyle ilgilidir.

Katılımcılar Sütun 2’nin olumsuz yönlerine dair açıklamalarda bulunurken aynı zamanda mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ve vergilendirme usullerinde değişiklik kodları hakkında da konuşmuştur. Şekil 18’e göre fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile gelirin doğru beyan edildiğinin bilinmemesi arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bunun sebebi ise Sütun 2 kurallarının uygulanmasının oldukça karmaşık olması ve bu şirketlerin ülke bazında safi kazançlarının tespit edilememesiyle ilgilidir. Nitekim Şekil 18 incelendiğinde uygulamasının karmaşık olması ile vergilendirme usullerinde değişiklik kodları arasında da bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu durum Sütun 2’yle birlikte safi kazanç üzerinden vergilendirme yapmak yerine çeşitli hesaplamalar yoluyla vergilendirmenin yapılmasının ve üstelik bu hesaplamaların doğru yapılmasının yoğun bir çaba gerektirmesinden kaynaklanmaktadır.

3 No’lu KDV Beyannamesinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi

Görüşmeler sırasında katılımcılara 3 No’lu KDV Beyannamesini dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 19’da gösterilmektedir.

Tablo 19. 3 No’lu KDV Beyannamesine İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
3 No’lu KDV Beyannamesi											0
Tespit ve Denetim Sorunu											1
Etkin Tahsilat											4
Uyum Maliyetleri Düşük Olması											2
Vergiye Uyumu Sağlaması											5
Σ TOPLAM	0	2	10	0	4	0	4	0	1	6	27

Tablo 19’da görüldüğü üzere 3 No’lu KDV beyannamesinin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendirilmesi istenildiğinde katılımcılar, 3 No’lu KDV beyannamesinin yabancı tedarikçiler tarafından Türkiye’deki nihai tüketicilere gerçekleştirilen hizmet tedariklerine ilişkin KDV’nin tahsil edilmesinde etkili bir yöntem olduğunu vurgulamaktadır. Bu kapsamda katılımcılar, 3 No’lu KDV beyannamesine yabancı tedarikçilerin uyum gösterdiklerini, uyum maliyetlerinin düşük olduğunu ve etkin tahsilatı sağladığına yönelik açıklamalarda bulunmuşlardır. 3 No’lu KDV beyannamesi hakkındaki tek olumsuz yorum ise beyannamenin verilir verilmemesinin mükelleflerin uyumuna bırakılması olarak yapılmıştır. Tablo 19’a göre 3 No’lu KDV beyannamesine ilişkin kodların yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcılar, sırasıyla en fazla vergiye uyumu sağlaması, etkin tahsilat ve uyum maliyetlerinin düşük olması kodlarını ön plana çıkarmaktadır. Bu kapsamda vergiye uyumu sağlaması 5 kez, etkin tahsilat 4 kez ve uyum maliyetlerinin düşük olması ise 2 kez kodlanmıştır. Ayrıca sadece bir katılımcı tarafından 3 No’lu KDV Beyannamesinin olumsuz yönü olarak ifade edilebilecek mükelleflerin uyumuna bırakılması koduna ilişkin kodlama yapılmıştır.

Konu kapsamında 3 No’lu KDV Beyannamesine ilişkin yabancı tedarikçilerin uyumlarını sağlamaya yönelik gerekli düzenlemelerin yapıldığını ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Burada 3 No’lu KDV Beyannamesi uluslararası uygulamalara en uygun olan düzenleme. Neden çünkü harcama üzerinden alınan bir vergi olarak gelir üzerinden alınan bir vergi olmaması hasebiyle burada KDV açısından yapılan işlem hem doğru hem yerinde hem de makul bir düzenlemedir ve hukuki açıdan da eleştirilebilecek bir husus bulunmamaktadır. Tabi bunun vergi gelirleri tartışılabilir. Ki zaten 3 No’lu Beyanname olmasa da 2 No’lu beyanname ile beyan edilmesi gereken bir işlemdir bu işlemler. 3 No’lu KDV Beyanname ile kolaylaştırıldı yerli yerine koyulmuş oldu dolayısıyla çok isabetli bir düzenleme. Ki burada dijital gib.gov.tr gibi web sitesi ile mükellefiyet tesis ettirilmesi bunun büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığında ihtisas uygulaması olması aslında bu şirketler açısından vergiye uyumlarsa gereken tüm ortamın sağlandığı anlamına geliyor” (K7, Konum 19).

Katılımcı, yabancı tedarikçilerin Türkiye’deki nihai tüketicilere sunmuş oldukları hizmetlere ilişkin KDV’nin beyan edilmesi ve ödenmesi noktasında 3 No’lu KDV beyannamesi aracılığıyla uyum maliyetlerinin azaltılmaya çalışıldığına vurgu yapmaktadır. Aynı zamanda uluslararası düzenlemelere uygun olması sebebiyle de Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan düzenlemeler içerisinde en uygun düzenlemenin 3 No’lu KDV beyannamesiyle yapıldığını ifade etmektedir. Konu kapsamında yabancı tedarikçilerin 3 No’lu KDV Beyannamesine uyum sağladıklarını ifade eden başka bir katılımcı ise şu sözleri dile getirmektedir:

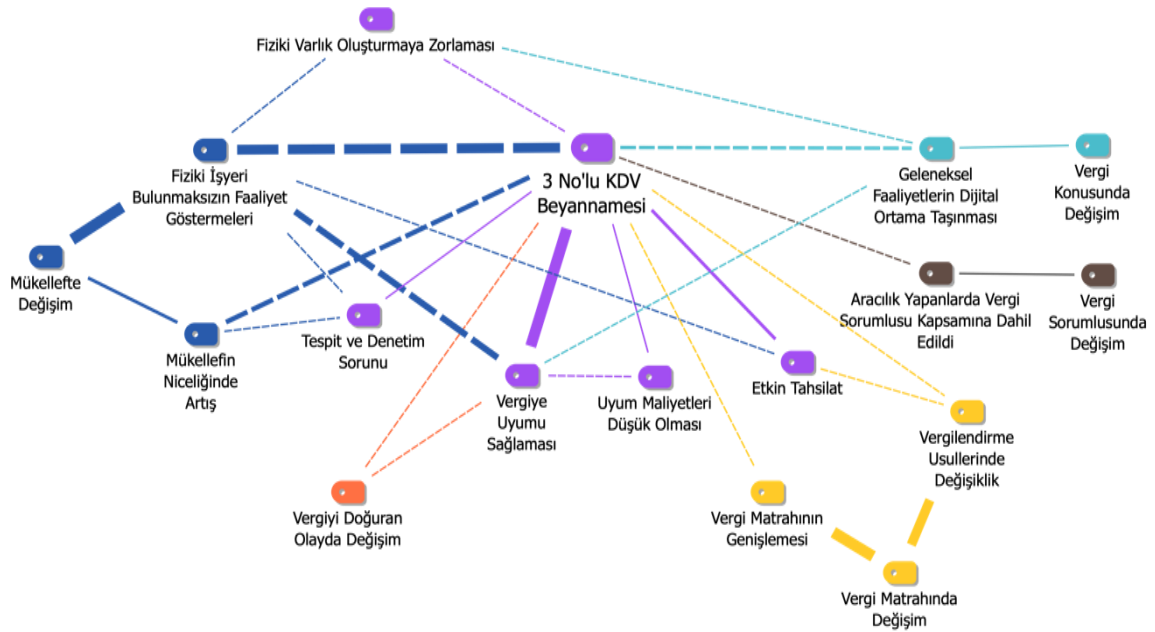
“3 No’lu KDV uygulamasında aynı şey söz konusu. Çünkü yabancı bir firma Türkiye’deki gerçek kişilere bir hizmet sunduğunda bu hizmet üzerinden KDV alamıyordu Türkiye. KDV kanunu al diyor, 9. madde diyor ki hizmetten kim faydalaniyorsa o 2 No’lu KDV beyannamesiyle vergiyi beyan edip ödeyecek. Ama üniversite öğrencisi yabancı dil sınavına giriyor ödemeyi de Euro olarak doğrudan firmaya yapıyor. Bu durumda öğrencinin vergi dairesine gidip 2 No’lu beyannameyi vermesini bekleyemezsiniz. Dolayısıyla o alandan biz hiç vergi alamıyorduk. Ama bu düzenleme sonucunda ne oldu yabancı şirketlere dendi ki bundan sonra bunları siz beyan edip ödeyeceksiniz. Onlar da gelip ödüyorlar şimdi. Çünkü bu firmaların ticari itibarları da söz konusu vergi kaçırıyor gibi adlandırılmak istemiyorlar. Dolayısıyla ben uyum yönünden olumlu gibi görüyorum” (K3, Konum 14, 16).

Burada katılımcı, 3 No’lu KDV beyannamesi öncesinde yabancı tedarikçilerin Türkiye’deki nihai tüketicilere sundukları elektronik hizmetlere ilişkin KDV’nin etkin bir şekilde tahsil edilemediğini belirtmektedir. 3 No’lu KDV beyannamesinin yürürlüğe girmesiyle birlikte elektronik hizmet tedariklerine ilişkin KDV’nin etkin tahsil edildiği ve KDV tahsilatına ilişkin sorunların önemli bir kısmının çözüldüğünü ifade etmektedir. Aynı zamanda yabancı tedarikçiler kendi ticari itibarlarını da düşünerek 3 No’lu KDV

beyannamesine uyum gösterdiklerini dile getirmektedir. Ancak mükelleflerin uyum gösterip göstermediklerin tespit edilmesi noktasında sorunlar olduğunu belirten başka bir katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“KDV ve üçle ilgili mükellefin kendisi KDV mükellefiyetini tesis ettirmesi gerekiyor. Bu kapsamda da bir kere önce şirketlerin bu mevzuata tabi olduklarını bilmeleri gerekiyor. Sonrasında da birtakım verilerle ilgili problemler olabiliyor. Buraya yapılacak satışları ayırtıracak veri ile alakalı ya da teknoloji ile alakalı sorunlar olabiliyor. Böyle bir şey var ama bunu kim denetleyecek nasıl tespit edecek beyannamesini verip vermeyenleri nasıl sistem içerisinde sokacak birazcık mükelleflerin inisiyatifine bırakılmış gibi” (K5, Konum 21).

Yabancı tedarikçilerin internet üzerinden 3 No’lu KDV kayıtlarını yapmaları gerektiğini belirten katılımcı, yabancı tedarikçilerin bu kayıtlarını yaptırmamaları halinde bu durumun tespit edilip edilmemesi konusunda bir boşluğun olduğunu vurgulamaktadır. Bununla birlikte katılımcı, vergi idaresinin yabancı tedarikçilerin uyum düzeyine bağlı olduğunu yabancı tedarikçilerin kayıt yaptırmalarını teşvik edecek bir mekanizmanın bulunmadığını belirtmektedir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda katılımcıların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından 3 No’lu KDV beyannamesi hakkında yaptıkları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler Şekil 19’da gösterilmektedir.



Şekil 19. 3 No’lu KDV Beyannamesinin Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 19'a göre katılımcılar dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından 3 No'lu KDV beyannamesini değerlendirirken aynı zamanda fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri, mükellefin niceliğinde artış, geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması, vergilendirme usullerinde değişiklik kodlarına dair yorumlarda bulunmuşlardır. Şekil 19 incelendiğinde mükelleflerin fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile vergiye uyumu sağlaması arasında güçlü bir ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi, yukarıda da açıklandığı üzere Türkiye'de fiziki işyeri bulunmayan yabancı tedarikçilerin Türkiye'deki nihai tüketicilere hizmet tedarik etmesi halinde bu tedarike ilişkin KDV'nin beyan edilmesi ve ödenmesi noktasında 3 No'lu KDV beyannamesinin sağladıkları kolaylıklara uyum göstermeleridir. Bu doğrultuda vergiye uyumunu sağlama kadar güçlü olmasa bile fiziki işyeri bulunmadan faaliyet göstermeleri ile etkin tahsilat ve uyum maliyetlerinin düşük olması arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte Şekil 19'a göre fiziki işyeri bulunmadan faaliyet göstermeleri ile tespit ve denetim sorunu arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise yabancı tedarikçilerin 3 No'lu KDV beyannamelerini verip vermemeleri yabancı tedarikçilerin isteklerine bağlı olması ve yabancı tedarikçileri teşvik edecek bir mekanizmanın bulunmamasıdır.

Şekil 19 incelendiğinde fiziki işyeri bulunmadan faaliyet göstermeleri ve geleneksel faaliyetlerin dijital ortama taşınması ile fiziki varlık oluşturmaya zorlaması arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Bunun sebebi tek taraflı önlemlerin yabancı tedarikçileri Türkiye'de fiziki işyeri kurmaya zorlamak amacıyla getirilmesidir. Yine Şekil 19 incelendiğinde katılımcılar tarafından vergilendirme usullerinde değişiklik ile etkin tahsilat kodları arasında da ilişki kurulmaktadır. Bunun sebebi ise yabancı tedarikçilerin Türkiye'deki nihai tüketicilere hizmet tedarik etmeleri durumunda bu tedariklere ilişkin KDV'nin tahsil yönteminin değiştirilmesiyle ilgilidir. Nitekim 3 No'lu beyanname öncesinde hizmet tedariklerine ilişkin KDV, nihai tüketiciler tarafından 2 No'lu beyanname aracılığıyla beyan edilip ödenmesi öngörülmüştür. Ancak nihai tüketiciler gerek konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları gerekse vergiden kaçınma amacıyla bu sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmemişlerdir. 3 No'lu KDV beyannamesiyle birlikte elektronik ortamda sunulan hizmet tedariklerinin tahsili, nihai tüketicilerden hizmeti sunan yabancı tedarikçilere kaydırılmakta ve yabancı tedarikçilere kolaylık sağlanarak elektronik hizmet tedariklerine ilişkin KDV'nin daha etkin bir şekilde tahsil edilmesine imkân tanınmaktadır.

Online Reklam Stopajının Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi

Görüşmeler sırasında katılımcılara online reklam stopajını dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 20’de gösterilmektedir.

Tablo 20. Online Reklam Stopajına İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
Online Reklam Stopajı		●			●	●	●	●	●	●	0
Stopaj Oranının Yüksek Olması										●	1
Türkiye’deki Şirketlerin Vergi Yükünü Artırması		●						●		●	3
Ülkeler Arasında İhtilafların Yaşanması		●			●		●		●		5
ÇVÖA İşyeri Kurallarına Aykırı		●					●		●	●	5
Σ TOPLAM	0	8	0	0	4	1	7	2	4	4	30

Tablo 20’ye göre dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından online reklam stopajını nasıl değerlendirdikleri sorulduğunda katılımcılar, online reklam stopajının birçok açıdan olumsuz bir düzenleme olduğuna dair yorumlarda bulunmuşlardır. Katılımcılar online reklam stopajının olumsuz bir düzenleme olduğundan bahsederken bu durumu stopaj oranının yüksek olması, Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünü artırması, ülkeler arasında ihtilafların yaşanması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) işyeri kurallarına aykırı olması kodlarıyla ilişkilendirmişlerdir. Tablo 20’ye göre online reklam stopajına ilişkin kodların yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcıların sırasıyla en fazla ÇVÖA işyeri kurallarına aykırı olması, ülkeler arasında ihtilafların yaşanması, Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünü artırması ve stopaj oranının yüksek olması kodlarına yoğunlaştıkları görülmektedir. Bu kapsamda ÇVÖA işyeri kurallarına aykırı olması 5 kez, ülkeler arasında ihtilafların yaşanması 5 kez, Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünü artırması 3 kez ve stopaj oranının yüksek olması ise sadece 1 kez kodlanmıştır. Konu kapsamında online reklam stopajının ÇVÖA işyeri kurallarına aykırı olduğu ve ülkeler arasında ihtilaflara neden olduğunu ifaden bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesindeki internet üzerinden sunulan reklam faaliyetleri üzerinden alınan stopaj. Şirketin burada herhangi bir fiziki varlığı yok. Ticari kazanç gibi bunları vergilendirmeye çalışıyoruz. Ama Türkiye’de bir faaliyetin ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesinin ana şartı Türkiye’de işyeri ya da daimî temsilci

bulundurmanız yani fiziki varlık bulundurmanızdır. Yani OECD anlaşması beşinci maddesine göre daimî işyeri gerekiyor. Ama böyle bir iş yeri olmamasına rağmen bunu vergilendirmeye tabi tutuyorsunuz. Biz bunları vergilendirmeyelim mi? Tabii ki de vergilendirelim ama bu şekilde değil. Çünkü zaten bu şirketler mahkemelere gittiklerinde aşağı yukarı ne olacağı belli oluyor. Bu durumda uluslararası vergi kurallarına ya da ulusal vergi kurallarına aykırı hareket etmiş oluyoruz” (K9, Konum 10).

İnternet üzerinden reklam hizmeti sunan şirket veya işletmelerin Türkiye’de fiziki işyerleri bulunmamasına rağmen online reklam stopajı düzenlemesi yoluyla vergilendirme kapsamına alındığını ifaden eden katılımcı bu durumun hem uluslararası hem de ulusal vergi kurallarına aykırılık arz ettiğine vurgu yapmaktadır. İnternet üzerinden reklam hizmeti sunan işletme veya şirketlerin Türkiye’de vergilendirilebilmeleri için hem uluslararası vergi kuralları hem de ulusal vergi kuralları gereği Türkiye’de fiziki işyerlerinin varlığı aranmaktadır. Online reklam stopajı yoluyla Türkiye’de fiziki işyeri olmadan internet ortamında reklam hizmeti sunan şirketlerin vergilendirme kapsamına alındığı için ülkeler arasında veya reklam alan ile reklam veren arasında da hukuki ihtilaflar yaşandığı katılımcı tarafından belirtilmektedir. Bununla birlikte online reklam stopajının Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünü artırdığını ifaden başka bir katılımcı ise bu durumu şu şekilde açıklamaktadır.

“Online reklamcılıkta olduğu gibi bu düzenlemeleri vergi sorumluluğu kapsamına alıp bu ödemelerden stopaj yoluyla ödemelerden vergi almaya çalıştı. Orada gözden kaçan şey bu vergiyi onlardan almıyorsunuz çünkü bu şirketlerin rekabet üstünlükleri nedeniyle yapmış oldukları sözleşmelerde bu vergiyi o şirketler ödemiyor diyor ki ben net alıyorum. Bana abonelik için 100 dolar ödeyeceksin ya da reklam ilanı için 1000 dolar ödeyeceksin, ben onu net alırım senin stopaj ödemen benim umurumda değil. O yüzden rekabet gücünü kullanarak Türkiye’deki reklam hizmetini alan şirketler o maliyeti ödüyor. Dolayısıyla bizim o kazançları vergilemediğimizi söylüyorum” (K2, Konum 29).

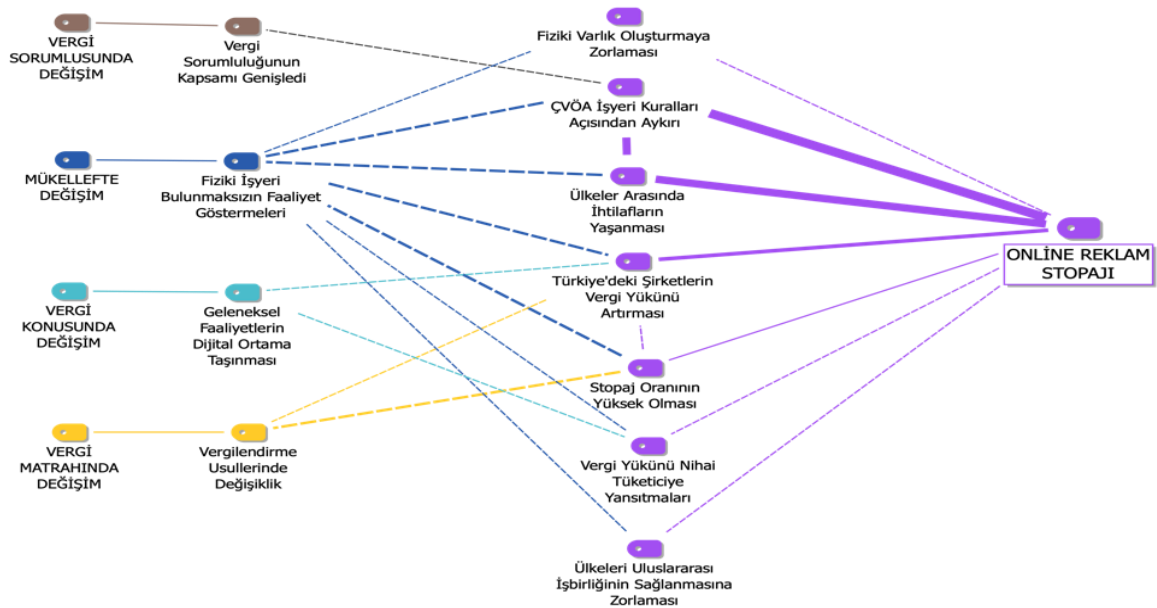
İnternet ortamında reklam hizmeti sunan işletmelerin piyasada rekabet üstünlüklerine sahip oldukları için online reklam stopajlarını Türkiye’deki şirketlere yansıttığını ifade eden katılımcı, online reklam stopajı ile Türkiye’de fiziki işyeri bulunmayan şirketleri değil, kendi şirketlerimizi vergilendirdiğimizi ve Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünün arttığını vurgulamaktadır. Aynı zamanda online reklam stopaj oranının yüksek olması nedeniyle Türkiye’deki şirketlerin vergi yüklerinin daha olumsuz etkilendiğini ifade eden başka bir katılımcı ise bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

“Bir şirketin %80 kârlılıkla çalıştığını düşünün. %80 kârlılıkla çalışan bir şirket 100 liralık bir satışta 80 TL kâr ediyorsa vergi oranı %25 olduğu düşünüldüğünde 20 TL vergi öder.

Demek ki %15 yaklaşık yüzde %70 kârlılığa denk geliyor. %70 yapsa işte %15'e yaklaşıyor. Ama dünyada hiçbir şirkette böyle bir kârlılık yok. Sosyal medya alanında diğer alanlarda en kârlı şirketler bile %25, %30 ve %40 kârlılıkla çalışıyor zaten. Veleve ki %40 kâr etsin. %40 kârın tamamı bütün katma değer Türkiye'de yaratılsa 40×25 ne yapar 10 TL. Benim almam gereken maksimum verginin 10 TL olması lazım. Ama ben 15 alıyorum. Üstelik bir de bu katma değer tamamının Türkiye'de yaratılması koşuluyla. Türkiye Pazar ülke konumunda sadece pazar ülkede katma değer tamamının yaratıldığını düşünürsen bile almam gereken vergi %10. Ancak katma değer tamamı Türkiye'de yaratılmıyor. Bu katma değer bir kısmı bunu inovasyonun yapıldığı ülkede yaratılıyor. Bunla ilgili hizmetleri günlük işlemlerin yapıldığı ülke de yaratılıyor yüzlerce binlerce çalışan var. Dolayısıyla burada adil bir paylaşım lazım. Bu nedenle online reklamlar üzerine alınan %15 çok yüksek. Bunun aşağı inmesi lazım" (K10, Konum 21).

Online reklam stopaj oranının yaklaşık olarak %70 kârlılıkla çalışan şirketlerin adil vergilendirilebilmesi için geçerli bir oran olduğunu ifade eden katılımcı, Dünya'daki en kârlı şirketlerin bile en fazla %40 kârlılıkla çalıştığını bu nedenle online reklam stopajı oranının oldukça yüksek olduğuna vurgu yapmaktadır. Ayrıca katılımcı, online reklam stopajının ulusal ve uluslararası vergi kurallarına aykırı olmasa dahi değer tamamı Türkiye'de yaratılmadığı için Türkiye'de %15 oranında bir vergi alınmasının adil bir yaklaşım olmadığını ileri sürmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda katılımcıların dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından online reklam stopajı hakkında yaptıkları değerlendirmelerine etki eden faktörler ve bu faktörler arasındaki ilişkiler Şekil 20'de gösterilmektedir.



Şekil 20. Online Reklam Stopajının Verginin Asli Unsurları Açısından Analizi: Tek Vaka Modeli

Şekil 20’de görüldüğü üzere fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile ülkeler arasında ihtilafların yaşanması, Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünün artması, stopaj oranının yüksek olması ve ÇVÖA işyeri kuralları açısından aykırı arasında güçlü ilişki bulunmaktadır. Bu güçlü ilişkilerin sebepleri, ulusal ve uluslararası vergi kuralları ile piyasa üzerindeki olası etkileri dikkate alınmadan online reklam stopajı düzenlemesinin yapılmasıdır. Bu durum online reklam stopajına ilişkin yargıya taşınan birçok ihtilafların yaşanmasına neden olmuştur. Aynı zamanda bu şirketler piyasada hâkim güce sahip oldukları için bu vergileri Türkiye’deki şirketlere yansıtmış ve online reklam stopajının vergi yüküne Türkiye’de reklam hizmetini alanlar katlanmıştır. Dolayısıyla online reklam stopajı, Türkiye’de fiziki işyeri bulunmadan faaliyet gösteren mükellefleri vergilendirme noktasında olumsuz özellikleriyle Şekil 20’deki ilişkilerde ön plana çıkmaktadır. Yine fiziki işyeri bulunmaksızın faaliyet göstermeleri ile uluslararası iş birliğine ve fiziki varlık oluşturmaya zorlaması arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkilerin sebebi, tek taraflı önlemlerin doğası gereği ülkeleri iş birliğine ya da şirketleri fiziki işyeri oluşturmaya teşvik etmesidir. Şekil 20 incelendiğinde vergi sorumluluğunun kapsamının genişlemesi ile ÇVÖA işyeri kuralları açısından aykırı olması arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin sebebi, online reklam stopajının ulusal ve uluslararası vergi kurallarına aykırı olarak düzenlemesiyle ilgilidir.

Şekil 20’de görüldüğü üzere vergilendirme usullerinde değişikliklerle stopaj oranının yüksek olması ve Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünün artması arasında güçlü bir ilişkinin bulunduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise gelir üzerinden alınan vergilerin beyan usulü yerine stopaj yönteminin tercih edilmesiyle ilişkilidir. Beyan usulünde mükellefler safi kazançları üzerinden vergilendirilmelerine rağmen stopaj yönteminde brüt kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu kapsamda brüt kazançlar üzerinden %15’lik bir stopaj oranı, şirketlerin olması gerekenin üzerinde bir vergi yüküyle karşılaşmalarına neden olmaktadır. Bununla birlikte bu şirketlerin vergi yüklerini Türkiye’deki reklam hizmeti alanlar üzerine yansıttıkları dikkate alındığında online reklam stopajının vergi matrahı açısından olumsuz yönleriyle Şekil 20’deki ilişkilerde ön plana çıkmaktadır

Türkiye’de Verginin Asli Unsurlarının Dijitalleşme Sürecine Uyumlaştırılması Açısından Yapılan Öneriler ve Bu Önerilerin Önündeki Engeller

Görüşmeler sırasında katılımcılar Türkiye’de yapılan düzenlemeleri dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından değerlendirdikten sonra yapılan düzenlemelerin genel olarak yeterli olmadığını belirtmiştir. Bunun üzerine katılımcılara Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından dijital vergileme alanında ne gibi düzenlemeler yapılması gerektiği sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 21’de gösterilmektedir.

Tablo 21. Önerilere İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
Ne Yapılmalı											2
Mükellef Açısından											0
Daimi İşyeri Kuralları Güncellenerek İç Mevzuata Aktarılmalı											2
Uluslararası Mücadele ve İşbirliği Artırılmalı											8
Yatırımcıların Durumu Dikkate Alınmalı											6
Dijital Şirketlerle Karşılıklı Mutabakata Varılmalı											3
Vergi Konusu Açısından											0
Safi Artış Teorisine Geçilmeli											5
Belli Eşik Değeri Olmalı											5
Düşük Vergi Oranı Uygulanmalı											5
Beyan Usulü Uygulanmalı											17
İşlem Vergisi Getirilmeli											11
Vergi Sorumlusu Açısından											0
Dijital Platformlara Sorumluluk Yüklenmeli											9
Verilerin Etkin Kullanılmasına Özen Gösterilmeli											3
Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Etkin Kullanılması											2
Makul, Basit ve Öngörülebilir Bir Yasal Düzenleme											9
Dijital Firmalar ve Dijital Hizmetlerin Etkin Şekilde Analiz Edilmeli											1
Dijital Teknolojilerin Vergi Uygulamalarında Kullanılması											4
Teknik Ekiplerin Vergi İnceleme Süreçlerine Dahil Edilmeli											1
Σ TOPLAM	17	7	15	20	3	3	6	12	7	3	93

Tablo 21’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından Türkiye’de yapılması gereken vergi düzenlemeleri hakkında katılımcılar, hem doğrudan mükellef, vergi konusu ve vergi sorumlusuna yönelik önerilerde hem de vergi idaresi ile vergi sistemine ilişkin çeşitli önerilerde bulundukları görülmektedir. Bu, dijitalleşmenin vergilendirme süreçlerine entegrasyonunun sadece vergi yükümlülerine yönelik değil, aynı zamanda vergi idaresi ve sisteminin de dönüşmesi gerektiğine dair bir farkındalık oluşturmaktadır. Bu kapsamda katılımcılar, dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisi açısından uluslararası iş birliği ve mücadelenin artırılması, yatırımcıların durumlarının dikkate

alınması, dijital şirketlerle karşılıklı mutabakata varılması ve daimî işyeri kuralları güncellenerek iç mevzuata aktarılması önerilerinde bulunmuşlardır. Tablo 21'e göre dijitalleşme sürecinin mükellefe etkisine yönelik katılımcıların önerilerinin yoğunluk dağılımları incelendiğinde uluslararası iş birliği ve mücadele artırılmalı 8 kez, yatırımcıların durumu dikkate alınmalı 6 kez, dijital şirketlerle karşılıklı mutabakata varılmalı 3 kez ve daimî işyeri kuralları güncellenerek iç mevzuata aktarılmalı 2 kez kodlanmıştır. Bu kapsamda katılımcılar tarafından özellikle fiziki işyeri sahip olmadan faaliyette bulunan mükellefleri vergilendirirken uluslararası iş birliği ve uluslararası mücadelenin esas alınması gerektiği ön plana çıkarılmıştır.

Tablo 21'de görüldüğü üzere katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin vergi konusuna etkisi açısından yapılması gerekenler belli eşik değeri olmalı, düşük vergi oranı uygulanmalı, safi artış teorisine geçilmeli, beyan usulü uygulanmalı ve işlem vergisi getirilmeli kodlarıyla açıklanmıştır. Tablo 21'e göre bu kodların yoğunluk dağılımları incelendiğinde beyan usulü uygulanmalı 17 kez, işlem vergisi getirilmeli 11 kez, belli eşik değeri olmalı 5 kez, safi artış teorisine geçilmeli 5 kez ve düşük vergi oranı uygulanmalı 5 kez kodlanmıştır. Tablo 21'de görüldüğü üzere katılımcılar tarafından dijitalleşme sürecinin vergi sorumlusuna etkisi açısından Türkiye'de yapılması gerekenler, dijital platformlara sorumluluk yüklenmesiyle ilişkilendirilmektedir. Bu ifade katılımcılar tarafından 9 kez yinelenmiştir. Yine Tablo 21'de görüldüğü üzere katılımcılar vergi idaresi ve vergi sistemine ilişkin yapılması gerekenler hakkında konuşurken aynı zamanda düzenlemelerin makul, basit ve öngörülebilir olmalı, verilerin etkin şekilde kullanımına özen gösterilmeli, otomatik bilgi değişim anlaşmalarının etkin kullanımı, dijital faaliyetlerin etkin şekilde analiz edilmeli, dijital teknolojilerin vergi uygulamalarında kullanılmalı ve teknik ekiplerin inceleme süreçlerine dahil edilmeli kodlarına yönelik açıklamalarda bulunmuşlardır. Tablo 21'e göre vergi idaresi ve sistemine ilişkin yapılması gerekenlerin yoğunluk dağılımları incelendiğinde makul, basit ve öngörülebilir olmalı 6 kez, dijital teknolojilerin vergi uygulamalarında kullanılmalı 4 kez, verilerin etkin şekilde kullanımına özen gösterilmeli 3 kez, otomatik bilgi değişim anlaşmalarının etkin kullanımı 2 kez ve teknik ekipler inceleme süreçlerine dahil edilmeli 1 kez kodlanmıştır.

Mükellefler açısından uluslararası iş birliği ve mücadelenin artırılması gerektiğini ifade eden bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Şimdi genellikle bu dijital şirket dediğimiz şirketler dijital ortamda faaliyette bulundukları için bunların sınırları yok. Yani sadece Türkiye’de hizmette bulunmuyorlar. Dolayısıyla buradaki yaklaşım şöyle olmalı. Sınırsız bir kapsama alanı olan yani uluslararası boyutu olan dijital şirketlerle mücadele ancak uluslararası boyutta olur. Yani biz tek başına Türkiye olarak ben sizden şöyle bir vergi alacam şöyle bir düzenleme yapacağım dediği anda o şirketler Türkiye’yi terk eder. Örneğin şu anda kripto varlıkların BTC Türk veya Paribu gibi şirketlere vergi sorumlusu olarak nitelendirelim bunlara stopaj görevi verelim. Dolayısıyla orada işlem yapan herkesten vergi kessinler denilse bütün Türkler sadece BTC veya Paribu mu kullanıyor? Yabancı platformlardan da gidip alıyor. Bu durumda onlara nasıl vergi öde diyeceksin. Dolayısıyla demek ki bu şunu gösteriyor dijital uygulamalarla mücadele uluslararası uygulamalar veya uluslararası güce veya uluslararası vergi kaçırma imkanlarına sahip şirketlerle ancak uluslararası düzeyde mücadele gereklidir” (K1, Konum 33).

Katılımcı burada fiziki işyeri bulunmadan faaliyet gösteren şirketlerin birçok ülkede ekonomik faaliyette bulunduğunu bu nedenle bu şirketlere yönelik yapılacak düzenlemelerin tek taraflı değil uluslararası iş birliği halinde gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Sadece Türkiye tarafından bu şirketlere yönelik kanuni düzenleme yapılması durumunda bu mükellefler Türkiye’deki kanuni düzenlemelerden kaçınmak için varlıklarını Türkiye dışına aktaracak ya da diğer ülkelerdeki vergisel boşluklardan yararlanarak vergisel yükümlülüklerini en aza indirecektir. Bu tür şirketler uluslararası iş birliği ve mücadele yoluyla vergilendirme kapsamına alınmaması halinde daimî işyeri kurallarının güncellenmesi ve yatırımcıların durumlarının dikkate alınması gerektiğini ifaden eden başka bir katılımcı bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır.

“Burada daimî işyeri kurallarının kanunlarımızda çok iyi belirlenmesi gerektiğini düşünüyorum. Bunu belirlerken de uluslararası vergileme modelleri OECD, BM ve uluslararası yargı kararlarını da dikkate alarak bizi destekleyecek şekilde daimî işyeri ya da bunu çifte vergilendirme anlaşmalarına koymak ya da mevcut anlaşma maddelerini daha net daha iyi yorumlayarak bu daimî işyeri kurallarını bizim iç mevzuatımıza aktarılması gerektiğini düşünüyorum. Özellikle daimî işyerinin tanımlanması çok önemli. Burada gene makul bir vergilendirmenin olması gerektiğini düşünüyorum. Çünkü biz burada çok güçlü değiliz. Bu dijital vergileme konusunda bu şirketlerden bir vergi almamız gerekiyor ama bizim ülkemizde vatandaşımıza verilen bir hizmet var. Bunu bir vergi olarak değil toplumsal bir fayda olarak düşünelim. Tamam gelip ülkemizden milyonlarca dolar kazanıp ülkelerine götürmelerini söylemiyorum ama bu şirketlerin ülkemde hizmet vermesi, örneğin ülkemde yeni teknolojileri geliştirmeme, dijital teknoloji okur yazarlığına, teknoloji kullanımına destek vermesi, benim bu şirketlerden sadece vergi değil, aynı zamanda teknoloji bilgi birikimi sağlayacak böylece mühendislerimi istihdam ettiği zaman benim mühendislerimi de geliştirmiş olacak. Stratejik alanda güçlü şirketlerle masaya oturulup koşulların şeffaf bir şekilde konuşulup maliyeyle de o mutabakatı sağlayıp o şirketlerden yapılabiliyorsa öyle vergi alınması gerektiğini düşünüyorum. Ama kesinlikle bu şirketlerden ağır bir vergilendirme değil, makul ve öngörülebilir bir vergi alınması gerektiğini düşünüyorum.

Çünkü bu yapılmadığı takdirde bu şirketler ya ülkede olmayacak ya da gerçekten vergisini kaçıracaklar. En azından karşılıklı mutabakat sağlanıyorsa bu şirketlerin bu şekilde vergilendirilmesi gerektiğini düşünüyorum” (K4, Konum 27).

Türkiye’nin fiziki işyerine sahip olmadan faaliyet gösteren şirketleri vergilendirilebilmesi için daimî işyeri kurallarını güncelleyerek bu kuralları iç mevzuatına aktarması gerektiğini ifade eden katılımcı, daimî işyeri kurallarının önemine vurgu yapmaktadır. Katılımcı, aynı zamanda bu şirketlerin Türkiye’den yüksek miktarda gelir elde etmekle birlikte ekonomik anlamda çok sayıda faydalarının da bulunduğu dikkat çekmektedir. Dolayısıyla bu şirketleri vergilendirirken Türkiye’ye ekonomik anlamda sunduğu katkıları göz önünde bulundurarak bu şirketlerle karşılıklı anlaşılması yoluyla vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürülmektedir. Bu noktada bu şirketlerin Türkiye’ye sundukları ekonomik faydalardan yararlanmak için bu şirketlere ağır bir vergilendirme yükümlülüğü değil daha makul, basit ve öngörülebilir düzenlemelerle vergilendirilmesi gerektiğini savunulmaktadır. Böylece bu şirketlerin Türkiye’de faaliyet göstermesiyle hem vergi geliri hem de çeşitli ekonomik faydalar elde edileceğini ifade edilmektedir.

Vergi konusu açısından Türkiye kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilmesi gerektiğini ileri süren bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir.

“Biz tabi kaynak teorisi olduğu için bunun nereden buldun da nereden gelir elde ettin de sormadığımız için geleneksel gelirlerin peşindeyiz biz o açıdan bir açmazımız bulunmaktadır. Türkiye için ne yapılabilir radikal olarak doğrusu net artış teorisine geçmek” (K1, Konum 44).

Türkiye’de gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin uygulandığına dikkat çeken katılımcı, bir kişi veya şirketin elde ettiği gelirlerin, gelir unsurlarından birinin kapsamına girmemesi durumunda vergilendirilemediğini ifade etmektedir. Katılımcı, gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin uygulanması dijitalleşme sürecinin değişen ekonomik faaliyetleri ve varlıkları vergilendirme açısından zorluklar yarattığını vurgulamaktadır.

Vergi konusu açısından dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde beyan usulü ve belli bir eşik değerin uygulanması gerektiğini ileri süren bir katılımcı bu durumu şu şekilde aktarmaktadır.

“Dijital platformlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi noktasında da mutlaka beyan usulü olmalı. Makul bir gelir eşiği getirilebilir. Özellikle etkinlik açısından. Özellikle bu eşik değer insanların bu faaliyetlerini de engellememesi gerekiyor” (K9, Konum 52).

Dijital platformlar aracılığıyla gelir elde eden gerçek kişilerin elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri gerektiğini belirten katılımcı, bu kişilerin girişimcilik yönlerinin teşvik edilmesi amacıyla belli bir eşik değerin üzerinde gelir elde etmeleri halinde vergilendirilmeleri gerektiğine vurgu yapmaktadır. Katılımcı, bu eşik değerin üzerinde gelir elde edenlerin vergilendirme kapsamına alınmasının vergi idaresinin uyum maliyetlerinin azalmasına da katkı sağlayacağını vurgulamaktadır.

Kripto varlıkların vergilendirilmesi açısından katılımcılar genellikle beyan usulünün uygulanması gerektiğini savunmakla birlikte beyan sistemine ilişkin zorluklar nedeniyle işlem vergisi getirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Bu durumu bir katılımcı şu şekilde açıklamaktadır:

“Benim tavsiyem mevcut koşullar altında öncelikle bir işlem vergisi ile yola başlanması devam edilmesi ilerleyen süreçlerde birçok ülke kayıt altına alır ve sistem oturursa makul düzeyde bir kazanç vergisi ya da kazanç stopaj vergisi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi gibi kazanç üzerinden bir stopaj alınması suretiyle vergilendirilmesinin benimsenmesinin daha uygun olduğunu düşünüyorum. Ben şu anda beyan usulü yerine bir işlem vergisi uygulanmasını doğru buluyorum” (K9, Konum 48).

Katılımcı burada kripto varlıklara ilişkin takip ve tespit zorluklarının üstesinden gelinceye kadar işlem vergisinin uygulanmasını önermektedir. Aynı zamanda katılımcı, kripto varlıklara ilişkin tespit ve kontrol zorlukları azaldıkça beyan usulüne dönülmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bununla birlikte hangi yöntem uygulanırsa uygulansın katılımcılar, kripto varlıklara yönelik yapılacak bir vergi düzenlemesinin düşük oranlı, makul, basit ve öngörülebilir olmasını önermektedir. Buna ilişkin bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Kripto varlıklar da nasıl tespit edilecek maliyet nasıl tespit edilecek gibi çeşitli problemler var ama. Biz şunu söyledik eğer düşük oranlı bir vergi getirilirse ve insanlar da bunu vergisini ödemezseniz biz bunları inceleyeceğiz korkusunu verirken gönüllü uyum daha rahat olabilir diye düşünüyorum. Çünkü şu anda hiç vergilendirilmiyor. Bunun alt yapısı sağlanırsa ufakta olsa bir vergilendirme yapılabilir. Ama bunun kuralları da nispeten daha basit, makul ve öngörülebilir olmalı” (K3, Konum 47-48).

Kripto varlıkların tespit ve denetiminde zorluklar olduğunu belirten katılımcı, kripto varlık alım satımlarından vergi idaresinin haberdar olması ve en azından bir gelir elde edilebilmesi için yapılan düzenlemelerin mükellefler açısından düşük oranlı ve basit olması gerektiğini vurgulamaktadır. Aksi taktirde bu faaliyetlerin vergi idaresinin bilgisi dışında kalacağını, yüksek oranlı ve anlaşılması güç düzenlemelere mükelleflerin uyum sağlamayacağını ya da yabancı ülkelerdeki kripto varlık borsalarına yöneleceklerini ifade etmektedir.

Vergi sorumlusu açısından Türkiye’de dijital platformlara sorumluluk yüklenmesi gerektiğini ileri süren bir katılımcı, şu sözleri dile getirmektedir:

“Kendi verdiği hizmetin kendi geliştirdiği kısmın kontrolünü en iyi kendisi yapabilir bunun kontrolünü maliye yapamaz. Ya da söylemese böyle bir gelir türü olduğunu maliye bilemez. Bu yüzden o şirketin sorumlu tutulması gerekir. Bilgi sorumluluğu artı stopaj sorumluluğu yüklenmesi lazım. Bu nedenle sorumluluk, belli gelir eşliğinin üzerindeki her türlü platform üzerinde olacak şekilde ama platformlara da öngörülebilir bir yasal düzenleme yapılması gerekir” (K4, Konum 31-32).

Burada katılımcı, vergi idaresinin dijital ekonomik faaliyetleri tespit edemediği durumlarda dijital platformlara sorumluluk yüklenmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Böylece vergi idaresinin bilgisi dışında kalan faaliyetler dijital platformlar tarafından vergi idaresine bildirilerek vergi idaresi haberdar edilmekte veya vergi dışı kalan faaliyetler dijital platformlar tarafından stopaj yoluyla verginin tahsil edilmesi sağlanarak vergilendirilmiş olmaktadır. Bununla birlikte her platformun sorumluluk kapsamına alınmaması, belli eşik değerin üzerinde faaliyet yapılan platformlara aracılık sorumluluğunun getirilmesi savunulmaktadır. Buna ilişkin yapılacak kanuni düzenlemelerin de açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması gerektiği ileri sürülmektedir.

Dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi için dijital teknolojilerin vergi idaresi süreçlerinde kullanılmasını gerektiğini ifade eden bir katılımcı şu sözleri dile getirmektedir:

“Buradaki teknoloji biz önce bir alıp vergi kayıp ve kaçacağını önlemede nasıl kullanabiliriz yani bakış açısı dijitalleşme de hep vergilendirme üzerine olması rahatsız ediyor beni. Bu olumlu ve bize hız kazandıran tarafı alıp bizim işimiz vergi toplamak ya gelir idaresi olarak bu teknolojileri alıp sisteme nasıl entegre edebiliriz ve burayı nasıl hızlandırabiliriz potansiyel ve fiili arasındaki farkı kapatmada nasıl kullanabiliriz yani kayıp ve kaçığı nasıl azaltırız. Önemli olan vergiyi nasıl alacağımız değil bu teknolojiyi sisteme dahil etmek çünkü

mevcut sistemimizde yakalayamıyoruz tespit edemiyoruz blok zincir için de aynısını söylemiştim. İstedığınız kadar kanuni düzenleme yapın ama teknolojik gelişmeyi sağlayamıyorsanız manuel hiçbir şey yapamazsınız” (K6, Konum 22).

Dijitalleşme süreciyle birlikte ortaya çıkan teknolojileri vergilendirilmesi yerine bu teknolojilerin vergi idaresi süreçlerine entegre edilmesi gerektiğini ifade eden katılımcı, bu teknolojilerin kullanımından vergi idarelerinin elde edeceği faydalara dikkat çekmektedir. Katılımcıya göre ekonomik faaliyetlerin dijital ortama kaydığı ve dijital kavram ve faaliyetlerin ortaya çıktığı dijitalleşen ekonomide geleneksel yöntemlerle vergi kayıp ve kaçığının takip ve tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Nitekim dijital ekonomik faaliyetlere ilişkin gerekli kanuni düzenlemelere yapılsa dahi bu faaliyetler takip ve tespit edilemediği sürece kanuni düzenlemelerden beklenen faydaların elde edilemeyeceğini ileri sürülmektedir. Bu nedenle katılımcı, dijital teknolojilerin vergi idaresi süreçlerine dahil edilmesi ve bu teknolojiler konusunda uzman kişilerin vergi inceleme süreçlerine dahil edilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Dijital ekonomik faaliyetlerin özellikle sınır ötesi olarak yapılması durumunda bu faaliyetlere ilişkin kazancın tespit edilmesine yönelik otomatik bilgi değişim anlaşmalarındaki verilerin daha etkin kullanılmasını öneren bir katılımcı, bu durumu şu şekilde açıklamaktadır:

“Tespit zorluğu var evet ama idare elindeki cephaneyi silahları kullanıyor mu sorusu akla geliyor. 2021’den itibaren otomatik bilgi değişimi kapsamında 50-60 ülkeden bilgi geliyor. Bu bilgileri idare kullanıyor mu gerçi orada 50 bin doların üzerinde parası olanlarla ilgili bilgiler geliyor oradan tespit edebilir. Otomatik bilgi değişimi kapsamında Türkiye mukimleriyle ilgili sunulan bilgilerden yakalanabilir. Bu biraz denetim ve idarenin yapacağı tespit ve yoklamalarla ortaya çıkabilir” (K2, Konum 45).

Dijitalleşme süreciyle birlikte ekonomik faaliyetlerin sınırlarının kalktığını ifade eden katılımcı, mükelleflerin gerçek gelirlerini veya ekonomik faaliyetleri tespit etme noktasında otomatik bilgi değişim anlaşmalarından elde edilen verilerin önemine vurgu yapmaktadır. Bu verilerin analiz edilerek denetimlerde kullanılması durumunda sınır ötesi dijital ekonomik faaliyetlerin daha etkin bir şekilde tespit edilebileceğini ileri sürmektedir.

Görüşmeler sırasında katılımcılar dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimleri kavrayacak şekilde Türkiye’de yapılması gereken kanuni

düzenlemeler hakkındaki önerilerini açıkladıktan sonra katılımcılara Türkiye’de bu önerilerin yasalaştırılması noktasında karşılaşılabilecek engellerin olup olmadığı varsa bunların neler olduğu sorulmuştur. Katılımcıların vermiş oldukları yanıtların yoğunluk dağılımları Tablo 22’de gösterilmektedir.

Tablo 22. Engellere İlişkin Kod Sistemi

Kod Sistemi	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	TOPLAM
▼ Düzenlemeler Yeterli Değil	8										8
▼ Engeller	25										25
Dijital Teknoloji Alanında Uzman Kadroların Bulunmaması											4
Dijital Teknoloji, Kavram ve Faaliyetlerin Netleşmesinin Beklenmesi											3
Diğer Ülkelerin Düzenlemelerinin Beklenmesi											5
Kaynak Teorisinin Uygulanması											4
Kaynak Ülke Konumunda Olmamız											1
Siyasi Tercih											9
Türkiye’de Az Sayıda ÇUŞ Bulunması											2
Türkiye’de Çok Sayıda Vergi Sorunu Olması											1
Uluslararası Güç Baskıları											3
Vatandaşların Hizmetlerden Yararlanamama Endişesi											1
Yatırımcıların Yurt Dışına Kaçma Endişesi											12
ÇUŞ’ların Teknoloji Altyapıları ve Ekonomik İmkanlarından Yararlanma İsteği											1
Ülke Açısından Olumsuz Sonuçlar Doğuracak Adımlar Atılması Endişesi											4
Σ TOPLAM	22	4	2	23	5	5	3	10	7	2	83

Tablo 22’de görüldüğü üzere katılımcılar, Türkiye’nin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarındaki değişimleri kavrayacak düzenlemeler yapılmasının önündeki engellerden bahsederken aynı zamanda yatırımcıların yurt dışına kaçma endişesi, siyasi tercihler, dijital teknoloji alanında uzman kadroların bulunmaması, dijital teknoloji kavram ve faaliyetlerinin netleşmesinin beklenmesi, diğer ülke düzenlemelerinin beklenmesi ve kaynak teorisinin uygulanması kodlarına ilişkin yorumlarda bulunmuştur. Bununla birlikte uluslararası güç baskıları, vatandaşların dijital hizmetlerden yararlanamama endişesi, ülke açısından olumsuz sonuçlar doğuracak adımlar atılması endişesi ve Türkiye’nin kaynak ülke konumunda olması kodları hakkında da açıklamalar yapılmıştır.

Tablo 22’ye göre engellerin yoğunluk dağılımları incelendiğinde katılımcılar tarafından sırasıyla en fazla yatırımcıların yurt dışına kaçma endişesi, siyasi tercihler, ülke açısından olumsuz sonuçlar doğuracak adımlar atılması endişesi, diğer ülke düzenlemelerinin beklenmesi, dijital teknoloji alanında uzman kadroların bulunmaması, kaynak teorisinin uygulanması, dijital teknoloji kavram ve faaliyetlerinin netleşmesinin

beklenmesi ve uluslararası güç baskıları kodları ön plana çıkarılmıştır. Bu doğrultuda Tablo 22’de görüldüğü üzere yatırımcıların yurt dışına kaçma endişesi 12 kez, siyasi tercihler 9 kez, ülke açısından olumsuz sonuçlar doğuracak adımlar atılması endişesi 6 kez, diğer ülke düzenlemelerinin beklenmesi 5 kez, dijital teknoloji alanında uzman kadroların bulunmaması 4 kez, kaynak teorisinin uygulanması 4 kez, dijital teknoloji kavram ve faaliyetlerinin netleşmesinin beklenmesi 3 kez, uluslararası güç baskıları 3 kez ve kaynak ülke konumunda olmamız 3 kez kodlanmıştır.

Konu kapsamında dijital vergileme alanında yapılması gereken düzenlemelerle ilgili diğer ülkelerin düzenleme yapmalarının beklendiği ve yatırımcıların yurt dışı kaçma endişesinin var olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle dile getirmektedir:

“Birincisi dünyada henüz uluslararası alanda oturmuş bir uygulama yok. Birçok kanun çıksa da bu kanunların uygulaması ertelenmiş. Dolayısıyla burada uluslararası bir uygulama birliğini beklemek. İkincisi de bu Türkiye’deki paranın yurtdışına gitmesini engellemek olabilir. Bazen iktisadi amaç mali amaca tercih edilebilir” (K7, Konum 32).

Katılımcı, dijital faaliyet ve varlıklar açısından ülkeler arasında iş birliğine varılmış ortak bir düzenlemenin bulunmadığını ve dijitalleşmeyle birlikte sermayenin daha akışkan biçimlere bürünerek dijital vergileme alanında düzenleme yapmayan ülkelere doğru kolaylıkla hareket edebileceğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla katılımcı, Türkiye’deki vergi otoritesinin dijital varlık veya faaliyetlere ilişkin herhangi bir alanda diğer ülkelere bulunmayan bir vergi düzenlemesi yapılırsa bu faaliyetlerle ilgili yatırımcıları diğer ülkelere kaçıracağı endişesi taşıdığını belirtmektedir. Nitekim katılımcı tarafından “paranın yurt dışına gitmesini engellemek” ibaresi de diğer katılımcılar tarafından da en fazla kullanılan ibare olarak ön plana çıkmaktadır.

Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrayacak yasal düzenlemelerin yapılmasının önündeki engeller arasında siyasi tercihler ve dijital teknoloji alanında uzman elemanın bulunmaması olduğunu ifade eden bir katılımcı bu durumu şu sözlerle dile getirmektedir:

“Siyasi bir nedeni var. Son 2 yıl seçimlerle doluydu genel yerel seçimler vs. seçim dönemlerinde iktidar yeni z kuşağının gelmesiyle birlikte bu alanlara yönelik düzenlemenin

ciddi bir tepki doğuracağını düşünmektedir. Bu nedenle acele etmeyelim denildi. Diğer bir nedeni, bir şeyi anlamadan bunun düzenlenmesini denetimini ve kontrolünü yapamazsınız. Bu yüzden diyoruz ki Bakanlıklar içerisinde de dijital teknolojileri ve dijital varlıkları takip edecek ve bunları anlayacak hukukçusundan tutunda idari işlerde çalışan personele kadar ekipler olmalıdır. Hatta biz kendi çalışma grubumuzda da bunları söyledik. Hatta biz dedik ki bunları bizim toplantılarımıza dahil edin bunları biz eğitelim. Uzman kadrolar yok. Olmadığı için de anlamadığınız bir şeyin düzenlenmesini de yapamıyorsunuz. Ya da yaptığınız zaman hatalı yaptığınızdan korkup bir bakayım diğer ülkeler ne yapmış bizde onu yapalım dönüyor” (K4, Konum 20-21).

Burada katılımcı, son yıllarda Türkiye’de çok sayıda seçim sürecinin yaşanması nedeniyle siyasi otoritenin seçmenlerin tepkisini çekmemek adına dijitalleşme alanında çok fazla vergisel düzenleme yapmaktan kaçındığına vurgu yapmaktadır. Aynı zamanda katılımcı, dijital teknoloji, faaliyet ve varlıkların nispeten yeni olması, bu teknoloji, faaliyet ve varlıklarla ilgili Türkiye’de henüz yeteri miktarda uzman personelin bulunmadığını ifade etmektedir. Bu nedenle de vergi otoritesi, dijital teknoloji ve faaliyetler hakkında yeterli miktarda bilgi sahibi olamadığı için yapılacak bir düzenlemenin olumlu ve olumsuz yanlarını öngörme noktasında belirsizliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Dolayısıyla katılımcı, yapılacak bir düzenlemeden beklenen faydaların elde edilemeyeceği kaygısı nedeniyle genellikle Türkiye’deki vergi otoritelerinin “diğer ülkeler düzenleme yapsın, sonuçlarını görelim ve ona göre hareket edelim” algısına sahip olduğunu belirtmektedir. Katılımcının bu görüşünü destekleyecek şekilde dijital teknoloji ve varlıkların sürekli değişime uğradığını, bu teknoloji ve varlıkların netleşmeden düzenleme yapılamamasını ifade eden bir başka katılımcı ise şu sözleri dile getirmektedir.

“Uygulama açısından iyi noktadayız. Verginin temel unsurları dediğimiz anda zaten bunlar kanunda olması gereken unsurlar, onlarda yasal düzenleme noktasında gerideyiz. Birçok ülkede bazı noktalarda bunlarla ilgili kanuni düzenlemeler yapılıyor. Vergi konseyi üyeleri arasında şöyle bir görüş de var. Bu konuda batılı ülkeler çok fazla kanuni düzenleme yapmıyor o yüzden bizde yapmayalım görüşü var. Bir de tabi şu var hukukun kendine özgü dili vardır. Bu yeni gelişmeleri hukukun diline nasıl uyarlayacağız. Hatta şu da söyleniyor ya bir netleşsin bakalım bazı durumlar, otursun ona göre kanunları düzenleyelim. Teknoloji, elektronik ve dijital dünya çok hızlı geliyor. Doğal seleksiyonu bekleyelim ona göre tedbir alalım yaklaşımı var” (K1, Konum 21-23).

Türkiye’de vergi idaresinin dijital teknolojileri vergilendirme süreçlerinde kullanılması noktasında iyi bir noktada olduğunu ifade eden katılımcı, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi açısından gerekli yasal düzenlemelerin yapılması noktasında geride kaldığına vurgu yapmaktadır. Bu konuda katılımcı, Türkiye’de verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimleri kavrayacak düzenlemeler yapılsa dahi dijital

teknoloji, kavram ve faaliyetlerin sürekli değişime uğradığı ve her geçen gün teknolojinin bilinmeyen yönleri keşfedildiği için yapılan düzenlemelerin yetersiz kalma tehlikesinin ortaya çıkabileceğini belirtmektedir. Bu nedenle katılımcı, Türkiye’de dijital teknolojiye ilişkin değişimlerin tamamlanması ile teknolojinin tüm yönlerinin öğrenilmesinin ardından gerekli kanuni düzenlemelerin yapılmasının düşünüldüğünü ileri sürmektedir. Yine aynı katılımcı tarafından Türkiye’de gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin kullanılması dijitalleşen ekonomik faaliyetlerin vergi kapsamına alınmasında önemli bir engel oluşturduğu şu cümlelerle açıklanmaktadır:

“Batı dünyası zaten net artış teorisini uyguladığı için adının ne olduğu nereden geldiği önemli değil geliri gördü mü vergi alıyorum zaten diyor. Bu nedenle onların kanunlarını acilen değiştirmesine gerek yok. Ama bizdeki durum öyle değil. Biz kaynak teorisine ve eski model vergi sistemine göre gittiğimiz için onlar ister dijital ister geleneksel olsun ben yakaladım mı vergi alıyorum diyor. Biz sadece geleneksele göre vergi alıyoruz dijital oldu mu zaten yakalayamıyoruz. Bizde asimetrik durum var bizim vergi sistemimizde. O yüzden batının ne yapacağını görelim de sonra biz düzenleme yapalım demek çok büyük vergi kayıplarına göz yummak anlamına geliyor. Dijitalleşme bir yandan fırsat yaratırken diğer yandan çok büyük tehdit oluşturuyor. Geliri nasıl yakalayacağınız nasıl vergi alacağınız noktasında. O yüzden batı yapısında sonra biz yapalım beklememek lazım. Ama 1998 yılında net artış teorisine geçseydik şimdi böyle bir sorun yaşamayacaktık. Şimdi birileri milyon dolar para kazanıyor ama hiç vergi alamıyoruz gibi bir sorunla karşı karşıya olamayacaktık. Biz zamanında ödevimizi yapmadık. Şu anda devletin ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarını klasik yöntemlerle sağlamak da artık mümkün görünmüyor. O yüzden de bütçe de bu kadar açık ve vergi gelirlerinin toplanmasında biraz zafiyetimiz olduğunu görüyoruz” (K1, Konum 23).

Türkiye’deki vergi otoritelerinin dijital vergileme alanında batılı ülkelerin düzenleme yapmadıkları bir ortamda Türkiye’nin vergi düzenlemesi yapması halinde sermayenin yabancı ülkelere kaçacağı endişesine sahip olduğunu ifade eden katılımcı, bu görüşün çok doğru olmadığını vurgulamaktadır. Nitekim katılımcı, gelişmiş ülkelerin gelirin tanımlanmasında safi artış teorisini esas aldıkları için bir kişi veya şirketin gelir veya servetinde bir artış olması durumunda bu artışın hangi kaynaktan elde edildiğine bakılmaksızın vergilendirildiğini belirtmektedir. Ancak Türkiye’de gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi benimsendiği için bir kişi veya şirketin gelirinde artış olması durumunda bu artışın kanunda sayılan gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi gerektiği aksi halde vergi dışında kaldığını dile getirmektedir. Dolayısıyla katılımcı, batılı ülkeler, dijitalleşen ekonomik alanlara yönelik doğrudan bir vergi düzenlemesi yapmasa dahi kişilerin gelirlerindeki artışları tespit ettiği noktada vergisini aldığını ancak Türkiye’de kaynak teorisi nedeniyle kişilerin gelirlerinde artış tespit edilse dahi vergilendirme yapılamadığını belirtmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Verilerin sayısallaştırılmasıyla başlayan dijitalleşme süreci, verilerin ve dijital teknolojilerin günlük ve ekonomik yaşamda kullanılmasıyla ekonomik ve toplumsal yaşamın dijital teknolojiler etrafında yeniden şekillenmesine neden olmaktadır. Ekonomik ve toplumsal yaşamdaki bu değişimlere rağmen dijitalleşme sürecini oluşturan kavramların neler olduğu ve nasıl tanımlanacağına ilişkin üzerinde uzlaşılan standart tanımlamalar bulunmamaktadır. Genellikle bu süreci oluşturan sayısallaşma, dijitalleşme ve dijital dönüşüm kavramları birbirleri yerine kullanılmaktadır. Bu nedenle bu kavramların kullanılması konusunda bir kavram karmaşası ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte bu kavramların tam olarak anlaşılabilmesi ile ekonomik ve toplumsal yapıdaki değişimlerin doğru analiz edilebilmesi için bu kavramlar birbirinden farklı şekilde ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Bu kavramlar birbiriyle karıştırılmasına rağmen dijitalleşme sürecinde ekonomik ve toplumsal yapıdaki köklü değişimleri ortaya çıkaran dijital teknoloji ekosistemini oluşturan dijital teknolojilerin blok zincir, 3 boyutlu baskı, 5G, nesnelerin interneti, bulut bilişim, yapay zeka, robotlar ve büyük veri teknolojilerinden oluştuğu kabul edilmektedir. Ancak bu teknolojilerin tanımlanması konusunda görüş birliği bulunmaması yanında bu teknolojilerin tüm özellikleri de henüz keşfedilmemiştir. Kuşkusuz bu teknolojiler keşfedildikçe ve kullanıldıkça günlük yaşam ve ekonomik yaşam içerisinde çeşitli yeni avantaj ve dezavantajları ortaya çıkacaktır.

Günlük yaşam içerisinde dijital teknolojilerin kullanılması, bireylerin yaşam koşullarını iyileştirmesi, verilere erişimini kolaylaştırması ve zaman tasarrufu gibi çeşitli faydalar sağlaması toplumun tüketim alışkanlıkları üzerinde de değişikliklere yol açmıştır. Toplumun günlük yaşamındaki değişiklikleri ve bu teknolojilerin ekonomik faydalarını dikkate alan ekonomik aktörler de bireylere mal ve hizmet tedarik ederken dijital teknolojileri kullanmaya başlamıştır. Bununla birlikte fiziki mal ve hizmetler, dijital şekillere bürünerek ticarete konu edilmiştir. Ayrıca geleneksel ekonomide bulunmayan dijital teknoloji temelli yeni dijital varlıklar ortaya çıkmıştır. Mal ve hizmetlerin dijital şekilleri ile dijital varlıkların ortaya çıkması yanında dijital teknolojileri kullanarak sınır ötesindeki müşterilere erişim kolaylığı sağlayan dijital platform tabanlı yeni iş modelleri geliştirilmiştir.

Dijital platformlar, bireylerin ve işletmelerin mal ve hizmet satın alma alışkanlıklarında köklü değişiklikler meydana getirmiş ve sınır ötesi ticaretin önündeki engelleri kaldırmıştır. Dijital platformlar, dileyen herkesin ekonomik hayata katılmasının yolunu açmış ve ağ etkilerinden yararlanarak hızla ölçeklenerek önemli bir kullanıcı kitlesine ulaşmıştır. Aynı zamanda veri analizi ve itibar mekanizmaları gibi güven sağlayıcı mekanizmaları kullanması, toplam ekonomi içerisinde dijital platform tabanlı iş modellerinin önemli ekonomik büyüklüklere ulaşmasını sağlamıştır. Böylece ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmı platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmeye başlamıştır.

Dijitalleşme süreciyle geleneksel ekonominin, dijital teknolojiler etrafında yeniden şekillenmesi nedeniyle geleneksel ekonomi her geçen gün yerini dijitalleşen ekonomiye bırakmaktadır. Ekonomi dijitalleştikçe dijitalleşen ekonomiye özgü yeni kavram, ilke ve kurumlar ortaya çıkmaya devam etmektedir. Buna karşılık vergi kanunları, geleneksel ekonomik faaliyetleri dikkate alarak tasarlandıkları için dijitalleşen ekonomiyle birlikte ortaya çıkan faaliyetleri veya varlıkları vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Çünkü dijitalleşme süreciyle birlikte bir yandan mevcut ekonomik faaliyetler dijital ortama taşınırken diğer yandan vergi hukukunun suje veya objesini oluşturabilecek yeni varlıklar ortaya çıkmıştır. Bu durum özellikle bir kanunu, vergi kanunu haline getiren verginin asli unsurlarını oluşturan mükellef, vergi sorumlusu, vergi konusu, vergiyi doğuran olay, matrah ve vergi oranı açısından değişimlere neden olmuştur.

Mükellef açısından bu değişimler, insana benzeyen yapay zekalı robotların yeni bir vergisel kişilik olarak kabul edilip edilmemesi ve mükelleflerin başka bir ülkenin ekonomik yaşamına fiziki bir varlık bulundurmadan katılabilmesi doğrultusunda incelenmiştir. Dijital teknolojilerden birini oluşturan yapay zeka teknolojisinin gelişimiyle birlikte insana benzeyen, insana ait bilişsel duyulara sahip ve insana ait görevleri yerine getirebilen yapay zekalı robotlar ortaya çıkmıştır. Yapay zekalı robotların ekonomik faaliyetlerde kullanılmasıyla birlikte bu yapay zekalı robotların insan istihdamını azaltacağı gerekçesiyle yeni bir vergi hukuku sujesi olarak “vergisel kişilik” tanınması gündeme gelmiştir. Yapay zekalı robotlara vergisel kişilik verilmesi konusunda AB, Güney Kore, ABD, İtalya gibi çeşitli ülkelerde çeşitli çalışmalar yapılırsa da yapay zekalı robotlara vergisel kişilik tanıyan hukuki bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Yapılan düzenlemeler incelendiğinde ise yapay

zekalı robotların gelişim seyrinin öngörülemediği ve bu konuda ülkeler tarafından yapay zeka teknolojisinin gelişimine bağlı olarak yapay zekalı robotların kendilerine özgü bir kişiliklerinin bulunması, harcama yapma ve gelir elde etme gibi niteliklere sahip olması beklendiği anlaşılmaktadır.

Mükellefteki değişimler kapsamında dijitalleşme süreciyle birlikte mükellefler birden fazla ülkede fiziki bir varlığa sahip olmadan ekonomik faaliyetlerde bulunma imkanına kavuşmuştur. Dijitalleşme süreci, uluslararası vergilendirme kuralları açısından “tuğla harç” ekonomisi diye adlandırılan mükelleflerin bir ülkenin ekonomik yaşamına katılırken o ülkede fiziki varlık bulundurma zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. Böylece uluslararası vergilendirme kuralları açısından mükelleflerin niteliğinin değişmesine neden olmuştur. Bu durum “tuğla harç” ekonomisini dikkate alarak oluşturulan uluslararası vergilendirme kurallarının fiziki varlık bulundurmadan ekonomik faaliyette bulunan mükelleflerin vergilendirilmesinde çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Bu zorlukların birincisi, ülkelere mevcut uluslararası vergilendirme kuralları gereği kendi ülkelerinde yerleşik olmayan şirketleri vergilendirme hakkı veren vergiye tabi bağın ya da bağlantı noktası kurallarının fiziki bir varlığa sahip olmadan faaliyette bulunan şirket veya işletmeleri vergilendirmede yetersiz kalmasıdır. Bu durum dijitalleşme süreciyle birlikte değer yaratıldığı yer ile değer vergilendirildiği yerin farklılaşmasına neden olmuştur.

İkincisi, dijitalleşme süreciyle birlikte iş modellerinin veri, kullanıcı katılımı ve maddi olmayan varlıkları dikkate alarak değer yaratmasına rağmen uluslararası vergilendirme kurallarının değer yaratımını vergilendirme haklarının tahsisinde dikkate almamasıdır. Üçüncüsü ise özellikle kaynak teorisini uygulayan ülkeler açısından mükelleflerin dijital ürün ve dijital teknolojileri kullanarak elde ettikleri gelirlerin tanımlanma zorluğudur. Bu zorluklar, dijital faaliyetlerin toplam ekonomi içerisindeki payının artmasına bağlı olarak ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına ve geleneksel ekonomide faaliyette bulunan mükelleflere göre dijitalleşen ekonomide faaliyette bulunan mükellefler lehine rekabet çarpıklıklarının yaşanmasına neden olmuştur. Bu olumsuz yanların önlenmesi adına ülkeler, OECD bünyesinde BEPS eylem planıyla uluslararası uzlaşa sağlamaya çalışsa da başarılı olunamamıştır. Bunun üzerine birçok ülke fiziki varlık

bulunmadan faaliyette bulunan şirketleri vergilendirmeye yönelik tek taraflı önlemler almaya başlamıştır.

AB tarafından üye devletlere kısa vadeli önlem olarak belli dijital faaliyetler üzerinden DHV alınması ve uzun vadeli önlem olarak işyeri kurallarına ilişkin “önemli dijital varlık” önerilmesine rağmen bu öneriler üye devletler tarafından kabul edilmemiştir. ABD, BEAT, GILTI, ve FDII düzenlemelerini yapmıştır. ABD, uluslararası vergilendirme kuralları açısından daha ziyade mukim ülke konumunda olduğu için bu düzenlemeler, ABD’li şirketlerin çeşitli ülkelerden elde ettikleri kazançları ABD dışına çıkarmalarının engellenmesini ve bu kazançların ABD tarafından vergilendirilmesini esas almaktadır. Avustralya’da ÇUŞ’ların daimî işyeri oluşturmaktan kaçınmalarına yönelik MAAL ve karlarını düşük vergili ülkelere aktarmalarının önlenmesine yönelik DPT yürürlüğe konulmuştur. Birleşik Krallık’ta ÇUŞ’ların daimi işyeri oluşturmaktan kaçınmalarını veya karlarını düşük vergili ülkelere aktarmalarını önlemek adına DPT, gayri maddi varlıklardan elde edilen karların düşük vergili ülkelere aktarılmasını önlemek için de Offshore makbuz vergisi getirilmiştir. Ayrıca fiziki varlıkları bulunmadan Birleşik Krallık’ta belli dijital faaliyetlerin sunumundan gelir elde edenleri vergilendirme adına DHV yürürlüğe konulmuştur. Türkiye’de ise tek taraflı önlemler olarak fiziki varlıkları bulunmadan Türkiye’ye sundukları belli dijital faaliyetlerin elde ettikleri gelirleri vergilendirmek adına DHV uygulanmaktadır. Aynı zamanda sadece online reklam hizmetleriyle ilgili stopaj uygulaması bulunmaktadır.

Çeşitli ülkelerin uyguladıkları bu tek taraflı önlemler, ekonomik çarpıklıklara, çifte vergilendirme sorunlarına, artan belirsizliğe ve karmaşıklığa, dijital şirketlerin uyum maliyetlerini artırmasına ve çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çelişmesine neden olmuştur. Bu doğrultuda ülkeler, OECD bünyesinde fiziki varlıkları bulunmadan dünya genelinde faaliyette bulunan şirketlerin vergilendirilmesine yönelik OECD tarafından hazırlanan Sütun 1 ve Sütun 2’den oluşan iki ayaklı bir çözüm önerisi üzerinde anlaşmıştır. Sütun 2’ye ilişkin çalışmalarda önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve Birleşik Krallık, Türkiye ve Avustralya Sütun 2 önerisini yasalaştırmıştır. Sütun 1 üzerinde ise henüz tam bir uzlaşa sağlanamamıştır. Bununla birlikte ABD’nin Sütun 2’yle ilgili herhangi bir çalışma yapmaması ve 2024 yılında yapılan başkanlık seçimlerinin ardından 2025 yılında ABD’nin Sütun 1 ve Sütun 2

anlaşmasından ayrılması, fiziki varlıkları bulunmayan mükelleflerin vergilendirilmesi konusunda çok taraflı uzlaşmayı yeni belirsizliklerle karşı karşıya bırakmıştır.

Vergi sorumlusundaki değişim, dijitalleşme süreciyle birlikte dijital teknolojiler ve verileri etkin bir şekilde kullanan dijital platformların ekonomik faaliyetlerde ön plana çıkmasıyla dijital platformlara, aracılık ettikleri faaliyetlere ilişkin vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulması ve yeni birtakım ödevlerin verilmesiyle ortaya çıkmıştır. Dijitalleşme dönemi öncesinde aracılara vergi sorumluluğu verilmesine rağmen dijitalleşme süreciyle birlikte dijital platformların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve kayıt altına alınmasında önemli bir rol oynaması ile platformlarda gerçekleştirilen işlemlere ilişkin en güvenilir ve en doğru verilere sahip olması dijital platformlar için aracılık sorumluluğunu ön plana çıkarmıştır. Nitekim dijital platformlara vergi sorumluluğu getirilmesiyle vergi idareleri, platformlarda gerçekleşen faaliyetlerin tespit edilmesi ve denetlenmesi, daha etkin vergi tahsilatı ve vergi uyum maliyetlerinin azalması gibi çeşitli fırsatlar elde etmiştir. OECD tarafından ülkelere dijital platformlara tam KDV sorumluluğu, müşterek ve müteselsil sorumluluk, bilgi verme sorumluluğu, tedarikçilerin eğitilmesi ve iletişim sorumluluğu ve resmi işbirliği anlaşmaları yoluyla sorumluluk rejimlerinin getirilmesi önerilmiştir. AB’de dijital platformlara belli dijital hizmet tedarikleri ile belli mal tedariklerine ilişkin tam KDV sorumluluğu, kısa süreli konaklama ve karayolu yolcu taşımacılığı hizmetlerine ilişkin tam KDV sorumluluğu ve kayıt tutma ile raporlama sorumluluğu getirilmiştir. Avustralya’da belli eşik değerin üzerindeki dijital platformlara, platformlarında gerçekleşen dijital tedariklere ilişkin tam KDV sorumluluğu ve bilgi verme sorumluluğu getirilmiştir. Birleşik Krallık’ta dijital platformlara müşterek ve müteselsil sorumluluk, bilgi verme sorumluluğu ve düşük değerli mallara ilişkin tam KDV sorumluluğu yüklenmiştir. Türkiye’de ise KDV açısından dijital platformlara sadece bilgi verme sorumluluğu getirilmiştir.

Vergi konusu açısından değişimler, geleneksel ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortama taşınması ve yeni dijital varlıkların vergi konusu kapsamına alınması doğrultusunda incelenmiştir. Dijitalleşme süreciyle birlikte geleneksel ekonomide gerçekleştirilen birçok faaliyet dijital platformlar aracılığıyla dijital ortamda gerçekleştirilmeye başlamıştır. Aynı zamanda geleneksel ekonomide piyasaya giriş engelleri nedeniyle herkes tarafından yapılamayan faaliyetler, dijital platformlar aracılığıyla

yapılmaya başlanmıştır. Bu durum vergi idareleri açısından çeşitli zorluklara neden olmuştur. Bu zorluklar; gelir vergisi açısından vergi idarelerinin dijital platformlarda gerçekleşen faaliyetleri takip ve kontrol edememesi ile platformlarda faaliyet gösteren çok sayıda kişinin vergi uyumunun düşük olmasından kaynaklanmaktadır. OECD, vergi idarelerinin platformlarda gerçekleşen faaliyetleri takip etmesi ve denetleyebilmesi ile mükelleflerin uyum düzeylerinin artırılması adına dijital platformlara bilgi verme sorumluluğu ile tahsilat sorumluluğu getirilmesini önermiştir. AB’de gelir vergisi açısından platformlarda gerçekleşen faaliyetlere ilişkin özel veya kolaylaştırıcı bir vergi düzenlemesi önerilmemiştir. Bununla birlikte dijital platformlara belli faaliyetleriyle ilgili bilgi verme yükümlülüğü ve üye devletlerin vergi idareleri arasında otomatik bilgi değişimi zorunluluğu getirilmiştir. ABD, Avustralya ve Birleşik Krallık’ta dijital platformlarda gerçekleşen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde özel bir vergilendirme rejimi getirilmemiştir. Belli eşik değerin üzerinde gelir elde edilmesi halinde bu gelirlerin beyan edilip ödenmesi öngörülmüştür. Aynı zamanda faaliyetlerin takip ve tespiti için de dijital platformlara, platformlarında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin bilgileri beyan etme yükümlülüğü getirilmiştir. Türkiye’de ise paylaşım ve gig ekonomi platformları ile sosyal medya platformlarından gelir elde edilen kişilere vergisel kolaylık sağlanarak belli bir eşik değerin üzerinde gelir elde etmeleri halinde stopaj yoluyla vergilendirilmeleri öngörülmüştür.

KDV açısından zorluklar; varış ilkesinin uygulanması ve tahsilata ilişkin zorluklardan kaynaklanmaktadır. Bu zorlukların üstesinden gelmek amacıyla OECD işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizmasının ve işletmeden tüketiciye tedariklerde ise tedarikçi tahsilat rejimlerinin uygulanmasını önermiştir. Bununla birlikte işletmeden tüketiciye tedariklerde yabancı tedarikçilerin uyum maliyetlerinin azaltılması adına da basitleştirilmiş tahsilat rejimlerinin uygulanması tavsiye edilmiştir. AB’de 2024 yılında ViDA düzenlemesinin kabul edilmesiyle işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizması uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. İşletmeden tüketiciye tedariklerde ise yabancı tedarikçilerin uyum maliyetlerinin azaltılması adına IOSS, birlik OSS ve birlik dışı OSS tahsilat planları getirilmiştir. Avustralya’da işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizması ve işletmeden tüketiciye dijital hizmet tedariklerinde belli eşik değerin üzerinde (75.000 Avustralya doları) işlem yapan yabancı tedarikçilere basitleştirilmiş

tedarikçi tahsilat rejimi yürürlüğe konulmuştur. Birleşik Krallık'ta tıpkı Avustralya'da olduğu gibi işletmeden işletmeye tedariklerde ters ücret mekanizması ve işletmeden tüketiciye dijital hizmet tedariklerinde ise belli eşik değerin üzerindeki (90.000 sterlin) işlem yapan yabancı tedarikçilere basitleştirilmiş tahsilat rejimi getirilmiştir. Türkiye'de işletmeden işletmeye ve işletmeden tüketiciye tedariklerde Birleşik Krallık ve Avustralya'dakine benzer tahsilat rejimleri uygulanmaktadır. Ancak Türkiye'deki tek fark, işletmeden tüketiciye tedariklerde 3 No'lu KDV Beyannamesi uygulamasıyla yabancı tedarikçilere sağlanan basitleştirilmiş tahsilat rejiminde belli bir eşik sınır öngörülmemiş olmasıdır. Tüm yabancı tedarikçiler 3 No'lu KDV Beyannamesi kapsamına alınmıştır.

Vergi konusundaki değişimler kapsamındaki diğer bir konu, blok zincir teknolojisiyle birlikte ortaya çıkan kripto varlıkların vergilendirme kapsamına alınmasıdır. Kripto varlıklar nispeten yeni ortaya çıkmalarına rağmen kripto varlıklarla ilgili işlemlerin ekonomi içerisindeki boyutları önemli miktarlara ulaşmıştır. Dolayısıyla kripto varlıklarla ilgili işlemler ülkeler için önemli bir gelir sağlama potansiyeli ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu varlıkların doğaları gereği anonim olmaları, kara para aklama veya dolandırıcılık ya da vergiden kaçınma gibi çeşitli amaçlarla kullanılması bu varlıkların hukuki alt yapılarının düzenlenmesi ve vergilendirme kapsamına alınmasını zorunlu kılmıştır. Ancak bu varlıkların vergilendirme kapsamına alınmasında çeşitli zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorluklar, kripto varlıkların tanımı ve hukuki niteliğinin belirlenmesi, kripto varlıkların anonim yapısı ve değerinin oynak olmasından oluşmaktadır. Bu zorlukların üstesinden gelmek amacıyla OECD ülkelere kripto varlıklarla ilgili vergi bilgilerinin mükelleflerin ikamet ettikleri ülke vergi idareleri ile otomatik olarak paylaşılmasını sağlayan CARF'ı önermiştir. AB'de OECD önerisi doğrultusunda DAC8 düzenlemesiyle kripto varlıklarla ilgili vergi bilgilerinin üye devletler arasında otomatik olarak paylaşılmasını zorunlu kılmıştır. ABD, Avustralya ve Birleşik Krallık'ta kripto varlıklara ilişkin özel bir vergilendirme rejimi benimsenmemiştir. Üç ülke kripto varlıkları “emtia” olarak tanımlamakta ve kripto varlıkları emtialara uygulanan vergilendirme kuralları doğrultusunda vergilendirmektedir. Bu kapsamda kripto varlıkların üretilmesinden elde edilen gelirler, gelir vergisine kripto varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ise sermaye kazançları vergisine tabi tutulmaktadır. Türkiye'de ise SPK tarafından 2024 yılında düzenlemede kripto varlıklar “gayri maddi varlık” olarak tanımlanmıştır. Ancak Türkiye'de kripto varlıkların vergilendirilmesine

yönelik bir kanuni düzenleme yapılmadığı için kripto varlıkların ne şekilde tanımlanacağı ve vergilendirileceğine ilişkin bir belirsizlik söz konusudur.

Vergiye doğuran olay açısından değişimler; dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler ve kripto varlıklar açısından incelenmiştir. Dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerde vergiyi doğuran olay ise KDV açısından ele alınmıştır. Nitekim dijitalleşme süreciyle birlikte dijital ürünlerin ortaya çıkması ve dijital platformlar aracılığıyla ekonomik faaliyetlerin yaygınlık kazanması, tedariklerin fiziki teslimleri yerine genellikle geçici erişim temelli kullanımına doğru bir değişimi beraberinde getirmiştir. Fiziki ve dijital ürünlerin fiziki teslimleri yerine geçici erişim temelli kullanımı, özellikle sınır ötesi tedariklerinde artış göstermesiyle birlikte fiziki ve dijital ürünlere ilişkin vergiyi doğuran olayın ne zaman ve nerede meydana geldiğine ilişkin uluslararası KDV kuralları açısından çeşitli zorluklara neden olmuştur.

Birinci zorluk, ödemenin elektronik ortamda yapılması nedeniyle vergiyi doğuran olayın ödemenin yapıldığı anda mı ya da ödemenin kabul edildiği anda mı yoksa ödemenin tedarikçinin hesabına geçtiği anda mı meydana geldiğinin belirlenmesiyle ilgilidir. OECD, dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetler açısından vergiyi doğuran olayın platform tarafından ödemenin kabul edildiği anda meydana geldiğinin kabul edilmesini önermiştir. AB’de KDV açısından vergiyi doğuran olay, ödemenin kabul edildiği an olarak belirlenmiştir. Avustralya ve Birleşik Krallık’ta da vergiyi doğuran olay, ödemenin kabul edildiği an olarak belirlenmesine rağmen Türkiye’de buna ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

İkinci zorluk ise özellikle hizmet ve dijital ürünlere ilişkin vergiyi doğuran olayın nerede meydana geldiğinin belirlenmesine yönelik tedarik yeri kurallarıyla ilgilidir. Dijital ürünlerin doğası gereği bireyler internete bağlanabilen cihazlar aracılığıyla diledikleri yerden dijital ürünlerden yararlanabilmektedir. Bu nedenle gerek OECD ve AB düzenlemeleri gerekse Avustralya ve Birleşik Krallık düzenlemelerinde dijital ürünlere ilişkin vergilendirme yerinin ya da sunum yerinin tedarikçinin bulunduğu yerden alıcının ikametgah adresine doğru bir değişim olduğu görülmüştür. Aynı zamanda müşterinin

ikametgahının belirlenmesinde çeşitli karinelere dayalı bir yaklaşım öngörülmüştür. Türkiye’de ise dijital hizmetler açısından vergilendirme yerinin belirlenmesine ilişkin faydalanma kriteri getirilmiştir. Ancak faydalanma kriteri müşterinin ikametgahına ilişkin tam bir belirleme sağlamamaktadır. Bu doğrultuda faydalanma kriteri, tedarikçinin müşterinin dijital hizmetlerden Türkiye’de faydalandığını nasıl tespit etmesi gerektiği konusunda yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla KDV mevzuatında müşterinin ikametgahının nasıl belirleneceğine ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergiye doğuran olay açısından diğer bir değişiklik ise kripto varlıklarla ilgili blok zincir teknolojisine özgü yeni bir takım vergiyi doğuran olay şekilleri ortaya çıkması olmuştur. Bu şekiller; çatallanma, airdrop, stake etme, DeFi, ilk token arzı sayılabilmektedir. Ayrıca bu faaliyetlerde vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin belirlenmesi ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. Buna ilişkin olarak OECD ve AB hangi şekillerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi ve vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğine ilişkin bir rehberlik sağlamamıştır. Buna karşılık ABD, Avustralya ve Birleşik Krallık gelir idareleri hangi kripto varlık işlemlerinin ve hangi anda vergiyi doğuran olayın meydana geleceğine ilişkin rehberler yayınlamıştır. Bu rehberlerde bazı farklılıklar olmasına rağmen genellikle benzer kurallar getirildiği söylenebilir. Gelir vergisi açısından kripto varlık üretimlerinde vergiyi doğuran olayın, bu varlıkların elde edildiği anda meydana geldiği ve sermaye kazançları vergisi açısından kripto varlıkların elden çıkarıldığı anda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmiştir. Türkiye’de ise kripto varlıklara ilişkin vergi düzenlemesi veya herhangi bir rehber yayınlanmadığı için hangi işlemlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin bir belirlilik bulunmamaktadır.

Vergi matrahındaki değişimler, dijitalleşme sürecinde değişen ekonomik faaliyetlerin potansiyel vergi matrahına etkisi, vergi matrahının belirlenmesinde safi kazanç usulünden brüt kazanç usulüne doğru bir değişim olup olmadığı ve matraha esas alınabilecek değer ve ölçülerdeki olası değişimler açısından ele alınmıştır. Dijitalleşme süreciyle birlikte geleneksel ekonomideki gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortama taşınması ve kripto varlıklar açısından ülkelerin uygun vergilendirme kurallarını yürürlüğe koyması halinde potansiyel vergi matrahlarının olumlu etkileneceği aksi halde olumsuz etkileneceği beklenmektedir. Dijitalleşme süreciyle birlikte işletmelerin veya şirketlerin fiziki bir varlık

bulundurmada küresel ekonomide faaliyette bulunma imkanına kavuşması, bu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkeler nezdinde elde ettikleri gelirler tespit edilse dahi yapmış oldukları giderler vergi idareleri tarafından tespit edilememektedir. Bu nedenle birçok ülkenin yürürlüğe koyduğu DHV’lerde vergi matrahı olarak safi kazanç yerine brüt kazanç esas alınmıştır. OECD tarafından önerilen ve birçok ülke tarafından da yasalaştırılan Küresel Asgari Kurumlar Vergisi düzenlemesinde de vergi matrahı hesaplanırken giderlerin götürü olarak belirlenmesi yaklaşımı benimsenmiştir. Kripto varlıkların gelişimine ve vergilerin ödenmesinde ülkeler tarafından ödeme aracı olarak kabul edilmesi halinde kripto varlıkların piyasa değeri yerine sahip olunan kripto varlık miktarı, vergi matrahı olarak kabul edilebilecektir. Vergi oranı açısından değişim ise Sütun 2’in ülkeler tarafından uygulanmasıyla birlikte ülkelerin vergi rekabeti nedeniyle vergi oranları açısından girdikleri “dibe doğru yarışın” azalması ve ülkelerin efektif vergi oranlarının %15 ve üzeri bir çekim noktasına yükselmesi ile beklenmektedir.

Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarına etkisi ve yürürlüğe konulan dijital vergi uygulamalarının verginin asli unsurlarını kavrama yeterliliğine yönelik yapılan nitel araştırma kapsamında vergi konseyinin çalışma gruplarında yer alan 10 dijital vergi uzmanıyla görüşülmüştür. Yapılan görüşmeler sonucunda katılımcılar, dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları içerisinde sırasıyla en fazla, mükellef, vergi konusu, vergi matrahı, vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay ve vergi oranını etkilediğini belirtmiştir. Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişikliklere uygun vergilendirmenin yapılabilmesi için sırasıyla en fazla karşılaşılan sorunlar; mevcut vergi kanunlarının dijital faaliyetleri kapsamaması, dijital faaliyetlerin tespit ve denetim sorunu, kaynak teorisinin uygulanması, dijital kavram ve faaliyetlerin yasal alt yapılarının olmaması ile uluslararası vergi kurallarında değişiklik yapma gerekliliğinden oluştuğu ifade edilmiştir. Bu sorunların çözülememesi halinde ise vergi kayıp ve kaçaklarıyla karşılaşma tehdidinin yüksek olduğu belirtilmiştir. Ayrıca verginin asli unsurlarındaki değişimlere uygun düzenlemelerin yapılabilmesi için dijitalleşme süreci, sırasıyla en fazla vergi gelirlerini artırma potansiyeli, verilere erişim kolaylığı ile kontrol ve tespit kolaylığı gibi çeşitli fırsatlar sunmaktadır.

Türkiye’de dijital vergi alanında yapılan düzenlemelere ilişkin katılımcıların ortak görüşü, bu düzenlemelerin dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişikliklikleri kavramada yeterli olmadığı yönündedir. DHV’nin fiziki varlıkları bulunmayan mükellefleri ve dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetleri vergilendirme kapsamına almasına rağmen vergi oranının yüksek olması, adil olmaması, ciro üzerinden alınması, çifte vergilendirmeye neden olması, ülkeler arasında ihtilafların yaşanmasına neden olması gibi olumsuz yönlerine vurgu yapılmıştır. DHV, Sütun 1’le karşılaştırıldığında genellikle Sütun 1’in dağıtım anahtarının adil olmaması, Türkiye’nin adil bir pay alamaması, uluslararası güçlerin baskıları, uygulamasının karmaşık olması gibi olumsuz yönleri ön plana çıkarılmıştır. Sütun 1’in bu olumsuz yönlerine rağmen çok taraflı bir uzlaşuya dayalı olması nedeniyle DHV’ye tercih edilmiştir.

Sütun 2 düzenlemesinin fiziki varlığa sahip olmadan faaliyet gösteren mükellefler, dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetleri vergilendirme kapsamına aldığı ve hukuki ihtilaf olmadan Türkiye’ye gelir elde etme imkanı sağladığı için vergi matrahının genişlemesini sağladığı ifade edilmiştir. Ancak vergi matrahı açısından uygulamasının karmaşık olması, mükellefler açısından ise gelirlerinin doğru beyan edip etmediklerinin tespitinin zor olması ile Türkiye’nin yatırım yapılma cazibesinin azalması gibi olumsuz özelliklerine vurgu yapılmıştır. 3 No’lu KDV beyannamesinin fiziki varlığı bulunmayan mükellefleri ve dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetleri vergilendirme kapsamına aldığı belirtilmiştir. Aynı zamanda daha önce vergilendirilmeyen tedarikçilerin vergilendirme kapsamına alındığı vergi tabanının genişlediği ve potansiyel vergi matrahının olumlu etkilendiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte 3 No’lu KDV beyannamesinin vergi uyumunu artırdığı ve etkin vergi tahsilatı sağladığı da belirtilerek Türkiye’deki dijital vergileme alanında yapılan en yerinde düzenleme olduğu ileri sürülmüştür. Buna karşılık online reklam stopajının ise Türkiye’de dijital vergileme alanında yapılan en sorunlu düzenleme olduğu vurgulanmıştır. Online reklam stopajı, fiziki varlığı bulunmayan mükellefler ile dijital ortama taşınan geleneksel faaliyetleri vergilendirme kapsamına almasına rağmen uluslararası vergi anlaşmalarıyla çelişmesi, stopaj oranın yüksek olması ve Türkiye’deki şirketlerin vergi yükünü artırması nedeniyle olumsuz özellikleri ön plana çıkarılmıştır.

Dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişimler ve bu değişimlerin neden olduğu zorluk ve fırsatlara ilişkin uluslararası kuruluşlar ve çeşitli ülke örnekleri ile nitel analizden elde edilen bulgular ışığında Türkiye’de vergilendirmeye ilgili aşağıdaki düzenlemeler yapılmalıdır.

- Mükellefteki değişimler açısından yapay zekalı robotların gelişimi incelenmeli ve yapay zekalı robotların kendine özgü bir kişiliğe sahip olması durumunda vergisel kişilik ya da e-kişilik olarak vergi kanunlarında tanımlanmalıdır.
- Fiziki varlık bulundurmada ekonomik faaliyette bulunan şirket ve işletmeler açısından Sütun 1’in gelişimi takip edilmelidir. Öte yandan Sütun 1’in yürürlüğe girmeme ihtimaline karşılık Türkiye’nin dijital işyeri kavramını “önemli dijital mevcudiyet” ekseninde tanımlamalıdır. Bununla birlikte fiziki varlıkları bulunmadan Türkiye ekonomisinde faaliyette bulunan şirketlerle işbirliği anlaşmaları yapılmalıdır. Bu anlaşmalar yoluyla bu şirketlerin Türkiye’de ekonomik faaliyetlerde bulunmaları, vergi uyum maliyetlerinin azaltılması, basit, kolay anlaşılır ve daha düşük bir vergi oranından oluşacak vergi kurallarının uygulanması karşılığında bu şirketlerin Türkiye’de fiziki bir varlık oluşturmaları sağlanmalıdır. Ayrıca Türkiye, pazar ülke konumunda olduğu için ÇUŞ’ların fiziki bir varlık oluşturmaktan kaçınmalarını önleyecek Kaydırılmış Kazanç Vergisi şeklinde bir vergi düzenlemesi yapılmalıdır.
- DHV’nin kapsamına aldığı hizmetler genişletilmeli ve vergi oranı düşürülmelidir.
- Online reklam stopajı uygulaması yürürlükten kaldırılmalıdır.
- Türkiye’de vergisel faaliyetlerin tespiti ve vergi tahsilatında vergi sorumlusuna ve stopaj düzenlemelerine ağırlık vermek yerine beyan sisteminin yaygınlaştırılması ve toplumun beyanname verme bilincinin kazandırılması gerekmektedir. Vergi sorumlusu ve stopaj düzenlemelerine sadece faaliyetlerin tespit edilmesinin mümkün olmadığı ve vergi alacağının tahsilinin tehlikeye girdiği durumlarda başvurulmalıdır.
- Vergi sorumlusu açısından VUK’da “aracıların vergi sorumluluğu” başlıklı bir düzenleme yapılmalı ve “aracıların vergi sorumluluğu” bu madde de açıklanmalıdır. Türkiye’deki yerel platformlara getirilen bilgi verme sorumluluğu yabancı platformları da kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Özellikle vergi idaresi

tarafından tespit edilemeyen dijital faaliyetlerle ilgili dijital platformlara resmi işbirliği anlaşmaları yoluyla sorumluluk getirilmelidir. Bu sorumluluk rejimi kapsamında dijital platformlar, mükelleflere çeşitli görseller yoluyla platformlardaki faaliyetlerin vergi idarelerine raporlanması, vergilendirmeyle ilgili ödevlerin hatırlatılması ve vergilendirmeyle ilgili ödevlerin nasıl yerine getirileceği konusunda bir rehberlik sağlamalıdır. Ayrıca KDV açısından dijital platformlara aracılık ettikleri sınır ötesindeki dijital ürün veya hizmet tedariklerine ilişkin tam KDV sorumluluğu getirilmelidir.

- Vergi konusu açısından Türkiye’de paylaşım ve gig ekonomi platformları ile sosyal medya platformlardan gelir elde edenlerin vergilendirilmesinde bankalara verilen stopaj yükümlülüğü kaldırılmalı bu sorumluluk dijital platformlara verilmelidir. Yine yerli ve yabancı platformlar arasında rekabet eşitliği sağlamak adına Türkiye’deki yerli dijital platformlara aracılık ettikleri işlemlere ilişkin yapılan ödemeler üzerinden %1’lik vergi stopajının kapsamı yabancı platformları kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Dijital platformlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin KDV tahsilat rejimi açısından müşterinin statüsünün nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmelidir. Bu doğrultuda tedarikçiye, müşteriden vergi kimlik numarası ve KDV kayıt numaralarını isteme zorunluluğu getirilmelidir. Müşterinin vergi kimlik numarası ve KDV kayıt numarasını vermesi halinde ters ücret mekanizması uygulanmalıdır. Müşteri bir işletme olsa dahi vergi kimlik numarası ve KDV kayıt numarasını bildirmemesi halinde KDV tedarikçi tarafından tahsil edilip ödenmelidir.
- Kripto varlıklar, dijitalleşme sürecinde ortaya çıkan dijital varlıklar oldukları için kripto varlıklardan elde edilen gelirler, mevcut gelir unsurları içerisinde vergilendirilmemelidir. Zira kripto varlıklar kendi içlerinde birbirlerinden farklı yapılara sahip olup tüm kripto varlıkların “gayri maddi varlık” ya da “emtia” sayılması, sonraki süreçlerde yeni vergilendirme sorunlarını beraberinde getirecektir. Bu nedenle GVK’da “Dijital Varlıklardan Elde Edilen Kazançlar” şeklinde 8. gelir unsuru oluşturulmalıdır. Kripto varlıklar da 8. gelir unsurunu oluşturan kazançlardan biri olarak kabul edilmelidir. Ayrıca dijital teknolojilerin gelişimine bağlı olarak yeni bir dijital varlık ortaya çıktığında bu varlıklar 8. gelir unsuru kapsamında vergilendirme kapsamına da alınabilir. Bununla birlikte 8. gelir unsurunun vergilendirme rejimi, diğer gelir unsurlarından farklılaştırılmalıdır. Bu kapsamda

kripto varlıklara ilişkin yapılan düzenleme basit ve anlaşılır olmalı, zarar mahsubuna izin verilmeli, zarar mahsubuna sadece kripto varlık kazançları için izin verilmeli, kripto varlıkların belli bir süreyi aşacak şekilde elde tutulması vergiden istisna edilmeli, daha düşük oranda vergilendirilmeli, belli tutara kadar gelirler vergiden istisna edilmelidir.

- Vergiyi doğuran olay açısından Türkiye’de sunum yeri kuralları netleştirilmelidir. Bu doğrultuda sunum yeri, faydalanma kriteri yerine dijital ürün ve hizmetler açısından nihai tüketicinin ikametgah adresi esas alınacak şekilde düzenlenmelidir. İkametgah adresinin belirlenmesine yönelik karine yöntemi getirilmelidir. Bu kapsamda ikametgah adresine ilişkin fatura adresi, banka ve kredi kartı bilgileri, IP adresi, coğrafi konum verileri, e-posta adresi, cep telefonu SIM kodu, tedariklerle ilgili yazışmalardan elde edilen veriler karine olarak dikkate alınmalıdır.
- Dijitalleşme süreci içerisinde dijital faaliyetler sürekli değişim göstermekte ve yeni faaliyet ile varlıklar ortaya çıkmaktadır. Kaynak teorisi gereği her yeni ortaya çıkan varlık veya faaliyetin vergi kanunlarında hangi gelir kategorisine girdiği ve nasıl vergilendirildiğine ilişkin düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte kanuni süreçler, dijitalleşmenin hızına yetişmesi mümkün değildir. Bu nedenle ilgili dijital faaliyet ve varlıklar vergi dışında kalmaktadır. Kanuni süreçler, dijitalleşmenin hızına yetişebilse bile yapılan düzenlemelerin olumlu veya olumsuz ne gibi etkileri olacağına ilişkin belirsizlik söz konusu olacaktır. Bu nedenle Türkiye’de kaynak teorisi yerine gelirin tanımlanmasında safi artış teorisine geçilmelidir.
- Dijitalleşme süreciyle birlikte geleneksel ekonomik faaliyetler dijital ortama kaymış ve dijital teknolojilere ilişkin yeni kavram ve faaliyetler, ekonomik faaliyetler içerisine dahil edilmiştir. Bu dijital kavram ve faaliyetler, dijital teknoloji ve veriler aracılığıyla dijital ortamda gerçekleştiği için vergi idarelerinin bu faaliyetlerin takip ve tespiti ile vergi kayıp ve kaçaklarını geleneksel yöntemlerle tespit etmesi mümkün değildir. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin takip edilebilmesi ve denetlenebilmesi için yapay zeka, blokzincir, bulut bilişim, nesnelerin interneti gibi dijital teknolojilerin vergi idaresi süreçlerine entegre edilmesi gerekmektedir. Bu entegrasyonun sağlanabilmesi için vergi idaresinde istihdam edilen uzman, denetçi ve müfettiş kadrolarına ilişkin işe alımlarda dijital teknoloji alanlarından mezun kişilerin istihdamına belli bir kontenjan ayrılmalıdır.

- Dijitalleşme süreci, oldukça hızlı bir şekilde devam eden bir süreç olup yeni ortaya çıkan teknolojiler ve dijital varlıkların yapısında bile köklü değişikliklere neden olmaktadır. Bu doğrultuda dijital faaliyetlerle ilgili yapılan vergisel bir düzenleme, kısa zaman içinde ilgili dijital faaliyetleri vergilendirmede yetersiz kalabilmektedir. Ayrıca dijitalleşme sürecinin hızlı ve akışkan yapısı nedeniyle yapılacak bir vergisel düzenleme, ekonominin farklı sektörleri ve kurumları ile birçok bilim dalını ilgilendirmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de vergi konseyi bünyesinde sadece dijitalleşme alanında çalışmalar yapan ve vergi uzmanları yanında dijital teknoloji uzmanlarının ve diğer ilgili disiplinlerinde yer aldığı ayrı bir çalışma grubu oluşturulmalıdır. Bu grubunun önerileri dikkate alınarak bakanlık tarafından vergi kanunlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik adımlar atılmalıdır.

Bu önerilen düzenlemeler, Türkiye’de vergi kanunlarının dijitalleşme sürecinde verginin asli unsurlarında meydana gelen değişimlere uygun hale getirilmesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca bu düzenlemeler, vergi idarelerinin dijital faaliyetleri takip etmesi ve denetlemesini kolaylaştıracak, uyum maliyetlerinin azalmasına, vergi tahsilatının daha etkin bir şekilde yapılmasına fırsat sunacaktır. Öte yandan idare ve mükellefler arasındaki hukuki ihtilafların azalması açısından da önem arz edecektir. Bununla birlikte dijitalleşme sürecine uygun vergilendirme yapılması, geleneksel ve dijitalleşen ekonomide faaliyet gösteren işletmeler açısından rekabet eşitliğini sağlayacak ve böylece vergilemede adaletin sağlanmasına da katkıda bulunulacaktır. Dolayısıyla ne şekilde olursa olsun Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecinde elde ettikleri anlam ve özelliklere uygun şekilde vergilendirme kapsamına alınması, vergi kayıplarının önlenmesi, yeni gelir kaynaklarının yaratılması ve nihayetinde ekonomik kalkınmanın sağlanmasında büyük önem taşıyacaktır.

KAYNAKÇA

- Abbott, R. B. ve Bogenschneider, B. (2018). “Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation, Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation”. *Harvard Law & Policy Review*, 12, 145-175.
- Acs, Z.J., Song, A.K., Szerb, L., Audretsch, D. B. and Komlósi, É. (2021). “The evolution of the Global Digital Platform Economy: 1971–2021”. *Small Business Economics*, (57), 1629–1659.
- Adalı, E. (2017). “Yapay Zekâ”. *İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı Dergisi*, 175, 8-13.
- Ahalt, C. F. (2021). “United Kingdom”. in *Taxation of Cryptocurrency Block Rewards in Selected Jurisdictions*, (pp.118-122), The Law Library of Congress, Global Legal Research Directorate.
- Ahmed, S. (2018). “Cryptocurrency & robots: how to tax and pay tax on them”. *South Carolina Law Review*, 69(3), 697-740.
- Akbaba, A. İ. ve Akbulut, E. (2021). “3 boyutlu yazıcılar ve kullanım alanları”. *ETÜ Sentez İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (3), 19-46.
- Akbulak, Y. (2022). Amerika Birleşik Devletleri’nde ‘kripto paralarda vergi doğuran ve vergi doğurmayan olaylar’. Erişim: 20 Aralık 2024, <https://legal.com.tr/blog/genel/amerika-birlesik-devletlerinde-kripto-paralarda-vergi-doguran-ve-vergi-dogurmayan-olaylar/>
- Akdoğan, B. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitapevi: Ankara.
- Akkaya, M. (1997). “Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 46 (1). 185-208.
- Aksoy, B., Bayrakçı, H. C., Bayrakçı, E. ve Uğuz, S. (2017). “Büyük verinin kurumlarda kullanımı”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 22 (15. Özel Sayısı), 1915-1920.
- Aksoy, H. (2021). “Yapay zekalı varlıklar ve ceza hukuku”. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 4(1), 10-27.

- Aktan, E. (2018). “Büyük Veri: Uygulama Alanları, Analitiği ve Güvenlik Boyutu”. *Bilgi Yönetimi*, 1(1), 1-22.
- Aktan, S. ve Beswick, E. (2020). 5G teknolojisi nedir, hangi risklerle karşı karşıyayız, hayatımız nasıl etkilenecek?. Erişim: 30 Eylül 2022, <https://tr.euronews.com/2020/01/14/5g-mobil-teknolojisi-nedir-ne-kadar-hizlidir-ve-hayatimizi-nasil-degistirecek-3g-4g-ve-5g>
- Alan, A. K., Kabadayı, E. T. ve Cavdar, N. (2018). “Yeni nesil “bağlantı”, yeni nesil “iletişim”: nesnelerin interneti üzerine bir inceleme”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (1), 294-320.
- Arı, Y. ve Kaya, İ. (Ed.). (2013). *Coğrafya Araştırma Yöntemleri*. Coğrafyacılar Derneği: Balıkesir.
- Arıkan, Z., İnneci, A. (2023). “Küresel asgari kurumlar vergisi “dibe doğru yarışı” sona erdirebilecek mi?”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, 13-20.
- Arndts, J. ve Kappner, K. (2019). *Taxing Artificial Intelligences*. IREF Working Paper Series, No: 201902.
- Arshad, A. (2023). A brief guide to the different types of cryptoassets. Retrived: 21 December 2024, <https://www.lawrencestephens.com/a-brief-guide-to-the-different-types-of-cryptoassets/>
- Ashton, K. (2009). “That “internet of things” thing: in the real-world things matter more than ideas”. *RFID Journal*. Retrived: 18 February 2023, <http://www.rfidjournal.com/articles/view?4986>
- Atan, S. (2020). “Bulut bilişim ve geleneksel alternatiflerinin karşılaştırılması: işletmeler için avantajlar, Riskler ve Geçiş Önerileri”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 747-759.
- Atmaca, Y. ve Karaçay, F. (2020). “Türkiye’deki kamu yönetimi reformlarında dijitalleşme ve e-yönetişim”. *International Journal of Management and Administration*, 4 (8), 260-280.
- ATO, (2017). GSTR 2017/1-Goods and services tax: making cross-border supplies to Australian consumers. Retrived: 13 March 2024,

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=GST/GSTR20171/NAT/ATO/00001>

ATO, (2018). GST on Supplies Made through Electronic Distribution Platforms. Retrived: 03 February 2024, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=COG%2FLCR20182%2FNAT%2FATO%2F00001&document=document>

ATO, (2022a). Reverse Charge GST on offshore Goods and Services. Retrived: 03 February 2024, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/gst-excise-and-indirect-taxes/gst/in-detail/rules-for-specific-transactions/international-transactions/reverse-charge-gst-on-offshore-goods-and-services-purchases>.

ATO, (2022b). Standard GST Registration. Retrived: 03 February 2024 <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/international-tax-for-business/non-resident-businesses-and-gst/standard-gst-registration>

ATO, (2022c). Review of The Tax Treatment of Digital Assets and Transactions Consultation Guide. Retrived: 03 January 2025 <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/2022-08/cg-digital-assets-2022.pdf>

ATO, (2023). Simplified GST Registration. Retrived: 03 February 2024, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/international-tax-for-business/non-resident-businesses-and-gst/simplified-gst-registration>

ATO, (2024a). A Strong Domestic Tax Regime. Retrived: 03 February 2024, <https://www.ato.gov.au/about-ato/learn-about-tax-and-the-ato/tax-and-corporate-australia/a-strong-domestic-tax-regime>

ATO, (2024b). Combating Multinational Tax Avoidance – a Targeted Anti-Avoidance Law. Retrived: 23 February 2024, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/international-tax-for-business/in-detail/doing-business-in-australia-or-overseas/combating-multinational-tax-avoidance-a-targeted-anti-avoidance-law>

ATO, (2024c). Diverted Profit Tax. Retrived: 10 February 2024, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/international-tax-for-business/in-detail/doingbusiness-in-australia-or-overseas/diverted-profits-tax>

- ATO, (2024d). Implementation of a Global Minimum Tax and a Domestic Minimum Tax. Retrived: 22 December 2024, <https://www.ato.gov.au/about-ato/new-legislation/in-detail/international/implementation-of-a-global-minimum-tax-and-a-domestic-minimum-tax>
- ATO, (2024e). Sharing Economy Reporting Regime. Retrived: 10 February 2024, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/preparing-lodging-and-paying/third-party-reporting/sharing-economy-reporting-regime>
- ATO, (2024f). What are Crypto Assets?. Retrived: 13 December 2024, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/crypto-asset-investments/what-are-crypto-assets>
- ATO, (2024g). Keeping Crypto Records. Retrived: 20 December 2024, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/crypto-asset-investments/keeping-crypto-records>
- ATO, (2024h). Decentralised Finance and Wrapping Crypto. Retrived: 10 January 2025, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/crypto-asset-investments/decentralised-finance-and-wrapping-crypto>
- ATO, (2024ı). Staking Rewards and Airdrops. Retrived: 6 January 2025, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/investments-and-assets/crypto-asset-investments/transactions-acquiring-and-disposing-of-crypto-assets/staking-rewards-and-airdrops>
- Atzori, L., Iera, A. and Morabito, G. (2010). “The internet of things: a survey”. *Computer Network*, 54, 2787-2805.
- Avi-Yonah, R. and Salaimi, M. (2023). “A new framework for taxing cryptocurrencies”. *The Tax Lawyer*, 1 (77), 3-76.
- Avunduk, H., ve Kızgın, M. (2020). “Büyük veri ve sürekli denetimde veri analizi”. *Journal of Business in the Digital Age*. 3(1), 76-83.
- Aydın, E. (2022). “Merkeziyetsiz finans uygulamaları ve vergilendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 42(494), 123-137.

- Aydın, E. (2025). Küresel Asgari Kurumlar Vergisi ve Türkiye: Yeni düzenlemenin iş dünyasına etkileri. Erişim: 08 Şubat 2025, <https://www.ekoturk.com/yazi/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi-ve-turkiye-yeni-duzenlemenin-is-dunyasina-etkileri/>
- Aydın, S. (2011). Atatürk Kitaplığı Süreli Yayınları Sayısallaştırma Çalışmalarının Teknik ve Yönetimsel Analizi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, İstanbul.
- AYM, Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, No: 2016/3675, Erişim: 25 Ocak 2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- AYM, E: 2009/309, K: 2011/68 ve T: 28.04.2011, Erişim: 25 Ocak 2024 <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- AYM, E: 2022/51, K: 2022/94 ve T: 20.07.2022, Erişim: 25 Ocak 2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- AYM, İskenderun Demir Çelik A.Ş. Başvurusu, No: 2015/941, Erişim: 25 Ocak 2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- AYM, Tevfik Ayhan Başvurusu, No: 2019/17968, Erişim: 25 Ocak 2024, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- Aytekin, A., Erdoğan, Y. ve Kavalcı, K. (2016). “Yeni bir iş modeli: muhasebe alanında bulut bilişim”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 46-62.
- Azam, R. and Mazur, O. (2019). “Cloudy with chance of taxation”. *Florida Tax Review*, 22(2), 500-570.
- Baer, K., De Mooij, R. A., Hebous, S., Keen, M. (2023). *Taxing Cryptocurrencies*. IMF Working Paper No. 2023/144, Retrived: 25 January 2024, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4570587> or <http://dx.doi.org/10.5089/9798400253942.001>
- Baert, P. (2024). *Tax Transparency rules for crypto-asset Transactions (DAC8)*. European Parliament Briefing EU Legislation in Progress, Retrived: 20 March 2024 [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI\(2023\)739310_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI(2023)739310_EN.pdf)
- Bahçekapılı, E. (2018). “Nesnelerin İnterneti”. E. Keleş (ed.). içinde *İnternet ve Ağ Toplumu* (s. 219-237). Pegem Akademi: İstanbul.

- Bakaç, S. (2024). E-ticarete yeni dönem: tevkifat uygulaması. Erişim: 23 Aralık 2024, <https://www.alomaliye.com/2024/12/23/e-ticarete-tevkifat-uygulamasi/>
- Bauer, M. (2018). *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*. European Centre for International Political Economy Occasional Paper No: 03/2018.
- BCTR, (2021). *Kripto Varlıkların Vergi – Muhasebe ve Denetim Yönünden İncelenmesi Raporu*. Erişim: 21 Ocak 2023, https://bctr.org/dokumanlar/Kripto_Varliklari_Vergi_Muhasebe_ve_Denetim_Yonunden_Incelenmesi.pdf
- Beebe, J. (2022). Understanding the Tax Implications of Hobby Proceeds versus Business Income. Retrived: 24 July 2024, <https://www.bakerinstitute.org/research/understanding-tax-implications-hobby-proceeds-versus-business-income>
- Beebe, J. (2023). Understanding Influencer Marketing and Its Tax Requirements. Retrived: 24 July 2024, https://www.bakerinstitute.org/research/understanding-influencer-marketing-and-its-tax-requirements#_edn26
- Belleflamme, P. ve Peitz, M. (2021). *Platforms: Definitions and Typology. In The Economics of Platforms: Concepts and Strategy*. Cambridge University Press: Cambridge.
- Bilim ve Aydınlanma Akademisi, (2021). 5G Teknolojisinin Toplumsal ve Ekonomik Etkilerine Yönelik Öngörüler. Erişim: 28 Eylül 2022, <http://bilimveaydinlanma.org/content/images/pdf/rapor/5g-teknolojisinin-toplumsal-ve-ekonomik-etkilerine-yonelik-ongoruler.pdf>
- Birinci, N. (2019). “Dijitalleşmenin vergi matrahına etkisi ve tek taraflı önlemler”. *Maliye Dergisi*, 176, 505-527.
- BİT, (2013). *Bulut Bilişim*. Ankara. Erişim: 18 Mayıs 2023, <https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf>
- Bitexen Research, (2020). Çatallanma (Fork) Nedir?. Retrived: 03 July 2024, <https://research.bitexen.com/post/catallanma-fork-nedir>.
- Biyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku: Lisans Öğrenimi İçin*. Dora Yayıncılık: Bursa.

- Biyan, Ö. ve Yılmaz, G. (2021). “Artificial Intelligence: If It’s Taxed, But How?”. A. Gerçek, and M. Taş (eds.) in: *Critical Debates in Public Finance* (s.183-204). Peter Lang: Berlin.
- Blomberg, J. (2018). Digitization, Digitalization, and Digital Transformation: Confuse Them at Your Peril. Retrived: 15 September 2022, <https://www.forbes.com/sites/jasonbloomberg/2018/04/29/digitization-digitalization-and-digital-transformation-confuse-them-at-your-peril/>
- Bogensneider, B. N. (2020). “Will robots agree to pay taxes?”. *North Carolina Journal of Law & Technology*, 22 (1), 1-56.
- Bogensneider, B. N. (2022). “Empirical evidence on robot taxation: literature review and technical analysis”. *American University Business Law Review*, 11(1), 1-42.
- Borek, A. ve Prill, N. (2021). *Veri ve Yapay Zekayla Dijital Dönüşüm: İşletmelerde Dijital Dönüşüm, Makine Öğrenimi ve Yapay Zekâ*. Derman Gülmez Aydın, Murat Demirekin, Özge Nur Küskün (çev.). The Kitap: İstanbul.
- Bottone, G. (2018). *A Tax on Robots? Some Food for Thought*. Working Papers No: 3, Ministry of Economy and Finance, Department of Finance.
- Bozdoğanoglu, B. (2020). *Dijitalleşme Süreci ve Vergilendirme*. Gazi Kitapevi: Ankara.
- Bozkurt, A., Hamutoğlu, N. B., Liman K. A., Taşçı, G. ve Aykul, M. (2021). “Dijital bilgi çağı: dijital toplum, dijital dönüşüm, dijital eğitim ve dijital yeterlilikler”. *Açık Öğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*, 7 (2), 35-63.
- Brennen S. and Kreiss, D. (2014). Digitalization and Digitization. Retrived: 29 October 2023, <https://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/>.
- Bruce, M. (2017). “Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL) and Pt IVA — a critical analysis of the Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2015 (Cth) and Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2017 (Cth) and Comparison with General Anti-Avoidance Provisions”. *Australian Tax Law Bulletin*. Retrived: 07 July 2023, <https://ssrn.com/abstract=3197953>

- BTC Türk Bilgi Platformu, (2024). Defi Nedir? Merkeziyetsiz Finans Nasıl Çalışır?. Erişim: 14 Aralık 2024, <https://bilgiplatformu.btcturk.com/kripto-okur-yazarlik/defi-nedir/>
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. Onikilevha Yayıncılık: Ankara.
- Bukht, R. ve Heeks, R. (2017). *Defining, Conceptualizing and Measuring the Digital Economy*. Development Informatics Working Paper Series, No: 68.
- Bunn, D. (2021). *U.S. Cross-border Tax Reform and the Cautionary Tale of GILTI*. Tax Foundation Fiscal Fact No: 749. Retrived: 10 July 2024, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/gilti-us-cross-border-tax-reform/>
- Burgos, M. (2024). Tax Tips for Content Creators. Retrived: 24 July 2024, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/self-employment-taxes/tax-tips-for-content-creators/L85bpVMLH>
- Chalk, N., Keen, M. and Perry, V. (2018). *The Tax Cuts and Jobs Act: An Appraisal*. IMF Working Papers No: 2018/185, IMF.
- Chand, V., Kostic, S. and Reis, A. (2020). “Taxing artificial intelligence and robots: critical assessment of potential policy solutions and recommendation for alternative approaches-sovereign measure: education taxes/global measure: global education tax or planetary tax”. *World Tax Journal*, 12 (4), 711-761.
- Chapman, M. (2024). When to pay the ATO: How social media complicates tax. Retrived: 20 June 2024, <https://au.finance.yahoo.com/news/when-to-pay-the-ato-how-social-media-complicates-tax-043915325.html>
- Chen, D. and Zhao, H. (2012). “Data security and privacy protection issues in cloud computing”. *2012 International Conference on Computer Science and Electronics Engineering*, Hangzhou, 23-25 March 2012, 647-651.
- Cho, Y., Jeong, M. T. and Park, S. S. (2016). “The effect of the Korean robot act on the Korean robotics industry and its implications”. *KIET Industrial Economic Review*, 21 (6), 27-41.
- Cole, A. (2024a). The Impact of GILTI, FDII, and BEAT. Retrived: 20 January 2024, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/impact-gilti-fdii-beat/>.

- Cole, A. (2024b). How to improve the base erosion and anti-abuse tax. Retrived: 15 January 2024, <https://taxfoundation.org/blog/base-erosion-anti-abuse-tax-beat-reforms/>
- Coşkun, F. ve Gülleroğlu, H. D. (2021). “Yapay zekanın tarih içindeki gelişimi ve eğitimde kullanılması”. *Ankara University Journal of Faculty of Educational Sciences (JFES)*, 54(3), 947-966.
- Council of European Union, (2017a). Council conclusions on 'responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy'. Retrived: 20 January 2024, <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>
- Council of European Union, (2017b). Digital Europe. Retrived: 20 January 2024, <https://www.consilium.europa.eu/media/21620/19-euco-final-conclusions-en.pdf>
- Council of European Union, (2018a). Proposal for a council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. Retrived: 20 January 2024, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/en/pdf>
- Council of European Union, (2018b). Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services. Retrived: 20 January 2024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>
- Council of European Union, (2019). Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services. Retrived: 20 January 2024, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/en/pdf>
- Council of European Union, (2022). Digital finance: agreement reached on European crypto-assets regulation (MiCA). Retrived: 20 January 2025, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/06/30/digital-finance-agreement-reached-on-european-crypto-assets-regulation-mica/>
- Council of European Union, (2023). Council Adopts Directive to Boost cooperation between National Taxation Authorities (DAC8). Retrived: 7 January 2025,

- <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/10/17/council-adopts-directive-to-boost-cooperation-between-national-taxation-authorities-dac8/>
- Council of European Union, (2024a). Digital Taxation. Retrived: 20 January 2024, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>
- Council of European Union, (2024b). Draft council directive amending directive 2006/112/ec as regards vat rules for the digital age. Retrived: 20 December 2024, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14961-2024-INIT/en/pdf>
- Council of European Union, (2024c). Taxation: council agrees on vat in the digital age package. Retrived: 20 December 2024, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/>
- Creswell, J. W. (2016). *Nitel Araştırma Yöntemleri: Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni*. Mesut Bütün ve Selçuk Beşir Demir (çev.). Siyasal Kitapevi: Ankara.
- Crosby, M., Pattanayak, P., Verma, S. and Kalyanaraman, V. (2016). “Blockchain technology: beyond Bitcoin”. *Applied Innovation Review*, 2, 6-20.
- Çalışkan, M. G. (2015). “Üç boyutlu yazıcılar ve gelecekte yaratacağı olası fikri haklar çatışmaları”. *FMR*, (1), 59-90.
- Çallı, L. ve Taşkın, K. (2015). “3D yazıcı endüstrisinin oluşturacağı yeni pazarlar ve pazarlama uygulamaları”. *ICEB 2015, Uluslararası Vizyon Üniversitesi*, Gostivar: Makedonya.
- Çarkacıoğlu, A. (2016). *Kripto Para-Bitcoin Araştırma Raporu*. SPK Araştırma Dairesi: Ankara. Erişim: 15 Nisan 2023, https://www.researchgate.net/publication/340546978_KRIPTO-PARA_BITCOIN
- Çelik, K. (2021). “Bulut Bilişim Teknolojileri”. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(24), 436-450.
- Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*. Savaş Yayınevi: Erzurum.

- Değirmencioğlu, G. (2016). “Dijitalleşme çağında gazeteciliğin geleceği ve inovasyon haberciliği”. *TRT Akademi*, 1 (2), 590-606.
- Demary, V. ve Rusche, C. (2018). *The Economics of Platforms*. IW- Analysen, No. 123, ISBN 978-3-602-45615-4, Institut der deutschen Wirtschaft (IW): Köln.
- Demir, F. (2024). *Kripto Paralardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi*. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Deschâtres, I. (2023). At your service: broadening a digital platform’s scope for platform’s scope for VAT/GST liability. Retrived: 20 January 2024, <https://www.linkedin.com/pulse/your-service-broadening-digital-platforms-scope-iman-deschâtres>
- Devereux, M. P. ve Vella, J. (2018). “Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform”. S. Gupta., M. Keen, A. Shah and G. Verdier (eds.). in: *Digital Revolutions in Public Finance*. (s. 91-112), IMF: Washington DC.
- Dick, S. (2019). “Artificial Intelligence”. *Harvard Data Science Review*, 1(1). Retrived: 02 July 2022, <https://doi.org/10.1162/99608f92.92fe150c-digitalization-digital-transformation-disruption/>
- Dilek, Ş. (2018). “Blockchain teknolojisi ve bitcoin”. *Seta Analiz*, 231, 1-30.
- Dilibal, C., Carda, H., Biyan, Ö. (2020). “Uluslararası Vergilendirmede Son Yıllarda Kullanılan Yeni Bir Kavramın Tanımlanması: Vergi Savaşları”. M. Akkaya, Z. Müftüoğlu, U. Acun, C. Yalçın ve Y. Çankaya (ed.), içinde *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan* (s. 177-192). Atılım Üniversitesi Yayınları: Ankara.
- Doğanay, K., Odabaş, H. (2022). “Kripto varlıkların vergilendirilmesinde bir politika önerisi olarak Birleşik Krallık sisteminin değerlendirilmesi”. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 7(2), 112-126.
- EC, (2014). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Retrived: 12 December 2022, https://taxationcustoms.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

- EC, (2017a). A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. Retrived: 20 January 2024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>.
- EC, (2018a). *Digital Platform for Public Services*. Final Report ISA action 2016.10: ELISE European Location Interoperability Solutions for e- Government.
- EC, (2020). Explanatory Notes on Explanatory Notes on VAT E-Commerce Rules. Retrived: 15 December 2024, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/_3372e2f2-d5ec-46eaa2ac97bc4f5ec634_en?filename=vatecommerceexplanatorynotes_28102020_en.pdf
- EC, (2021a). Taxation: Council Adopts New Rules to Strengthen Administrative Cooperation and Include Sales through Digital Platforms. Retrived: 15 June 2024, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/03/22/taxation-council-adopts-new-rules-to-strengthen-administrative-cooperation-and-include-sales-through-digital-platforms/>
- EC, (2021b). Guide to the VAT One Stop Shop. Retrived: 15 December 2024, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/a316a98a-3b2b-4991-a9c0-3b5905d369fc_en?filename=OSS_guidelines_en.pdf
- EC, (2022a). *Annual Report on Taxation 2022*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- EC, (2022b). *VAT in the Digital Age: The VAT Treatment of the Platform Economy*. Publications Office of the European Union: Luxembourg.
- EC, (2024a). The one stop shop. Retrived: 20 December 2024, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_en
- EC, (2025). DAC8. Retrived: 5 January 2025, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-cooperation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac/dac8_en
- Elele, O. (2016). 3D yazıcılar ile üretimin içerdiği vergi riskleri. Erişim: 26 Kasım 2022 <https://digitalage.com.tr/3d-yazicilar-ile-uretimin-icerdigi-vergi-riskleri/>

- Eling, M. ve Lehmann, M. (2018). “The impact of digitalization on the insurance value chain and the insurability of risks”. *The Geneva Papers*, 43, 359–396.
- Elliffe, C. (2021). “Justifying source taxation in the digital age”. *Victoria University of Wellington Law Review*, 52(4), 743-768.
- Englisch, J. (2018). “Digitalisation and the future of national tax systems: Taxing Robots?”. 1-23.
- EP, (2016). Report with recommendations to the commission on civil law rules on robotics. Retrived: 22 Semptember 2023, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0005_EN.html#_section10
- EP, (2021). *Online Platforms: Economic and Societal Effects, Study Panel for the Future of Science and Technology*. European Union: Brussels.
- Eravcı, B. D. (2020). “Kurumların dijital dönüşümü: büyük veri”. *Çalışma İlişkileri Dergisi*, 11(1), 90-112.
- Ersoy, Ç. (2020). *Robotlar, Yapay Zekâ ve Hukuk*. Oniki levha Yayıncılık: İstanbul.
- Ertemel, A. V. (2021a, 17 Aralık). Platformlarda Çekirdek Etkileşimi Kurgulamak, *İstanbul Ticaret Gazetesi*.
- Ertemel, A. V. (2021b, 24 Eylül). Platform Ekonomisine Giriş, *İstanbul Ticaret Gazetesi*.
- Ertemel, A. V. (2021c, 22 Ekim). Yıkıcı Değişime Açık Sektörlerin Özellikleri, *İstanbul Ticaret Gazetesi*.
- Ertemel, A. V. (2021d, 31 Aralık). Platformlar Geleneksel İş Modellerinden Nasıl Ayırılıyor?, *İstanbul Ticaret Gazetesi*.
- Evans, C. P. ve Gawer, A. (2016). The rise of the platform enterprise a global survey. the center for global enterprise the emerging platform economy series no. 1. Retrived: 30 June 2023, https://www.thecge.net/app/uploads/2016/01/PDF-WEB-Platform-Survey_01_12.pdf
- Evans, D. S. (2016). Multisided platforms, dynamic competition, and the assessment of market power for internet-based firms. coase-sandor working paper series in law and economics, no. 753. Retrived: 30 March 2023, <https://ssrn.com/abstract=2746095>.

- Evans, D. S. (2017). Why the dynamics of competition for online platforms leads to sleepless nights but not sleepy monopolies. Retrived: 30 March 2023 <https://ssrn.com/abstract=3009438>
- EY, (2023). EU adopts Directive introducing tax transparency rules for crypto assets (DAC8). Retrived: 10 January 2025, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2023-1765-eu-adopts-directive-introducing-tax-transparency-rules-for-crypto-assets-dac8>
- Falcão, T. (2018). “Should my dishwasher pay a robot tax?”. *International Tax Notes*, 90 (12), 1273-1277.
- FATF, (2024). Virtual assets. Retrived: 21 December 2024, <https://www.fatf-gafi.org/en/topics/virtual-assets.html>
- Faulhaber, V. L. (2019). “Taxing tech: the future of digital taxation”. *Virginia Tax Review*, 39(2), 145-196.
- Feldman, T. (1997). *An Introduction to Digital Media*, Routledge: London.
- Fetzer, T. ve Dinger, B. (2019). “The digital platform economy and its challenges to taxation”. *Tsinghua China Law Review*, 12(1), 29-56.
- Feyzioğlu, B. N. (1952). “Mükellefiyet doğurucu vaka”. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 7 (1), 52-89.
- Freshfields, (2023). Cyrpto Assets and Tax- A Snapshot. Retrived: 30 December 2024, <https://www.freshfields.com/48e465/globalassets/noindex/articles/tax-briefing-cryptoassets-and-tax-january-2023.pdf>
- Fryer, B. and English, B. (2021). “United Kingdom”. N. Schmidt, J. Bernstein, S. Richter and L. Zarlenga (ed.). in. *Taxation of Crypto Assets* (pp. 683-710). Wolters Kluwer: United Kingdom.
- Furht, B. (2010). “Cloud Computing Fundamentals”. B. Furht and A. Escalante (ed.). in: *Handbook of Cloud Computing*. (p. .3-21), Springer: New York.
- Gartner Information Technology (2021). Digitalization. Retrived: 15.10.2021, <https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/digitalization>

- Gedik, G. (2020). “Robotlara karşı gerçek kişilerin korunması açısından robot vergisi önerisi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 26 (1), 24-48.
- Gerçek, A. (2005). “Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54 (3), 157-93.
- Gerçek, A. (2024). “7524 sayılı Kanun’la Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemeler ve değerlendirilmesi”. *Toprak İşveren Dergisi*, 143, 12-19.
- Gerçek, A. ve Bozdoğanoglu, B. (2022). “Dijital Varlıkların Vergilendirilmesi Üzerine Değerlendirmeler”. Ö. Çetinkaya ve T. Demirbaş (ed.). *Prof. Dr. Figen Altuğ’a Armağan* (s. 1-18), Ekin Yayınevi: Bursa.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). “Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1). 81-130.
- Gerçek, A., Demirbaş, T., Giray, F., Yüce, M. ve Oğuzlar, A. (2013). *Türk Gelir İdaresinde E- Devlet Uygulamalarının Mükellef Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*. Bilgesam Yayınları: İstanbul.
- Geringer, S. (2020). “National digital taxes – lessons from Europe”. *South African Journal of Accounting Research*, 35 (1), 1-19.
- Global Market Insights, (2024). *E-commerce Platform Market Size Report*. Retrived: 20 October 2024, <https://www.gminsights.com/toc/detail/e-commerce-platform-market>
- Gobble, M. M. (2018). “Digitalization, Digitization, and Innovation”. *Research-Technology Management*, 61 (4), 56-59.
- Gözlüklü, B. (2024). “Küresel asgari kurumlar vergisi ve çok uluslu Türk şirketlerine etkileri”. *CENTRUMTIME*, 19, 1-13.
- Guerreiro, J., Rebelo, S. and Teles, P. (2022). “Should Robots Be Taxed?”. *Review of Economic Studies*, 89 (1), 279-311.
- Gupta, M. S. (2020). What is Digitization, Digitalization, and Digital Transformation?. Retrived: 26 October 2022, <https://www.arcweb.com/blog/what-digitization-digitalization-digital-transformation>.

- Gupta, S. (2022). “Decoding taxation of virtual digital assets”. *Jus Corpus Law Journal*, 2(4), 409-415.
- Güler, A., Halıcıoğlu, M.B. ve Taşğın, M. (2015). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*. Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. Onikilevha Yayıncılık: İstanbul.
- Hadzhieva, E. (2019). *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*. Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament: Luxembourg.
- Haenlein, M. and Kaplan, A. (2019). “A brief history of artificial intelligence: on the past, present, and future of artificial intelligence”. *California Management Review*, 61(4), 5-14.
- Hakiz, E. H. (2019). *Kripto Paranın Vergilendirilmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Denetimi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series No: 224/2019-06.
- Haller, S., Karnouskos, S. and Schroth, C. (2008). “The Internet of Things in an Enterprise Context”. *Future Internet Symposium*, 29-30 September, Viyana: Avusturya, 14-28.
- Harpaz, A. (2021). “Taxation of the digital economy: adapting twentieth-century tax system to twenty-first century economy”. *Yale Journal of International Law*, 46(1), 57-102.
- Hess, T., Matt, C., Benlian, A. and Wiesböck, F. (2016). “Options for formulating a digital transformation strategy”. *MIS Quarterly Executive*, 15/2 (131). 123-139.
- Hızel, G. Ç. (2019). “Dijitalleşme çağında hukuk”. *Eskişehir Ticaret Odası Dergisi*, Kasım, 46-48.
- Hilgendorf, E. (2018). “Digitization and the Law – a European Perspective”. E. Hilgendorf and J. Feldle (eds.). in: *Digitization and the Law*. (s. 9-20), Nomos: Germany.
- HMRC, (2014). Diverted Profits Tax. Retrived: 24 January 2024, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7d590b40f0b60a7f1a9f7e/TIIN_2148.pdf

- HMRC, (2016a). Diverted Profits Tax: Introduction and Overview: Overview,. Retrived: 24 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/internationalmanual/intm489520>
- HMRC, (2016b). Diverted profits tax: introduction and overview: recent changes to the legislation. Retrived: 24 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm489530>
- HMRC, (2016c). Diverted profits tax: introduction and overview: who is affected. Retrived: 24 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm489540>
- HMRC, (2016d). Diverted Profits Tax: Introduction and Overview: Process and Procedure. Retrived: 24 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm489570>
- HMRC, (2016e). Introduction to Offshore Receipts in respect of Intangible Property (ORIP): Introduction. Retrived: 26 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm620110>
- HMRC, (2016f). Offshore Receipts in respect of Intangible Property (ORIP): General: Anti-Avoidance. Retrived: 28 January 2024, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm620510>
- HMRC, (2017). VAT: Extending Joint and Several Liability for Online Marketplaces and Displaying VAT Numbers Online-Guidance Note. Retrived: 21 February 2024, <https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online-guidance-note>
- HMRC, (2020a). Guidance VAT and overseas goods sold to customers in the UK using online marketplaces. Retrived: 20 February 2024, <https://www.gov.uk/guidance/vat-and-overseas-goods-sold-to-customers-in-the-uk-using-online-marketplaces>
- HMRC, (2020b). Guidance Work out your place of supply of services for VAT rules. Retrived: 21 February 2024, <https://www.gov.uk/guidance/vat-how-to-work-out-your-place-of-supply-of-services>
- HMRC, (2021a). Crypto Assets Manual. Retrived: 5 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual>

- HMRC, (2021b). Cryptoassets for individuals: Income Tax: Contents. Retrived: 7 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto21000>
- HMRC, (2021c). Cryptoassets for individuals: Income Tax: Mining Transactions. Retrived: 15 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto21150>
- HMRC, (2021d). Cryptoassets for individuals: Income Tax: Staking. Retrived: 15 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto21200>
- HMRC, (2021e). Cryptoassets for individuals: Income Tax: Airdrops. Retrived: 15 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto21250>
- HMRC, (2021f). Decentralised Finance: Lending and Staking: Income Tax: Making a DeFi loan: Taxing Provisions. Retrived: 15 January 2025, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto61212>
- HMRC, (2022a). Report Investigation into the Digital Services Tax. National Audit Office, Retrived: 24 January 2024, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf>
- HMRC, (2022b). Guidance-Place of Supply of Services (VAT Notice 741A). Retrived: 05 March 2024, <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a>
- HMRC, (2022c). Guidance VAT Rules for Supplies of Digital Services to Consumers. Retrived: 05 March 2024, <https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers>
- HMRC, (2023a). Multinational top-up tax draft guidance manual. Retrived: 15 March 2024, <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/648aea685f7bb7000c7fab11/Multinational-top-up-tax-draft-guidance.pdf>
- HMRC, (2023b). Multinational top-up tax and Domestic top-up tax: UK adoption of OECD Pillar 2. Retrived 15 March 2023, <https://www.gov.uk/government/publications>
- HMRC, (2023c). VAT and Overseas Goods Sold to Customers in the UK Using Online Marketplaces. Retrived: 04 September 2024, <https://www.gov.uk/guidance/vat-and-overseas-goods-sold-to-customers-in-the-uk-using-online-marketplaces>.

- HMRC, (2024a). Policy Paper: Update to the Transition from Existing Digital Services Taxes to Pillar 1. Retrived: 12 December 2023, <https://www.gov.uk/government/publications/update-to-the-transition-from-existing-digital-services-taxes-to-pillar-1>
- HMRC, (2024b). Reporting Rules for Digital Platforms. Retrived: 05 September 2024, <https://www.gov.uk/guidance/reporting-rules-for-digital-platforms>)
- HMRC, (2024c). No Tax Changes for Online Sellers. Retrived: 05 December 2024, <https://www.gov.uk/government/news/no-tax-changes-for-online-sellers>
- HMRC, (2024d). Register for VAT. Retrived: 05 December 2024, <https://www.gov.uk/register-for-vat>
- Hoffman, D. L. ve Novak, T. (2015). Emergent Experience and the Connected Consumer in the Smart Home Assemblage and the Internet of Things. Retrived. 8 November 2023, <https://ssrn.com/abstract=2648786>, 1-153.
- Huettinger, M. ve Boyd, A. (2020). “Taxation of robots – what would have been the view of Smith and Marx on it?”. *International Journal of Social Economics*, 47 (1), 41-53.
- IBA, (2017). *Artificial Intelligence and Robotics and Their Impact on the Workplace*. IBA Global Employment Institute: London.
- ICAEW, (2019). Digitalization of Tax: International Perspectives. Retrived: 15 September 2023, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx>
- IFR, (2017). World Robotics Federation IFR: Why Bill Gates’ robot tax is wrong. Retrived: 12 June 2023, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/world-robotics-federation-ifr-why-bill-gates-robot-tax-is-wrong>.
- IFR, (2023). Welcome to the Presentation of World Robotics 2023. Retrived: 12 June 2023, https://ifr.org/img/worldrobotics/2023_WR_extended_version.pdf
- IIA, (2017). “Yapay Zekâ – İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler”. *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar*, Özel Sayı (Part 1), 1-7.
- IMF, (2018). *Measuring the Digital Economy*. Washington, D.C.

- Inozemtsev, M. I. (2021). “Digital Law: The Pursuit of Certainty”. *Digital Law Journal*, 2(1), 8–28. <https://doi.org/10.38044/2686-9136-2021-2-1-8-28>
- Intelligent Robots Development and Distribution Promotion Act, (2023). Retrived: 20 June 2024, https://elaw.klri.re.kr/eng_mobile/viewer.do?hseq=39153&type=part&
- International Organization of Standardization, (2021). Robotic-Vocabulary. Retrived: 15 September 2023, <https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:8373:ed-3:v1:en>
- IRS, (2024a). Manage Taxes for your Gig Work. Retrived: 04 October 2024, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/manage-taxes-for-your-gig-work>
- IRS, (2024b). Digital Assets. Retrived: 5 January 2025, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/digital-assets>
- ITU, (2005). The Internet of Things. ITU Internet Reports: Geneva. Retrived: 10 September 2022, <https://www.itu.int/net/wsis/tunis/newsroom/stats/The-Internet-of-Things-2005.pdf>
- Ivanova, M. (2018). “The Multilateral Instrument: Avoidance of Permanent Establishment Status and the Reservations on behalf of Australia and the UK”. *Revenue Law Journal*, 25 (1), 123-136.
- i-SCOOP, (2021a). Digitization, digitalization, digital and transformation: the differences. Retrived: 10 March 2021, <https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/digitization>
- i-SCOOP, (2021b). Moving from digitization to digitalization to transform. Retrived: 10 March 2021, <https://www.i-scoop.eu/information-management/moving-digitization-digitalization/>
- İçten, T. (2022). “NFT Uygulamaları ve Vergilendirilmesi Mevcut Durum ve Öneriler”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 42(494), 138-164.
- İnce, G. (2017). “İnsanlığın Yapay Zekayla İmtihani”. *İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı Dergisi*, 175, 14-17.
- Jadeja, Y. and Modi, K. (2012). “Cloud computing - concepts, architecture and challenges”. *International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies (ICCEET)*, Nagercoil: India. 877-880. Doi: 10.1109/ICCEET.2012.6203873.

- Janssen, A. (2021). “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability”. *International VAT Monitor*, 32 (5), 231-239.
- Jetten, D. N. L. (2021). The VAT liability of digital platforms: the EU rules in the light of the OECD Guidelines. Retrived: 20 March 2024, <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=9051071&fileId=9051088>
- Joseph, A. (2018). “Diverted Profits Tax: A Multinational Nightmare”. *International Transfer Pricing Journal*, 25 (3), 225-229.
- Kağıtçıoğlu, M. (2021). “Yapay zekâ ve idare hukuku (bugünden geleceğe yönelik bir değerlendirme)”. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), 118-168.
- Kalaycıoğlu, M. S. (2017). “Matematiğin alfabesi”. *Bilim ve Teknik*, 50 (597), 70-73.
- Kangal, Z. (2021). *Yapay Zekâ ve Ceza Hukuku*. Onikilevha Yayıncılık: İstanbul.
- Karaca, C. ve Çimen, G. (2020). “Efektif Vergi Oranı ve Türkiye’ye Yönelik Bir Uygulama”. *13th International Congress on Social Studies with Recent Researches*. İstanbul, 1-10.
- Karaduman, H. (2017). “Using three-dimensional printers in the social studies education. Anadolu Journal of Educational Sciences International”. *Uluslararası Sosyal Bilgiler Eğitimi Sempozyumu Özel Sayısı*, 590-625.
- Karagülle, O. A. (2020). *Dijital Platformlarda Rekabet Gücünün Belirlenmesi*, Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 171.
- Karakaya, M. S. (2021). *Tüketiciye Doğrudan Sunulan Dijital Hizmetlerin KDV Açısından Vergilendirilmesi*. On İki Levha Yayıncılık: İstanbul.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel sayı), 1259-1308.
- Katal, A., Wazid, M. and Goudar, R. H. (2013). “Big data: Issues, challenges, tools and Good practices”. *2013 Sixth International Conference on Contemporary Computing (IC3)* 8-10 Ağustos 2013, Noida: India, 404-409, doi: 10.1109/IC3.2013.6612229.

- KDV Genel Uygulama Tebliği (2014, 26 Nisan). *Resmî Gazete (Sayı: 28983)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5>
- Kenny, M. and Szyman, J. (2016). “The rise of platform economy”. *Issues in Science and Technology*, 32 (3).
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Siyasal Kitapevi: Ankara.
- Kim, Y. R. (2020). “Digital services tax: a cross-border variation of the consumption tax debate”. *Alabama Law Review*, 72 (1), 131-185.
- Koinly, (2025a). Crypto Taxes: Expert USA Guide 2025. Retrived: 1 January 2025, <https://koinly.io/guides/crypto-taxes/>
- Koinly, (2025b). Crypto Tax Australia: Here’s How Much You’ll Pay in 2025. Retrived: 1 January 2025, <https://koinly.io/guides/crypto-tax-australia/>
- Koinly, (2025c). Crypto Tax UK: Expert Guide 2025. Retrived: 07 January 2025, <https://koinly.io/guides/hmrc-cryptocurrency-tax-guide/>
- Koskinen, K., Bonina, C. and Eaton, B. (2018). Digital Platforms in the Global South: Foundations and Research Agenda. *Centre for Development Informatics* by: Global Development Institute Paper No: 8.
- Kovacev, R. (2020). “A taxing dilemma: robot taxes and the challenges of effective taxation of ai, automation and robotics in the fourth industrial revolution”. *The Ohio State Technology Law Journal*, 16 (1), 182-217.
- KPMG, (2023). Kripto Varlıklara İlişkin Düzenlemeler. Erişim: 13 Ocak 2025, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2024/01/Kripto-Varliklara-iliskin-Duzenlemeler.pdf>
- KPMG, (2024). E-News from the EU Tax Centre. Retrived: 20 December 2024 <https://kpmg.com/xx/en/home/insights /2024/03/e-news-192.html#9>
- Kulular, İ. M. A. (2023). “Kripto Paranın Amerika Gelir İdaresi’nin 2014-21 Sayılı Kılavuzu ve 2019-24 Sayılı Gelir Yönetmeliği Bağlamında Vergilendirilmesi”. *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11 (1), 469-494.

- Kumrulu, A. G. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36 (1), 147-161.
- Kurian, A. (2022). "The Evolution of International Tax Regime and the OECD Two-Pillar Solution: Analysis from a Developing Country Perspective". *Journal of Economic Issues*, 1(1), 61-71.
- Kysar, R. M. (2018). "Critiquing (and Repairing) the New International Tax Regime". *The Yale Law Journal Forum*, 25, 339-361.
- Lamensch, M. and Traversa, E. (2019). "Collecting Value-added tax in the platform economy: overview of the fundamental issues and recent EU 2018 developments". In B. Devolder (Ed.), *The Platform Economy* (pp. 363-376). Intersentia.
- Lamesch, M. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series: Netherlands.
- Lansiti, M. and Lakhani, K. (2020). "Blok Zincir Hakkındaki Gerçekler". T. Gezer (çev.). C. Tucker, D. Tapscott, M. Lansiti ve K. R. Lakhani (ed.). içinde *Blok Zincir: Dijital Dönüşüm*. (s. 19-51), Optimist Yayın: İstanbul. 19-51.
- Larosa J. (2017). Legislation introduced for a diverted profits tax. Retrived: 11 February 2024, <https://williambuck.com/news/business/general/legislation-introduced-for-a-diverted-profits-tax/>
- Lee, M. (2024). Social media influencers may seem to live charmed lives. But then comes tax time. Retrived: 11 February 2024, <https://www.usatoday.com/story/money/taxes/2024/01/18/social-media-influencer-taxes/72206322007>
- Leonardi, P. M. and Treem, J. W. (2020). "Behavioral visibility: a new paradigm for organization studies in the age of digitization, digitalization, and datafication". *Organization Studies*, 41(12), 1601-1625.
- Li, S., Xu, L.D. and Zhao, S. (2015). "The Internet of Things: A Survey". *Information System Frontier* 17, 243-259.

- Lucas-Mas, C. Ó. and Junquera-Varela R. F. (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. World Bank: Washington, DC. Doi:10.1596/978-1-4648-1654-3.
- Martens, B. (2016). *An Economic Policy Perspective on Online Platforms*. European Commission Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper, No: 2016/05.
- Matturdi, B., Zhou, X., Li, S. and Lin, F. (2014). “Big data security and privacy: a review”. *in China Communications*, 11 (14), 135-145. Doi: 10.1109/CC.2014.7085614.
- Mazur, O. (2019). “Taxing the Robots”. *Pepperdine Law Review*, 46(77), 277-330.
- McCharty, J. (2007). What is artificial intelligence?. Retrived: 9 Sempember 2022, <https://www-formal.stanford.edu/jmc/whatisai.pdf>
- McKinsey Global Institute, (2013). *Disruptive Technologies: Advances That Will Transform Life, Business, and the Global Economy*. Retrived: 10 October 2022, https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/disruptive%20technologies/mgi_disruptive_technologies_full_report_may2013.pdf
- Mell, P. and Grance, T. (2011). *The NIST Definition of Cloud Computing. Special Publication* (NIST SP). National Institute of Standards and Technology, Gaithersburg, MD.
- Mendi, A. F. ve Çabuk, A. (2018). “bitcoin’in arkasındaki güç: blockchain”. *GSI Journals Serie C: Advancements in Information Sciences and Technologies*, 1(1), 12-23.
- Merkx, M. (2020). “New VAT rules for e-commerce: the final countdown has begun”. *EC Tax Review*, 29(4), 197-205.
- Merkx, M. and Gruson, J. (2019). “Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?”. *EC Tax Review*, 28 (3), 136-149.
- Merkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., Van Der Boef, B. (2023a). “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?”. *EC Tax Review*, 32 (3), 127-141.

- Merkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., Van Der Boef, B. (2023b). “VAT in the Digital Age Package: Singling Out the Single VAT Registration”. *EC Tax Review*, 32 (4), 172-182.
- Migai, C., de Jong, J., ve Owens, J. (2019). “The sharing economy: turning challenges into compliance opportunities for tax administrations”. *eJournal of Tax Research*, 16(3), 395-424.
- Miles, B. (2024). Crypto Tax Australia: Ultimate Guide 2025. Retrived: 3 January 2025, <https://coinledger.io/guides/crypto-tax-australia>
- Miles, B. (2025). Crypto Tax in the UK: Complete Guide (2025). Retrived: 07 January 2025, <https://coinledger.io/guides/crypto-tax-uk>
- Mitha, S. (2017). Robots, technological change and taxation. Retrived: 15 November 2022, [Ehttps://www.taxjournal.com/articles/robots-technological-change-and-taxation-14092017](https://www.taxjournal.com/articles/robots-technological-change-and-taxation-14092017)
- Mitsios, S. (2023). EU Proposals for VAT in the Digital Age (ViDA). Retrived: 10 November 2024, https://www.ey.com/en_gr/technical/tax/tax-alerts/eu-proposals-for-vat-in-the-digital-age-vidamultinational-top-up-tax-and-domestic-top-up-tax-uk-adoption-of-oecd-pillar-2
- Murati, E. (2021). “What are digital platforms? an overview of definitions, typologies, economics, and legal challenges arising from the platform economy in EU”. *European Journal of Privacy Law & Technologies (EJPLT)*, (1), 19-55.
- Nagy, Z. ve Krajnyak, E. (2021). “Comparative analysis of the french and czech regulation of the taxation of digital companies”. *Lex ET Scientia International Journal*, 28(2), 178-194.
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Retrived: 15 July 2022, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
- Nasser, T. and Tariq, R. (2015). “Big data challenges”. *Journal of Computer Engineering & Information Technology*, 4 (3), 1-10.
- Nath, S. D. ve Nilufar, S. (2020). “An overview of additive manufacturing of polymers and associated composites”. *Polymers 2020*, 12 (11), 1-33.

- Nguyen, A. Q. (2022). “The Mysteries of NFT taxation and the problem of crypto asset tax evasion”. *SMU Science and Technology Law Review*, 25(2), 323-352.
- No. 2006/112/EC Council Directive (2006, 11 December). *Official Journal of European Union* (L347). Retrived: 10 March 2025, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/eng>
- No. 2021/514 Council Directive (2021, 25 March). *Official Journal of European Union* (L 104/1). Retrived: 10 March 2025, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj/eng>
- No. 2023/2226 Council Directive (2023, 24 October). *Official Journal of European Union* (L Series). Retrived: 10 March 2025, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302226
- No. 282/2011 Council Implementation Regulation (2011, 15 March). *Official Journal of European Union* (L 77/1). Retrived: 10 March 2025, https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj/eng#
- Novak, M. (2023). Bernie sanders proposes tax on robots that take jobs away from workers. Retrived: 15 November 2023, <https://www.forbes.com/sites/mattnovak/2023/02/19/bernie-sanders-proposes-tax-on-robots-that-take-jobs-away-from-workers/?sh=5c15852a540a>
- Oberson, X. (2017). “Taxing robots? from the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots”. *World Tax Journal*, 9(2), 247-261.
- OECD (2024), *Corporate Tax Statistics 2024*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2015a). *OECD Digital Economy Outlook 2015*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2015b). *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). *The Internet of Things Seizing the Benefits and Addressing the Challenges*. OECD Digital Economy Papers No: 252.
- OECD, (2017a). *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing: Paris.

- OECD, (2017b). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier Is not Located in the Jurisdiction of Taxation*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2018a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2018b). *Online Platforms: A Practical Approach to Their Economic and Social Impacts*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019a). *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019b). *Artificial Intelligence in Society*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019c). *Hello, World: Artificial Intelligence and Its Use in the Public Sector*. OECD Working Papers on Public Governance No. 36.
- OECD, (2019d). *Tax and Digitalisation*. OECD Going Digital Policy Note, OECD: Paris.
- OECD, (2019e). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing: Paris
- OECD, (2019f). *Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019g). *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, OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019h). *Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019i). *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two*, OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019i). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2019j). *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020a). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. OECD: Paris.

OECD, (2020b). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy – January 2020*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD: Paris.

OECD, (2020c). *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020d). *Public Consultation Document, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*. OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020e). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020f). *Tax Challenges Arising from Digitalization – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020g). *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*. OECD Publishing: Paris.

OECD, (2020h). *Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*. OECD: Paris.

OECD, (2021a). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2021b). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project October, OECD Publishing: Paris.

OECD, (2021c). *Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing: Paris.

- OECD, (2021d). *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2021e). *Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2022b). *Model Rules for Reporting by Digital Platforms Operators XML Schemas: User Guide for Tax Administrations*. OECD: Paris.
- OECD, (2022c). *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2023a). *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2023b). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2023c). *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard*. OECD Publishing: Paris.
- OECD, (2025a). Base erosion and profit shifting (BEPS). Retrived: 20 January 2025, <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>
- OECD, (2025b). Corporate Income Tax Statutory and Targeted Small Business Rates. Retrived: 5 January 2025, [https://dataexplorer.oecd.org/vis?fs\[0\]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&fs\[1\]=Measure%2C0%7CCorporate%20income%20tax%20rate%23CIT%23&pg=0&fc=Measure&snb=1&vw=tb&df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_TAX_CIT%40DF_CIT&df\[ag\]=OECD.CTP.TPS&df\[vs\]=1.0&dq=.A.CIT.ST..S13%2BS1311%2BS13M..&lom=LASTOBSERVATIONS&lo=1&pd=%2C2017&to\[TIME_PERIOD\]=false](https://dataexplorer.oecd.org/vis?fs[0]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&fs[1]=Measure%2C0%7CCorporate%20income%20tax%20rate%23CIT%23&pg=0&fc=Measure&snb=1&vw=tb&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_TAX_CIT%40DF_CIT&df[ag]=OECD.CTP.TPS&df[vs]=1.0&dq=.A.CIT.ST..S13%2BS1311%2BS13M..&lom=LASTOBSERVATIONS&lo=1&pd=%2C2017&to[TIME_PERIOD]=false)
- OECD, (2025c). Effective tax rates - Corporate tax statistics. Retrived: 5 January 2025 [https://dataexplorer.oecd.org/vis?lc=en&fs\[0\]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=16&df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_ETR%40DF_ETR_BASELINE](https://dataexplorer.oecd.org/vis?lc=en&fs[0]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=16&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_ETR%40DF_ETR_BASELINE)

&df[ag]=OECD.CTP.TPS&df[vs]=1.1&dq=.A.EATR%2BEMTR...FIXED.COMP
OSITE.&lom=LASTNPERIODS&lo=5&to[TIME_PERIOD]=false

Olbert, M. and Spengel, C. (2017). “International taxation in the digital economy: challenge accepted?”. *World Tax Journal*, 9 (1), 3-46.

Oxera, (2021). How platforms create value for their users: implications for the Digital Markets Act. Retrived: 23 November 2023, <https://www.oxera.com/wp-content/uploads/2021/05/How-platforms-create-value.pdf>

Oxford English Dictionary (2021). Digital. Retrived: 10 January 2021, https://www.oed.com/dictionary/digital_n?tab=meaning_and_use#6774585.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2009). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitapevi: Ankara.

Önday, Ö. (2017). *Dijital Dönüşüm*. Gazi Kitapevi: Ankara.

Önder, M. ve Saygılı, H. (2018). “Yapay zekâ ve kamu yönetimine yansımaları”. *Türk İdare Dergisi*, 90 (487), 629-668.

Önsöz, Ö. (2024). Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması. Erişim: 3 Ekim 2024, <https://kpmgvergi.com/blog/yurt-ici-asgari-kurumlar-vergisi-uygulamasi/1331>

Özbay, E. ve Odabaşı, O. (2019). “5G Teknolojileri”. *Cyber Spot*, 14, 6-7.

Özcan, M. ve Keskin, B. (2020). “Dijitalizasyon bağlamında sosyal dönüşüm”. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 16 (29), 2214-2229.

Özçelik, Z., & Aykan, E. (2020). “Sosyal bilimlerde büyük veri kullanımı, veri toplamada akademik çalışmalara ne tür kolaylıklar sağlayabilir?”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 20(3), 131-142.

Özgenç, S. (2023). Sütun II ve Türkiye gelişmeleri. Erişim: 15 Ocak 2025, <https://gndolegal.com/sutun-ii-ve-turkiye-gelismeleri/>

Öztürk, A. A. (2020). “Kripto Paralara İlişkin Dolandırıcılık Yöntemleri”. *Finans Hukuku Gündemi Dergisi*, 3-3. Erişim: 20 Aralık 2024, https://www.kanunum.com/file/cid9721408_vid18006506_fid1042080

- Papis-Almansa, M. (2019). “VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?”. *ERA Forum* 20, 201–223.
- Parsons, A. (2022). “Tax's digital labor dilemma”. *Duke Law Journal*, 71(8), 1781-1848.
- Paulander, H. (2023). EU defines new rules on crypto-asset information exchange for tax purposes. Retrived: 3 January 2025, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/eu-defines-new-rules-crypto-asset-information-exchange-tax-purposes-2023-05-31_en
- Pérez, G. G. (2021). The taxation of sellers in the platform economy. Retrived: 23 March 2024, https://www.researchgate.net/publication/355971792_The_Taxation_of_
- Perry, V. (2022). *Pillar Two: Tax Competition in Low-Income Countries and the SBIE*. University of Oxford Centre for Business Taxation Working Paper No: 22/12.
- Pisa, M. and Juden, M. (2017). *Blockchain and Economic Development: Hype vs. Reality*. Center for Global Development Policy Paper 107.
- Pomerleau, K. (2018). *A Hybrid Approach: The Treatment of Foreign Profits under the Tax Cuts and Jobs Act*. Tax Foundation Fiscal Fact No: 586, Retrived: 10 October 2023, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/treatment-foreign-profits-tax-cuts-jobs-act/>
- Puthal, D., Malik, N., Mohanty, P. S., Kougianos, E. ve Yang, C. (2018). “The blockchain as a decentralized security framework”. *IEEE Consumer Electronics Magazine*, 7(2), 18-21. doi: 10.1109/MCE.2017.2776459.
- Puthal, D., Sahoo, B. P. S., Mishra, S. ve Swain, S. (2015). “Cloud Computing Features, Issues, and Challenges: A Big Picture”. *International Conference on Computational Intelligence and Networks*, Odisha: India. 116-123. Doi: 10.1109/CINE.2015.31.
- PwC, (2014). Taxing the Cloud A Foggy Endeavour. Retrived: 15 March 2024, <https://www.pwc.com/gx/en/communications/publications/assets/pwc-taxing-the-cloud-a-foggy-endeavour.pdf>
- PwC, (2016). *Unilateral “Anti-Avoidance” Action as a Precursor to the BEPS Recommendations- UK and Australian Perspectives*. Tax Insights from Controversy and Dispute Resolution.

- PwC, (2017). Blockchain, a catalyst for new approaches in insurance. Retrived: 15 November 2023, <https://www.pwc.com/gx/en/insurance/assets/blockchain-a-catalyst.pdf>
- PwC, (2018). *The Macroeconomic Impact of Artificial Intelligence*. PwC: UK. Retrived: 15 November 2023, <https://www.pwc.co.uk/economic-services/assets/macroeconomic-impact-of-ai-technical-report-feb-18.pdf>
- PwC, (2021). US compromises with the UK, France, Italy, Spain and Austria on digital services taxes and trade actions. Retrived: 13 January 2024, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-us-compromises-on-dsts-and-trade-actions.pdf>
- PwC, (2022). PwC global crypto regulation report 2023. Retrived: 10 February 2024, <https://www.pwc.com/gx/en/new-ventures/cryptocurrency-assets/pwc-global-crypto-regulation-report-2023.pdf>
- PwC, (2024a). Australia's global and domestic minimum tax passed by parliament – are you ready for what comes next?. Retrived: 27 November 2024, <https://www.pwc.com.au/tax/tax-alerts/australian-pillar-two-legislation-update.html>
- PwC, (2024b). Reporting regime for online marketplaces. Retrived: 2 January 2025 <https://www.pwc.com.au/tax/tax-alerts/reporting-regime-for-online-marketplaces-update-2024.html>
- Rawat, D. B. Chaudhary, V. and Doku, R. (2021). "Blockchain technology: emerging applications and use cases for secure and trustworthy smart systems". *Journal of Cybersecurity Privacy*, 1, 4-18.
- Rawat, R. and Yadav, R. (2020). "Big data: big data analysis, issues and challenges and technologies". *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 10 (22). 1-10. doi:10.1088/1757-899X/1022/1/012014.
- Rençber, A. (2020). "Dijital hizmet vergisi ilk izlenimler, sorun ve sorunsallar". *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 27-35.
- Richards, N. M. and Smart, W. D., (2013). "How should the law think about robots?". Retrived: 22 July 2023 <https://ssrn.com/abstract=2263363>.

- Ritter, T. and Pedersen, C. L. (2020). “Digitization capability and the digitalization of business models in business-to-business firms: past, present, and Future”. *Industrial Marketing Management*, 86, 180-190.
- Rojas, A. A. S. (2020). *Deconstruct to reconstruct: Is it possible to tax the digital economy?* Universidad de los Andes: Colombia. Retrived: 22 September 2023, <http://www.jstor.org/stable/10.7440/j.ctv11vcdb6>
- Rödl ve Partner, (2021). KDV3 Beyannamesi 5 Soru-5 Cevap. Erişim: 20 Kasım 2024, https://www.roedl.com.tr/tr/tr/Documents/5soru5cevap/5_Soru_5_Cevap_KDV_3_beyannamesi.pdf
- Russell, S. and Norvig, P. (2010). *Artificial Intellence A Modern Approach*. Pearson Education: New Jersey.
- Russom, P. (2011) “Big data analytics”. *TDWI Best Practices Report, Fourth Quarter*, 19, 1-34.
- Rylah, J. (2024). Social media influencer tax in Australia: what you need to know. Retrived: 20 June 2024, <https://taxly.ai/tax-returns/social-media-influencer-tax-in-australia-what-you-need-to-know/>
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*. Beta Kitap: İstanbul.
- Sariel, D. (2017). “Günümüzde yapay zeka”. *İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı Dergisi*, 75, 21-25.
- Savić, D. (2019). From Digitization, through Digitalization, to Digital Transformation, Retrived: 15 September 2022, https://www.researchgate.net/publication/332111919_From_Digitization_through_Digitalization_to_Digital_Transformation.
- Say, C. (2020). *50 Soruda Yapay Zekâ*. 7 Renk Basım Yayıncılık: İstanbul.
- Saygılı, H. (2020). “Yapay Zekâ: Güçlü ve Zayıf Yönleri”. İ. Demir (ed.). *Disiplinlerarası Politika Vizyonu ve Stratejiler 2020*, İksad Publication: Ankara.
- Scarcella, L. (2020). “E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?”. *Compuert. Law Securirty. Review.*, 36, 105371.

- Schallmo, D., Williams, C. A. and Boardman, L. (2017). “Digital transformation of business models — best practice, enablers, and roadmap”. *International Journal of Innovation Management*. 21(8), 1-17.
- Scoppio, M., E. (2024). Viva la ViDA. Retrived: 5 November 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/viva-la-vida-2024-11-28_en
- Serter, E. M. (2024). “Kripto paraların vergilendirilmesi konusunda bir ülke incelemesi: Birleşik Krallık”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 429, 56-69.
- Seyrek, H. İ. (2011). “Bulut bilişim: işletmeler için fırsatlar ve zorluklar”. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (2), 701-713.
- Shahrubudin, N., Lee, T. C., and Ramlan, R. (2019). “An overview on 3d printing technology: technological, materials, and applications”. *Procedia Manufacturing*, 35, 1286-1296.
- Shome, P. (2022). *Taxation of Robots*. Asian Development Banking the Government Brief Series No: 44, 1-12.
- Skinner, S. ve Devakumar, S. (2019). The New Tax on Offshore Intangible Property Receipts: Where Are We Now?. Retrived: 27 January 2024, <https://www.taxjournal.com/articles/the-new-tax-on-offshore-intangible-property-receipts-where-are-we-now->
- STM, (2019). 5G yarışı. Erişim: 29.10.2022, https://thinktech.stm.com.tr/uploads/docs/1608998414_stm-5g-yarisi.pdf
- STM, (2021). Günümüzde ve yakın gelecekte robotlar. Erişim: 29.10.2022, <https://thinktech.stm.com.tr/tr/gunumuzde-ve-yakin-gelecekte-robotlar>
- Strauss, H. (2019). “Digital Transformation of Taxation”. *ISACA Journal*, 5. Retrived: 21 November 2023, <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2019/volume-5/digital-transformation-of-taxation>
- Strauss, H., Fawcett, T., and Schutte, D. (2020). “An evaluation of the digital response of tax authorities to optimise tax administration within the digitalised economy”. *eJournal of Tax Research*, 18(2), 382-401.

- Sundmaeker, H., Guillemin, P., Friess, P. ve Woelfflé, S. (2010). *Vision and Challenges for Realising the Internet of Things*. Cluster of European Research Projects on the Internet of Things, European Commission: Luxembourg.
- Szczepański, M. (2020). *Digital Taxation: State of Play and Way forward*. European Parliamentary Research Service Briefing.
- Şahin, S. (2019). “1F Bilişim”. *Cyber Spot*, 14, 4-4.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Ekin Yayınevi: Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Yayınevi: Bursa.
- Şeren, G. Y. ve Geyik, O. (2024). “Küresel politikaların ulusal yansımaları: küresel asgari kurumlar vergisi çerçevesinde olası riskler ve lehe görüşler”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 427, 48-68.
- Taşkın, K. ve Aka, D. Ç. (2017). “Üç boyutlu yazıcıların üretim süreçlerine etkileri”. 15. *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, 11-12 Eylül 2017, Moldova, 688-697.
- Täuscher, K. (2016). *Business Models in the Digital Economy: An Empirical Classification of Digital Marketplaces*. Fraunhofer: Germany.
- Tax Adviser, (2024). Social media: the taxation of influencers and content creators. Retrived: 24 September 2024, <https://www.taxadvisermagazine.com/article/social-media-taxation-influencers-and-content-creators>
- Tax Foundation (2024a). Base erosion and anti-abuse tax (BEAT). Retrived: 15 January 2024, <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/base-erosion-anti-abuse-tax-beat/>
- Tax Foundation (2024b). How does global intangible low-taxed income (GILTI) Work?. Retrived: 25 January 2024, <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/global-intangible-low-tax-income-gilti/>
- Tax Foundation, (2024c). Foreign-Derived Intangible Income (FDII). Retrived: 26 January 2024, [https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/foreign-derived-intangible-income-fdii/Taxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&fs\[1\]=Meas](https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/foreign-derived-intangible-income-fdii/Taxation%23TAX%23%7CCorporate%20tax%23TAX_CPT%23&fs[1]=Meas)

ure%2C0%7CCorporate%20income%20tax%20rate%23CIT%23&pg=0&fc=Measure&snb=1&vw=tb&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_TAX_CIT%40DF_CIT&df[ag]=OECD.CTP.TPS&df[vs]=1.0&dq=.A.CIT.ST..S13%2BS1311%2BS13M..&lom=LASTNOBSERVATIONS&lo=1&pd=%2C2017&to[TIME_PERIOD]=false

- Tayaksi, C., Ada, E. ve Kazançoğlu, Y. (2016). “Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Yeni Bir Bulut Bilişim Modeli”. *Ege Akademik Bakış*, 16(5), 71-84.
- Taymaz, E. (2018). *Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme Dijital Teknoloji Sektörlerinde Türkiye'nin Konumu, Fırsatları, Seçenekleri*. TÜSİAD: İstanbul.
- Thiemann, A. (2021). *Cryptocurrencies: An Empirical View from a Tax Perspective*. JRC Working Papers on Taxation & Structural Reforms 2021-12, Joint Research Centre.
- Thuemmel, U. (2023). “Optimal Taxation of Robots”. *Journal of the European Economic Association*, 21(3), 1154–1190.
- Turan, M. (2014). “Bulut bilişim ve mali etkileri: bulutta vergi”. *Bilgi Dünyası Dergisi*, 15(2), 296-326.
- Tutar, H. (2023). “Nitel araştırma deseni belirleme ölçütleri ve gerekçelendirilmesi”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25 (1), 334-355.
- Türk Dil Kurumu (2021). Dijital. Erişim: 15.01.2021 <https://sozluk.gov.tr/?q=digital&aranan=>.
- Türkay, İ (2019). “İnternette reklam hizmeti verenlere/aracılık edenlere yapılan ödemelerde stopaj”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 82.
- Türkiye Bankalar Birliği, (2022). Dijital varlıklara yönelik bankacılık açısından genel bakış, potansiyel iş modelleri ve dijital varlıkların değerlendirilmesi. Erişim: 23 Kasım 2024, <https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/tos/Dijital%20>
- Uluk, M. (2021). “Veri Odaklı Kapitalizmin Ardındakiler: Aktörler, Değişen İş Modelleri ve Algoritmaların Rolü”. O. Kuş (Der.). içinde *Algoritmaların Gölgesinde Toplum ve İletişim*. (s. 99-117), Alternatif Bilişim Derneği: Ankara.
- UNCTAD, (2019). *Digital Economy Report 2019: Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*, United Nation: Geneva.

- UNCTAD, (2024). *Business E-commerce Sales and the Role of Online Platforms*. UNCTAD Technical notes on ICT for development No: 1. United Nation: Geneva.
- Unruh, G. and Kiron, D. (2017). Digital Transformation on Purpose. Retrived: 10 September 2022, <https://sloanreview.mit.edu/article/digital-transformation-on-purpose/>
- Uşaklıoğlu, A. Y. (2020). *Dijital Hukuk*. Seçkin Yayınları: Ankara.
- Uyar, T. (2017). “Ya yapay ahlak”. *İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı Dergisi*, 175, 18-20.
- Uysal, T. ve Kurt, G. (2018). “Muhasebede ve denetimde blok zinciri teknolojisi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 467-481.
- Ünal, G. ve Uluyol, Ç. (2020). “Blok zinciri teknolojisi”. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 13(2), 167-175.
- Üstün, Ü. S. (2003). “Vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11 (1-2), 252-271.
- Üzeltürk, H. (2022). “Yapay Zekanın Vergi Hukukuyla Etkileşimi”. E. Büyüksağış (der.). içinde *Hukuk Perspektifinden Yapay Zeka*. (s. 329-363), Onikilevha Yayıncılık: İstanbul.
- Vanderspar, C. ve Jones, B. (2015). 20 Questions on the diverted profits Tax. Retrived: 15 February 2024, <https://www.taxjournal.com/articles/20-questions-diverted-profits-tax-24092015Varliklar%20Raporu.pdf>
- Vergi Konseyi, (2022a). *Uluslararası vergi gelişmeleri çalışma grubu raporu*. Erişim: 20 Eylül 2023, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/7Uluslararası-Vergi-Gelismeleri-2022-2.pdf>
- Vergi Konseyi, (2022b). *Kripto varlıkların vergilendirilmesi çalışma grubu raporu*. Erişim: 20 Eylül 2024, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/01/6Kripto-Varliklari-Vergilendirilmesi-2022-1-1.pdf>
- Verhoef, P. C., Broekhuizen, T., Bart, Y., Bhattacharya, A., Dong, J. Q., Fabian, N., and Haenlein, M. (2021). “Digital Transformation: A Multidisciplinary Reflection and Research Agenda”. *Journal of Business Research*, 122, 889-901.
- Vogelsang, M. (2009). *Digitalization in Open Economies*. Springer-Verlag: Berlin.

- Wade, C. C. S. (2018). Digitization, Digitalization, and Digital Transformation: What's the Difference?. Retrived: 15 November 2022, <https://colleenchapcowadesafina.medium.com/digitization-digitalization-and-digital-transformation-whats-the-difference-eff1d002fbdf>
- Wasimi, S., Nario, J. ve Bertram K. (2017). "Diverted profits tax: U.K., Australian, and New Zealand approaches". *Tax Notes International Special Reports*, 349-359.
- Westerman, G., Calm ejane, C., Bonnet, D., Ferraris, P. and McAfee, A. (2011). *Digital Transformation: A Roadmap for Billion-Dollar Organizations*. Findings from Phase 1 of the Digital Transformation Study Conducted by the MIT Center for Digital Business and Capgemini Consulting.
- Wirtz, B. W., Weyerer, J. C. and Geyer, C. (2019). "Artificial intelligence and the public sector—applications and challenges". *International Journal of Public Administration*, 42 (7), 596-615.
- Wortmann, F. and Fl uchter, K. (2015) "Internet of things - technology and value added". *Business & Information Systems Engineering*, 57 (3), 221-224.
- Yavan, S. (2023). "Zararlı vergi rekabetine kar şı BEPS eylem planı çerçevesinde ortak asgari kurumlar vergisi: Avrupa Birliği  rneği", *Vergi Sorunları Dergisi*, 420,99-199.
- Yava lar, F. B. (2020). "Dijital hizmet vergisi". *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 9-20.
- Yavuz, E. ve Yılmaz, S. (2021). "Di  hekimliğinde Yeni ve Hızla İlerleyen  retim Teknolojisi: 3 Boyutlu Yazıcılar". *Akdeniz Tıp Dergisi*, 7 (2), 197-205.
- Yıldırım, A. ve  im ek, H. (2018). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Yıldız,  . R. (2009). "Bilişim dünyasının yeni modeli: bulut bilişim (Cloud Computing) ve denetim". *Sayıştay Dergisi*, (74), 5-23.
- Yıldız, Y. (2019). "Robot vergisi: yeni nesil bir maliye politikası aracı". *Maliye Dergisi*, 177, 299-329.
- Yılmaz, G. H. ve Değer, A. A. (2020). Dijital iktisadi faaliyetlerde işyeri paradoksu ve vergisel boyutu. Erişim: 15 Eylül 2023, <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>

- Yılmaz, G. ve Koç, T. S. (2019). “Kripto-para alım satımı ve madenciliği faaliyetlerinin vergilendirilmesi üzerine bir tespit ve öneri”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 364, 23-42.
- Yılmaz, M. (2024). “Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması ve örnek uygulamalar”. *CENTRUMTIME*, 19, 20-25.
- Yu, H., Lee, H. ve Jeon, H. (2017). “What is 5G? Emerging 5G Mobile Services and Network Requirements”. *Sustainability*, 9 (10), 1848.
- Yurtal, E. (2021). 5G teknolojisi ve geleceği. Erişim: 17 Mart 2022. <https://askidablog.com/5g-teknolojisi-ve-gelecegi/>
- Yüce, Ç. (2022). “Kripto varlıkların vergilendirilmesi (Diğer Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Öneriler)”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 42(494), 106-122.
- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). “BEPS eylemi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin alınan önlemler”. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (68), 105-123.
- Zhang, P. (2019). “Automation, wage inequality and implications of a robot tax”. *International Review of Economics and Finance*, 59, 500–509.
- Zhang, Y. (2011). “Technology framework of the internet of things and its application”. *2011 International Conference on Electrical and Control Engineering*, Yichang: China. 4109-4112, Doi: 10.1109/ICECENG.2011.6057290.
- Zhou, M., Zhang, R., Xie, W. Qian W. ve Zhou, A. (2010). “Security and privacy in cloud computing: a survey”. *Sixth International Conference on Semantics, Knowledge and Grids*, Beijing: China. 105-112. doi: 10.1109/SKG.2010.19.
- Zutshi, A. ve Grilo, A. (2019). “The emergence of digital platforms: a conceptual platform architecture and impact on industrial engineering”. *Computers & Industrial Engineering*, 136, 546-555.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 6 Ocak). *Resmî Gazete (Sayı: 10700)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). *Resmî Gazete (Sayı: 10703-10705)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

- 3065 Sayılı KDV Kanunu (1984, 11 Şubat). *Resmî Gazete (Sayı: 185635)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 13 Haziran). *Resmî Gazete (Sayı: 26205)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5520.pdf>
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019, 7 Aralık). *Resmî Gazete (Sayı: 30971)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7194&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
- 69 Sıra No'lu DHV Uygulama Genel Tebliği (2020, 20 Mart). *Resmî Gazete (Sayı: 31074)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=34371&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>
- 538 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (2022, 31 Mayıs). *Resmî Gazete (Sayı: 31852)*. Erişim: 10 Mart 2025, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220531-7.htm>

EKLER

EK 1

ETİK KURUL RAPORU



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Kurulu
Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği



Sayı : E-84026528-050.99-2400086451
Konu : Başvuru İncelenmesi

25.03.2024

Sayın Arş. Gör. Kendal DENİZ

Yürütücülüğünüzü yapmış olduğunuz 2024-YÖNP-0221 nolu projeniz ile ilgili Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Komisyonu'nun almış olduğu 21.03.2024 tarih ve 04/08 sayılı kararı aşağıdadır.

Bilgilerinize rica ederim.

KARAR 08- Sorumlu yürütücülüğünü **Prof. Dr. Fatma TAŞ**'ın yaptığı ve proje araştırmacısı **Arş. Gör. Kendal DENİZ** tarafından gerçekleştirilen “Dijitalleşme Sürecinin Verginin Asli Unsurlarına Etkisi: Türkiye Örneği” başlıklı araştırmanın, Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Komisyonu ilkelerine **uygun** olduğuna oy birliği ile karar verilmiştir.

EK 2

GÖRÜŞME FORMU

Sizi Prof. Dr. Fatma TAŞ danışmanlığında Kendal DENİZ tarafından hazırlanan “DİJİTALLEŞME SÜRECİNİN VERGİNİN ASLİ UNSURLARINA ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ” başlıklı doktora tez çalışması araştırmasına davet ediyoruz. Bu araştırmanın amacını dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurlarında meydana getirdiği değişiklikleri incelemek ve Türkiye’de verginin asli unsurlarının dijitalleşme sürecine uyumlaştırılmasına yönelik vergi kanunlarında yapılması gereken düzenlemelerin neler olduğunun ortaya konulması oluşturmaktadır.

Araştırmada sizden tahminen 1 saat 30 dakikanızı ayırmanız istenmektedir. Araştırmaya sizin dışınızda tahminen “15” kişi katılacaktır. Bu çalışmaya katılmak tamamen **gönüllülük** esasına dayanmaktadır. Çalışmanın amacına ulaşması için sizden beklenen, bütün soruları eksiksiz, kimsenin baskısı veya telkini altında olmadan, size en uygun gelen cevapları içtenlikle verecek şekilde cevaplamanızdır. Bu formu okuyup onaylamanız, araştırmaya katılmayı kabul ettiğiniz anlamına gelecektir. Ancak, çalışmaya katılmama veya katıldıktan sonra herhangi bir anda çalışmayı bırakma hakkına da sahipsiniz. Bu çalışmadan elde edilecek bilgiler tamamen araştırma amacı ile kullanılacaktır. Yapacağımız görüşme kayıt cihazı ile kaydedilecek ve notlar alınacak; kayıtlar ve notlar araştırma dışında üçüncü kişilerle paylaşılmayacak; araştırmacının kendi olanaklarıyla 5 yıl saklandıktan sonra imha edilecektir.

Tezi Hazırlayan Öğrencinin E- Posta Adres:

Tez Danışmanının E-Posta Adresi:

☐ Araştırmaya katılmayı kabul ediyorum.

☐ Araştırmaya katılmayı kabul etmiyorum.

Tez Projesini Hazırlayan Öğrenci

Kendal DENİZ

Demografik Bilgiler

Yaş:

Meslek/Görev/Unvan:

Deneyim süresi:

Görüşme Soruları

1) Dijitalleşme süreci hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

Günlük yaşamınızda,

Çalışma yaşamınızda

2) Verginin asli unsurları hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

Sonda Sorusu: Bu unsurların vergi kanunlarında düzenlenmesi gerekliliği hakkında ne düşünüyorsunuz?

3) Sizce dijitalleşme süreci, vergilerin asli unsurlarını nasıl etkilemekte midir?

Sonda Sorusu 1. (Evet ise) bu etkiyi pozitif veya negatif olarak nasıl değerlendiriyorsunuz?

Sonda Sorusu 2. (evet ise) dijitalleşme sürecinin vergi konusu, mükellef, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı ve oranı üzerindeki olumlu-olumsuz etkileri neler olabilir?

Sonda Sorusu 3. (hayır ise) bu görüşünüzün nedenlerini detaylandırabilir misiniz?

- 4) Türkiye’de dijitalleşme sürecinin verginin asli unsurları ile uyumlaştırılmasına yönelik yapılan düzenlemeleri nasıl değerlendiriyorsunuz?

Sonda Sorusu 1. Yapılan düzenlemeleri yeterli buluyor musunuz?

Sonda sorusu 2. Bu düzenlemelerin etkinliğini artırmak için önerileriniz nelerdir?

- 5) Türkiye’de yapay zekalı robotların vergi kapsamına alınıp alınmaması konusunda ne düşünüyorsunuz?

Sonda Sorusu 1. (Evet ise) Yapay zekalı robotların ekonomik faaliyetlerdeki artan rolü göz önünde bulundurulduğunda nasıl vergilendirilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?

Sonda Sorusu 2. (Evet ise) yapay zekalı robotların vergilendirilmesi konusundaki etik ve pratik zorluklar neler olabilir?

Sonda Sorusu 3. (Hayır ise) bu görüşünüzün nedenlerini detaylandırabilir misiniz?

- 6) Türkiye’de dijital şirketlerin adil ve etkin vergilendirilmesi için neler yapılması gerektiğini düşünüyorsunuz?

Sonda Sorusu 1. Bu düzenlemeleri bağlantı noktası ve kar tahsis kuralları açısından açıklayabilir misiniz?

Sonda Sorusu 2. Bu düzenlemelerin uygulanmasında karşılaşılabilecek potansiyel zorluklar nelerdir ve bu zorlukların üstesinden gelmek için ne önerirsiniz?

- 7) Türkiye’de vergiden kaçınmanın önlenmesi ve vergilerin etkin ve verimli tahsilatının sağlanabilmesi açısından dijital platformları vergi sorumlusu olarak nasıl değerlendirirsiniz?

Sonda sorusu 1. Türkiye’de yapılan düzenlemeleri yeterli buluyor musunuz?

Sonda Sorusu 2. (Hayır ise) Bu düzenlemelerin daha etkin uygulanması için ne tür düzenlemeler yapılması gerektiğini düşünüyorsunuz?

- 8) Dijital varlıkların Türkiye’de vergi kapsamına alınıp alınmaması konusunda ne düşünüyor musunuz?

Sonda sorusu 1. (evet ise) dijital varlıkların vergilendirilmesi konusunda ne tür düzenlemelerin yapılması gerektiğini düşünüyorsunuz? Vergi konusu ve vergiyi doğuran olayı göz önünde bulundurarak açıklayabilir misiniz?

Sonda sorusu 2. (evet ise) Dijital varlıkların vergilendirilmesi sürecinde karşılaşılabilecek potansiyel zorluklar neler olabilir? Bu zorlukların üstesinden gelmek için ne tür önlemler alınmalıdır?

Sonda sorusu 3. (hayır ise) bu görüşünüzü nedenlerini detaylandırabilir misiniz?

- 9) Türkiye’de dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin adil ve etkin bir şekilde vergilendirilip vergilendirilmediği hakkında ne düşünüyorsunuz?

Sonda Sorusu 1. Adil ve etkin bir vergilendirme açısından Türkiye’de ne gibi düzenlemeler yapılmalıdır?

Gelir Vergisi açısından,

KDV açısından,

Görüşlerinizi paylaştığınız için çok teşekkür ederim. Ekleme istediğiniz herhangi bir

husus var mıdır?