

Dijital Ekonomi Yönetimi

Dr. Yusuf Artar

Vergi Müfettişi

yusuf.artar@vdk.gov.tr

ORCID: 0000-0003-2137-9948

675

Giriş

Teknolojik gelişmelerin hızla yaygınlaşması, dünyada birçok alanın dijitalleşmesine yol açmıştır. Dijitalleşen dünyada ekonominin dijitalleşmesi de kaçınılmaz olmuştur. Özellikle internetin yaygın şekilde kullanımı, ekonomideki faaliyetlerin elektronik alanlara geçmesine sebep olmuştur. Bu sebeple, günümüzde ekonominin geleneksel kuralları değişmeye başlamış ve bunun yerine ekonomide güncel bir yöntem olarak “dijital ekonomi” kuralları ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomi, dijital çağda gerçekleştirilen farklı faaliyetleri bulunduran ve gelecekte rolünün daha da önemli hâle geleceği bir ekonomik model olma özelliği taşımaktadır. Ekonominin dijitalleşmesi, yeni ekonominin ne şekilde yürütüleceği sorusunu da akıllara getirmeye başlamıştır. Bu noktada, dijital ekonomiye yönelik yönetim anlayışının geleneksel ekonomideki yönetim anlayışlarından farklı olmayacağı tahmin edilmekle birlikte, bu uygulamaların dijitalleşen dünyaya uyarlanarak -özellikle kayıt dışı ekonomiye yönelik olarak- gerçekleştirilmesinin dijital ekonomi yönetiminin sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlayacağı düşünülmektedir.

1. Dijital Ekonomi Kavramı

2000’li yıllardan itibaren teknolojiye yaşanan hızlı gelişmeler ile yaşamın çoğu alanında internet kullanımının yaygınlaşması, dijital alandaki ticari işlemlerin artmasına neden olmuştur. Bilgi ve iletişim teknolojilerinden yaygın olarak yararlanılması, ekonomi

Atıf: Artar, Y. (2020). Dijital Ekonomi Yönetimi. Uysal, H.T., Aksoy, C., & Yılmaz, F. (Ed.), *Dijital Yönetim* içinde (s.675-699). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

alanına ilişkin literatürde “internet çağı” veya “dijital ekonomi” gibi kavramlar ile tanımlanmaya başlamıştır. Dijital ekonomi teriminin genellikle elektronik ticaret (*e-ticaret*) terimi ile aynı anlamda kullanıldığı görülmekle birlikte dijital ekonomi; içerisinde e-ticaretin yanı sıra internet reklamcılığı, üç boyutlu yazıcı, dijital (*sanal*) ödeme sistemleri ve bulut bilişim gibi faaliyetlerin tamamını içeren bir üst kavram olma özelliği taşımaktadır (Özcan, 2016).

1.1 Dijital Ekonominin Tanımı ve Dijital Ekonomi Faaliyetleri

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatının (*Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*), “Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergilendirme Problemlerinin Belirlenmesi” isimli çalışmasında dijital ekonomide yer alan iş modelleri şunlardır (OECD, 2015):

- Elektronik ticaret
- İnternet reklamcılığı (web tabanlı reklamcılık)
- Bulut bilişim
- Elektronik ödeme hizmetleri
- Üç boyutlu yazıcılar
- Uygulama mağazaları
- Yüksek frekanslı işlemler
- Katılıma dayalı ağ platformları

Dijital ekonominin doğru şekilde kavramlaştırılabilmesi için yukarıdaki faaliyetler hakkında bazı bilgilerin verilmesi gerekmektedir. OECD (1999) e-ticaret kavramını, “*paydaşlarının şahıs veya şirketlerin olduğu, yazılı doküman, ses, görüntü gibi nicel dataların işlenerek internet veya intranet gibi ağlar üzerinden karşı tarafa iletilmesine dayanan ticari işlemler*” olarak tanımlamıştır. Avrupa Birliği’ne (AB) göre e-ticaret, “*İşletmeyle ilgili faaliyetlerin dijital kanallar üzerinden yapılmasıdır*” (Karadağ, 2006).

İnternet reklamcılığı dijital araçların başında gelen internet kullanımının artması ile gelişmiş olup öncelikle 1994'te "Hotwired" adlı sitede "banner" reklam şeklinde yer almıştır. İnternet reklamcılığı ile birlikte tüketiciler, bilgi almak için reklamları tıklayarak istedikleri takdirde söz konusu ürünü veya hizmeti satın alabilmektedirler (Özcan, 2016). İnternet reklamcılığının ana sınıflandırılması; arama motoru, elektronik posta, içerik ağı, sosyal ağ reklamları ile internet sitesi reklam bölümleri ve reklam siteleri şeklindedir (Arık, 2017). Şirketler, internet reklamcılığı sayesinde tüketicilerin davranışlarını gözlemleyebilmektedir. Bu uygulama, tüketicilerin "çerez" olarak nitelendirilen ve tarama faaliyetlerinin kaydedilmesi ile oluşturulan verilere dayanmaktadır (Budak, 2018). Nitekim tüketici faaliyetlerinin internet üzerindeki dijital işaretleri; bunların ilgileri, tercihleri ve alışveriş faaliyetlerine ilişkin önemli bir bilgi kaynağıdır (Eurostat, 2016).

Bulut bilişim (cloud computing), bilgisayar gibi internet bağlantısı olan cihazların kullanılarak içerikleri kullanıcılar tarafından paylaşılabilen bilişim hizmetleri olarak tanımlanmaktadır. Bulut bilişim, farklı kullanıcılarla paylaşılan belge, resim, ses veya videolar için dijital bir depolama alanı olma özelliği taşımakta ve bu iş modelinde hizmetlere ilişkin herhangi bir altyapıya ihtiyaç duyulmaksızın hizmet alımının gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir (Netinternet, 2017). Sunum, sağlayıcının altyapısı üzerinden ve eş zamanlı bir şekilde gerçekleştirildiği için hizmetten faydalananlar internette yer alan farklı birtakım dijital aygıtlar aracılığı ile bu içeriklere ulaşabilmektedirler (Van Welsun, 2016). Üç temel hizmet sunumunun gerçekleştirildiği bulut bilişimde söz konusu hizmetler şu şekildedir: yazılım hizmeti, platform hizmeti ve altyapı hizmeti. Temelde, yazılım hizmetinde hedef nihai kullanıcılar olmaksızın platform hizmetinde uygulama geliştiriciler, altyapı hizmetinde ise sistem ve ağ uzmanları hedeflenmektedir (Tayaksi vd., 2016).

Elektronik ödeme hizmetleri, alışverişlerin dijital ortamda, kayıtlı ve eş zamanlı bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Elektronik kredi kartları, otomatik vezne makineleri, EFT terminalleri, dijital paralar, smart kartlar, dijital cüzdanlar ve buna benzer çevrim içi ödeme araçları ile siber veya dijital cüzdanlar ile mobil ödeme araçları, elektronik ödeme hizmetleri arasındadır. Diğer yandan elektronik ödeme hizmetleri, bulut bilişim veya e-ticaret faaliyetleri içerisinde de tanımlanabilmektedir. Dijital para, elektronik bir aygıtta bulunan şahsa ait bir finansal değer veya şahsi bir fondur (Canpolat, 2001). Günümüzde dijital para, bitcoin ile aynı anlamda kullanılmakla birlikte *Mondex*, *CheckFree* ve *PayPal* gibi birçok kuruluş tarafından sunulan farklı dijital para uygulamaları bulunmaktadır (Zengin ve Güngördü, 2013).

Sanal bir nesnenin belli malzemeler kullanılarak ve ışık, ısı veya kimyasal birtakım işlemlerden geçirilerek oluşturulan tabakaların birleştirilmesi ile fiziki objelerin yaratılması süreci, *üç boyutlu baskı teknolojisi* ile kavramlaştırılmıştır (Karagöl, 2015). “Üç boyutlu yazıcı” (*3D printer*) ise bu işlemi gerçekleştiren cihazlara verilen isimdir. Üç boyutlu baskı teknolojisi, üretici işletmelere farklı ülkelerde herhangi bir iş yeri açmadan ve aracıya gerek kalmaksızın mallarını veya hizmetlerini direkt olarak son kullanıcılara ulaştırılmasını sağlayan bir dijital satış metodu şeklinde kavramlaştırılabilir (Özcan, 2016). 3D baskı; üretimden satışa kadar çeşitli aşamalarda sağladığı avantajlar ile giderleri azaltmaktadır (Manyika vd., 2013). Buna ek olarak bu teknolojinin kullanılması tedarik zincirinin idaresini anlaşılır ve etkili kılmaktadır (Karagöl, 2015).

Uygulama mağazaları, donanım kaynaklarını yöneten yazılımlar bütününe bir bölümü şeklinde sunulan bir dijital dağıtım ortamı çeşididir. Yeni nesil telefon ve tabletler ile birlikte internete erişimin yaygınlaşması, çevrim içi hizmetlerin daha fazla kullanılmasını ve dolayısıyla uygulama mağazalarının gittikçe gelişmesini sağlamıştır. Uygulama mağazaları, temel olarak kullanıcılar tarafından erişilebilen, verileri anlık görüntüleyebilen,

uygulamayı satın alarak otomatik şekilde yükleyebilen merkezî satış platformları şeklinde gelişim göstermiştir (OECD, 2015). Günümüzde çoğu çevrim içi site, geleneksel olarak internet adresini girerek gerçekleştirilen yöntemden vazgeçerek bundan çok daha basit ve hızlı olan uygulamaları uygulama mağazaları yoluyla tüketicilere sunmaktadır. Birtakım uygulama mağazaları, sadece belirli bir cihazı bulunan kullanıcılara açık iken bazı uygulama mağazalarına içerisinde belirli bir işletim sistemini barındıran cihazların tamamına sahip kullanıcılar ulaşabilmektedir (OECD, 2015). *Google Play Store* ve *Apple AppStore* dünyada en bilinen uygulama mağazalarıdır. *WhatsApp*, *Facebook* veya *Twitter*'ın mobil uygulamaları da dünya genelinde en çok kullanılan uygulamalardandır.

Yüksek frekanslı işlemler, bilgisayar vb. cihazlar üzerinden değişik program ve algoritmalar kullanılarak gerçekleştirilen piyasa işlemlerini tanımlamaktadır. Bu sistemde gerçekleştirilecek işlemlerine bilgisayarlar gibi akıllı cihazlar karar vermekte ve bu şekilde birçok işlem, çok kısa zamanda gerçekleşmektedir. Bu işlemlerin kâr oranı oldukça düşük olmasına rağmen kısa sürede binlercesi gerçekleştirildiği için kâr tutarı önemli seviyelere yükselmektedir. Bu sistemde karar verici olan bilgisayarlar, güncel gelişmeler ve mali analizlerden ziyade hacimler ve eğilimler üzerinden karar vermektedir. Doğru eğilim yakalandığı anda alım veya satım kararı hızlı bir şekilde verilmektedir (Finansofisi, 2017).

Katılıma dayalı ağ platformları, nihai tüketicilerin müşterek olarak çaba harcamasına ve kuvvetlendirilmesine katkı sağlamalarını ve oluşturulan içeriğin dağıtımını sağlayan bir aracı olma özelliği taşımaktadır. En bilinen katılıma dayalı ağ platformları ve sosyal ağ platformları olmakla beraber bu sistem bilgisayar oyunları, moda tasarımı ve benzeri değişik alanlarda da göze çarpmaktadır. Ticari faaliyetlerin yanı sıra maddi ve maddi olmayan işlemlerin kolay bir şekilde dünyanın her yerinden gerçekleştirilmesine imkân vererek günlük hayattaki işlemleri basitleştiren “dijital ekonomi” (Özcan, 2016), “*Teknolojiyi daha*

ucuz ve kuvvetli yapan, faaliyetlere ilişkin süreçlerde standart gelişimi sağlayan ve bununla birlikte ekonomideki sektörlerin tamamında yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojilerince getirilen değişim ve gelişim süreçlerinin sonucudur.” (OECD, 2015).

1.2. Dijital Ekonominin Özellikleri

Dijital ekonominin ana özellikleri şu şekildedir: mobilite, data'lara ve kullanıcı katılımına olan güven, ağ etkisi, çok taraflı iş modeli, monopol veya oligopole yönelik eğilim ve değişkenlik. Dijital ekonomi açısından mobilite, üç başlık altında değerlendirilmektedir. Bunlar; gayrimaddi varlıklara, kullanıcılara ve iş fonksiyonlarına göre şeklinde sıralanmaktadır (OECD, 2015). Dijital ekonominin önemli bir özelliği olan gayrimaddi varlıkların geliştirilerek işletilmesi, işletmeler açısından bakıldığında değer yaratımının ve ekonomik büyümenin sağlanmasında temel faktördür (Li, 2014). Örneğin dijital işletmeler, yazılımlarına güvenmekte olup hazırdaki yazılımlarını artırmak veya yeni yazılımlar geliştirmek için Ar-Ge ile ilgili ciddi harcamalarda bulunmaktadır (OECD, 2015). Bu gayrimaddi varlıklara ilişkin haklar genelde rahatlıkla başka birine devredilebilmekte veya ilişkili şirketlere aktarılabilir. Bu sebeple varlıkların kanuni sahipliği ile faaliyetleri ayrı tutulmaktadır (Budak, 2018). Teknolojideki gelişmeler, tüketicilerin ticari iş ve işlemlerini dolaylı olarak, yani temassız bir şekilde gerçekleştirmelerine olanak tanımaktadır (Olbert ve Spengel, 2016). Mukim olduğu ülkeden farklı bir ülkede bulunan bir kişi örnek olarak verildiğinde, bu sırada bu kişi herhangi bir uygulamayı satın alabilmekte ve bundan daha başka bir ülkede yararlanabilmektedir. Diğer taraftan bu durum, ağ üzerindeki çoğu etkileşime ilişkin bağlantının kaynağının belirlenememesine neden olabilmekte, bu durum da kullanıcı kimliklerinin ve bulunduğu yerlerin tespitini zorlaştırmaktadır (OECD, 2015). Telekomünikasyondaki gelişim, veri yönetimi yazılımları ve şahsi bilgisayar işlemleri, kompleks faaliyetlerin örgütlenme ve koordine etme maliyetlerini önemli

oranda düşürmüştür. Bunun sonucunda şirketler, global işlemlerini işlemlerin gerçekleştirildiği yerden veya kullanıcıların bulunduğu yerden bağımsız olarak belirli yerden tümleşik biçimde idare edebilmektedir (Unhelkar, 2008; OECD, 2015).

Şirketlerin; müşteriler, kullanıcılar, tedarikçiler ve işlemler konusunda bilgi toplaması dijital ekonomide oldukça yaygın olarak görülmektedir. Bilgiler, şahsi ve şahsi olmayan dataları kapsamakta ve farklı biçimlerde kazanılabilmektedir. Şahsi datalar direkt olarak müşterilerden alınabilmekte (örneğin bir internet sitesine kaydolurken), izlenebilmekte (örneğin arama motorlarında başvurulmuş tercihlerin kaydı, bulunulan yere ilişkin datalar vb.) ya da başka bir data ile bütünleşik şekilde analiz edilerek tespit edilebilmektedir. Diğer yandan şahsi ve şahsi olmayan datalar arasındaki alan her daim açık değildir (OECD, 2015). Dijital ekonomide, kullanıcıya ilişkin şahsi ve şahsi olmayan datalar, şirketlerin farklı amaçlarını gerçekleştirmeleri açısından çok önemlidir. Örneğin dijital ekonomiye ilişkin bazı iş modellerinde şirketler, kısa zaman aralığında birçok kez olmak üzere yatırımcılarına, müşteriler ile gerçekleştirdikleri değer yaratan iş birliklerine ilişkin raporlar sunmaktadırlar (Endo, 2017).

Ağ etkisi, bir ürünü ya da hizmeti kullananların sayısının veya kullanım kombinasyonlarının yükselmesiyle o ürünün ya da hizmetin kullanıcıya sağladığı yararın artması olarak ifade edilebilir (Çelebi, 2016). Örneğin bir tek telefonun kendiliğinden herhangi bir işlevi bulunmuyken bir tüketicinin telefon satın alma yönelimine, geçmişte bu telefonu alanların kararları etki etmektedir. Söz konusu teknoloji, yalnızca iki kişinin de aynı telefona sahip olması ile telefonun, telefona sahip olanların işlemlerini gerçekleştirmeleri hâlinde yararlı olacaktır (Coyle, 2017). Buna göre, dijital ekonomi faaliyetini gerçekleştiren işletmelerin müşterilerinin aldığı kararlar, ilgili müşterilerin ve kullanıcıların kararlarına ilişkin bilgisi olan potansiyel diğer müşterilerin kararları üzerinde direkt olarak etkilidir (Deniz, 2016).

“Çok” veya “birden fazla” taraflı iş modeli, farklı bazı menfaat topluluklarının aynı ortamda işlem gerçekleştirmelerini, bu işlemlerin, yaratılan dışsallık ile başka bir menfaat topluluğuna pozitif/negatif açıdan etki etmesini tanımlamaktadır (Campbell-Kelly vd., 2015; Deniz, 2016). Bu nedenle, adı geçen iş modelinde birden fazla paydaş bulunmaktadır ve bu model, paydaşların kendi aralarındaki etkileşim aracılığıyla değer oluşturulan yapıya sahiptir (Li, 2017). Dijital bir ortam olan internet üzerinde reklam veren bir şirketin bu giderinin, ilgili internet sitesini kullananların tıklama sayısına göre tespit edilmesi buna örnektir (Deniz, 2016).

Dijital ekonomideki faaliyetleri belirli bir alanda bulunan işletmeler, diğer işletmelere kıyasen uzun vadede daha çok büyüebilmekte ve sektörde başat noktaya gelebilmektedirler (Deniz, 2016). Dijital ekonomide piyasaya giriş eşiğinin düşük olması, gün geçtikçe büyüyen bilgi teknolojileri, bugüne uyum sağlayabilmek üzere gerekli yenilenme çabaları gibi farklı bazı faktörler, yeni ekonomi faaliyetlerini gerçekleştiren işletmelerin pazardaki paylarını kaybetmelerine neden olabilmekte veya çok daha hızlı büyümelerini sağlayabilmektedir (Deniz, 2016).

2. Dijital Ekonomi Yönetimi

Dijitalleşmenin ekonomide yarattığı değişim ve gelişimler sayesinde bir taraftan büyüme hızlanmakta ve gelirler artırmakta iken diğer taraftan kayıtlı ekonomiye geçiş sağlanmakta, böylece kayıt dışılık azalmaktadır. Bir diğer ifadeyle, ekonominin dijitalleşmesinin ekonomi yönetiminde yarattığı en önemli etki kayıt dışı ekonomi konusunda ortaya çıkmaktadır. Zira ekonominin dijitalleşmesindeki gelişmeler ile beraber oluşan ve cevabı aranan en ciddi sorunlardan birisi, vergilendirme alanında ortaya çıkmaktadır. Özellikle belge düzeni ve denetim mekanizmasının istenilen şekilde gerçekleştirilemediği ve gelişmekte olan ülkelerde önemli bir yeri bulunan kayıt dışı faaliyetler sebebiyle devletler vergi alamamaktadır. Bir ülkedeki ekonomik faaliyetlerin hacminin kayıtlı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin toplamından oluştuğu

hususü göz önüne alındığında, dijital ekonomi yönetiminin kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınmasına yönelik atacağı adımlar, ülke gelirlerini ciddi seviyede artıracak, bu da hem ekonomik hem de sosyal refahın önemli ölçüde yükselmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin dijital ekonomi yönetiminin başat rolü, kayıt dışı ekonomiye yoğunlaşarak gerekli vergilendirmeyi yapması, böylece sosyal ve ekonomik refahı sağlamasıdır.

2.1 Dijital Ekonomi Faaliyetlerinin Kayıt Dışı Olması ve Vergilendirilememesi Sorunu

Geçmişteki ve günümüzdeki bazı vergi kanunları, globalleşmeden kaynaklı oluşan dijital ekonomik iş modellerinin vergilendirilmesinde zayıf kalmaktadır. Dijital ekonominin yarı-soyut bir niteliğinin olması ile devamlı bir devinim içerisinde bulunmasının, konuya ilişkin sorunların oluşmasında önemli bir yeri bulunmaktadır. Öncelikle dijital ekonominin elastikiyet özelliği, yeni şartlar aadapte olma hızı ve buna benzer özellikler, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin kurallardaki politika değişikliklerinde acil olarak pozisyon alınmasına ve vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebep olmaktadır (Ault vd., 2014). Dijitalleşme sayesinde rahatlıkla erişilebilen açık pazarlar, gayrimaddi varlıklar ve internetin varlığı, şirketlerin lokal seviyede fiziki ya da hukuki bir değere gereksinim duyulmaksızın piyasadaki hisselerini yükseltmelerini ve gerçekleşen kâra ilişkin vergi ödenmemesini olası hâle getirmektedir (Hadzhieva, 2016). Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, dijital ekonomi faaliyetlerinin gelişmesini sağlamış ve ticari hayatta şirketlerin fiziksel varlığının bulunması şartını da önemli oranda azaltmıştır. Öte yandan vergilendirmede fiziki bir varlığın bulunması koşulu, ülkeler açısından özellikle uluslararası vergilendirmede ciddi sorunlara sebep olmaktadır.

Dijital ekonomiye yönelik vergi zorlukları “doğrudan” ile “dolaylı” vergiler ana başlıkları altında iki açıdan ele alınmaktadır.

Nexus (bağ, rabıta), veri ve gelirin niteliği (karakterizasyon) doğrudan vergiler açısından yaşanan sorunlardır. Dolaylı vergiler bağlamındaki zorluklar temel olarak katma değer vergisi yönünden görülmektedir ve aslen fiziki ve dijital varlıkların farklılığı sebebiyledir.

Teknolojik gelişmeler ile birlikte ticari hayatta fiziki varlıklara olan ihtiyacın asgari seviyelere düşmesi ve müşteriler açısından ağ etkilerinin yükselmesi, vergi konularında yetki alanlarının tespitinde var olan kuralların yeterliliğinin sorgulanmasına yol açmıştır (OECD, 2015). Çünkü dijital ekonomik iş modellerinde faaliyetler, fiziksel, sabit ve belirli bir iş yeri bulunmaksızın etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Yeni olan bu durum, “iş yeri” veya “irtibat bürosu” tanımının yeniden ele alınması ve gelirin kime ait olduğunun tespitinin yapılması gerekliliklerini gündeme getirmiştir (Mallari-Acaban, 2015). Literatürde bu husus “*nexus*” adıyla isimlendirilmekte ve *daimî/kalıcı iş yeri (Permanent Establishment)/irtibat bürosu* problemi şeklinde ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan şirketlerin uluslararası verileri hiç olmadığı kadar hızlı bir şekilde elde ederek kullanmalarını beraberinde getirmiştir. Bu durum, bilginin üretilmesi ile oluşturulan değer, dijital ürün ve hizmetlerle ilişkisi ve niteliğine ilişkin konuların da sorgulanmasına yol açmıştır (OECD, 2015). Günümüzde oldukça farklı birçok dijital varlığın piyasadaki yerini alması, bu varlıkların teslimlerinin ve tahsilatlarının birçok yeni dijital araçla gerçekleştirilmesi, bulut bilişim konusu başta olmak üzere bu işlemler sonucunda elde edilen kazancın niteliğinin tespitinde birtakım sorunlara yol açmaktadır. Bu, gelirin “niteliğinin” ya da bir diğer ifadeyle “karakterizasyonunun” tespiti sorunu şeklinde ifade edilmektedir.

Ürünlerin, hizmetlerin ve gayrimaddi varlıkların sınır ötesi ticareti, özellikle bu tür varlıkların ithal edildiği durumlarda dolaylı vergiler (esas olarak KDV) açısından birtakım sorunları

beraberinde getirmektedir. KDV bakımından zorluklar, temelde fiziksel ve dijital varlıkların farkından kaynaklanmaktadır. Fiziki varlıklar, ülkelerin gümrük bölgelerinden geçtiği için vergilendirme açısından genel olarak herhangi bir zorlukla karşılaşmamaktadır. Buna karşın dijital varlıklara yönelik işlemlerin dijital platformlarda yapılması sebebiyle ülkelerin vergi idarelerinin bu işlemleri belirleyebilmesi olanaksız hâle gelmekte ve vergilendirmeye yetkili ülkenin tespit edilmesinde birçok problemle karşı karşıya kalınmaktadır (Kara ve Öz, 2016). Bu sebeple dijital ekonomi faaliyetlerinin ortaya çıkması ile birlikte bu problemlerin ciddi oranda yükseldiği görülmektedir. Çünkü teknolojide yaşanan gelişmeler, alışverişlerin internet üzerinden gerçekleştirilmesini ve işletmelerin herhangi bir biçimde tüketicinin ülkesinde ikamet etmesine gerek olmadan tüm dünyadaki müşterilere ürün/hizmet sağlama yeteneklerini ciddi düzeyde yükseltmiştir (OECD, 2015). Bu sebeple ülkelerin KDV gelirleri aşınmaktadır.

2.2. Dijital Ekonomi Yönetimi Tarafından Atılması Gereken Adımlar

Dijital ekonominin kayıt içine alınarak vergilendirilmesi konusuna yönelik olarak özellikle başta OECD olmak üzere bazı uluslararası kuruluşların çalışmaları, sorunların çözümünde belirleyici rol oynamaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak OECD tarafından oluşturulan 1. Eylem Planı, “dijital ekonomi ile ilgili var olan uluslararası vergilendirme kurallarının uygulanması için hâlihazırdaki vergisel zorlukların tespit edilmesi ve bu zorlukların üstesinden gelmek için detaylı seçeneklerin geliştirilmesi” amacını taşımaktadır (OECD, 2013). Bu sebeple kurum içerisinde “Dijital Ekonomi Çalışma Grubu” (*Task Force on the Digital Economy, TFDE*) ismiyle yeni bir yapı meydana getirilmiş ve raporların TFDE eliyle hazırlanması hedeflenmiş olup Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) 1. Eylem Planı’nda dijital ekonomide vergilendirme sorunlarının giderilmesine ilişkin

öneriler, “doğrudan” ile “dolaylı” vergiler ana başlıkları altında açıklanmıştır.

2.2.1. Doğrudan Vergilere İlişkin Sorunlara Yönelik Adımlar

Dijital ekonomide doğrudan vergilere ilişkin sorunların bazı durumlarda birbirleriyle iç içe geçtiği görülmektedir. Bu nedenle TFDE, sorunların tek tekele alınmasından ziyade daha geniş perspektifle şirketlerin dijital ekonomideki kabiliyetleri esas alınarak çözüme kavuşturulması yolunu benimsemiştir. TFDE'nin var olan vergisel zorluklara çözüm önerileri:

- Daimî/kalıcı iş yeri (PE) statüsünün/pozisyonunun uyarlanması,
- Önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) meydana getirilmesi,
- Dijital olarak gerçekleştirilen bazı işlemlerde stopaj vergisi uygulanması,
- Kullanılan bant genişliği üzerine dengeleme vergisi getirilmesidir.

2.2.1.1. Daimî/Kalıcı İş Yeri (PE) Statüsünün/Pozisyonunun Uyarlanması

Daimî/kalıcı iş yeri pozisyonuna yönelik düzenlemeler esas olarak BEPS 7. Eylem Planı'nda bulunmaktadır. Bu planda, PE pozisyonundan suni bir biçimde kaçınılmasını engelleme amacıyla Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde yer alan “hazırlayıcı” ve “yardımcı” işlerin yeniden ele alınarak bunların kapsamının dijital ekonomi faaliyetlerini de kapsayacak şekilde artırılması planlanmıştır. Bu sayede PE tanımının, “somut” bir iş yeri ile sınırlı olmaksızın komisyoncuları ve veri toplama, depo, dağıtım ve benzeri hazırlayıcı ve yardımcı işleri de içerecek biçimde yeniden oluşturulması ve bu yönde “sanal/dijital” iş yeri tanımının yapılması amaçlanmıştır.

2.2.1.2. **Önemli Bir Ekonomik Varlık Kavramına Dayalı Yeni Bir Bağlantı Noktası (Nexus) Meydana Getirilmesi**

Çözüm önerilerinden bir diğeri olan nexus kavramının meydana getirilmesinde için şu üç unsura ihtiyaç bulunmaktadır:

- **Gelir Esaslı Etkenler:** İşlemlerin kapsamı, sınırın seviyesi ve idaresi,
- **Dijital Etkenler:** Tamamı yerel olmak üzere bir alan adı, dijital ortam ve ödeme alternatifleri,
- **Kullanıcı/Tüketici Esaslı Etkenler:** Aylık aktif kullanıcılar/ tüketiciler (*Monthly Active Users, MAU*), çevrim içi tamamlanan sözleşmeler ile tüketicilerden alınan bilgiler.

Bu bakış açısına göre bir ülkenin, farklı bir ülkede faaliyetini gerçekleştiren bir şirketin gelirini vergilendirme hakkının bulunabilmesi için o sınır ötesi devletteki şirketin iş ve işlemlerinin belli bir seviyeye yükselmesi gerekmektedir. Bu sayede şirketin farklı bir ülkede bulunan dijital bir değeri aracılığı ile gerçekleştirdiği faaliyetler sebebiyle oluşan kazancın vergilendirilmesinde o yerde iş yerinin “somutluk” özelliğine sahip olup olmamasına bakılmayacak; önceden belirlenen düzeyi geçen dijital ögenin varlığı hâlinde iş yerinin oluştuğu dikkate alınarak bu işlemler vergilendirilebilecektir (Erdem, 2017).

Bir ülkedeki kullanıcılardan sağlanan kazanç, o ülkede nexus kurmada olası etkenler arasındadır. Diğer taraftan kazancın bulunması, nexusun oluşması için yeterli değildir. Buna karşın diğer etkenlerle birleştiğinde nexusun oluşmasında bu kazanç ana bir etken olarak kullanılabilir. Gelir veya kazancın ana bir etken olarak kullanılması, mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltabilir ve uluslararası işlemlerde önemli ölçüde kesin vergiler sağlayabilir. Nexusun kurulmasında gelir esaslı etkenler dikkate alındığında, geleneksel ekonomiden farklı olarak dijital ekonominin teknolojidenden faydalanması sebebiyle kapsadığı işlemler artmaktadır. Yine, ülke pazarının hacmi, piyasadaki mobilite ve esneklik, işlemlerdeki eşik düzeyinin tespit edilmesini

gerektirmektedir. KDV'ye yönelik çözüm önerilerinde yer alan zorunlu kayıt sistemi benzeri uygulamalar ile birlikte, düzeyi tespit olunan eşğin idaresi sağlanabilecektir.

Dijital ekonomide, müşterilerle/kullanıcılarla hedefe yönelik ve devamlı bir etkileşimde bulunmak ve bu etkileşimi devam ettirmek; tamamı yerel/lokal olmak üzere bir alan adı, dijital ortam ve ödeme alternatifleri ve benzeri dijital etkenler sayesinde mümkündür. Misal, alan isimlerinin ardından “com” takısının getirilmesinden ziyade bu takının tüketicilerin ilgi duydukları alanlar esas alınarak ve buna göre değiştirilerek uygulanması daha doğru olacaktır. Obua satın almayı düşünen bir müşterinin “obua” takısını kullanması, buna örnek olabilir. Benzer şekilde, yerel kullanıcıları hedefleyen bir şirketin yerel ihtiyaçları yanıtlayabileceği ve lokal yasal düzenlemelere uygun şekilde meydana getireceği bir internet sitesi veya dijital ortam yaratması uygun bulunmaktadır. Para biriminde yerellik özelliği dikkate alınarak bunun kullanılacağı ödeme biçimlerinin sunulması da bu etkileşime olumlu yönde etki edecektir.

Kullanıcıları esas alan bir dizi etken bir ülkenin ekonomik hayatına katılım seviyesine ayna tutmak için de kullanılmaktadır. Aylık aktif kullanıcı (MAU) terimi, bir işletmenin dijital ortamına otuz günlük zaman içinde giren kayıtlı kullanıcıları tanımlamaktadır. MAU'yu esas alan bir etken belli bir yetki alanına sahip devletteki kullanıcı ya da tüketici profilini çoğu yönden hesaplama avantajına sahiptir. Şirketin herhangi bir devletin ekonomik yaşamında rol alma seviyesini belirten diğer etken akitlerin stabil bir şekilde tamamlanmasıdır. Dijital ekonomide gerçekleştirilen sözleşmeler, dijital bir ortam üzerinden ve müdahale olmaksızın tamamlanabilmektedir. Bu sebeple, vergiye tabi bir ülkede devamlı bir şekilde ikamet eden kullanıcılarla bir dijital ortam üzerinden imzalanan sözleşmelerin sayısı, “önemli bir etken” kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. Son olarak, kullanıcılardan dijital bir ortam üzerinden toplanan bilgiler; mal veya hizmete ilişkin incelemeler, aramaların geçmişi

veya içeriğin boyutu benzeri dataları içermesi sebebiyle şirketin belli bir yetki alanına sahip devletin ekonomik hayatında rol alma seviyesine ayna tutmada dikkate değer bir etkidir.

Gelirin niteliği veya karakterizasyon, önemli bir ekonomik varlık üzerine nexus kurulmasında dikkate alınması gereken hususlardan bir başkasıdır. Mevcut kurallara dayalı bir yoldan gidilerek kurulan yeni nexusa yeterli bir gelir atfetmek, pek mümkün olmamaktadır. Bu sebeple, çalışmalarda var olan kurallara farklı seçenek olabilecek yol ve yöntemler üzerinde durulmuştur. Bunlardan biri, kesirli/kısmi paylaşırma yöntemidir. Bu yöntem, şirketin bütün kârının, daha önce ortaya konulan bir formüle dayalı veya duruma göre tespit edilen değişken atıf etkenleri üzerinden dijital varlığa paylaştırılarak tahsis edilmesi esasına dayanmaktadır. Yine bu yöntemde, üç adımın sırasıyla uygulanması esas alınmıştır. Bunlar; paylaştırılacak verginin matrahını tespit etmek, bu matrahi paylaşırma için tahsis/atıf anahtarlarını tespit etmek ve bu anahtarları önem düzeyine göre sınıflandırmaktır. Diğer taraftan kısmi paylaşırma yöntemi, var olan uluslararası standartlara ciddi seviyede aykırı olduğu için bu yöntem tam anlamıyla benimsenmemiştir.

Varsayılan kazanç yöntemi (*deemed profit*) bir diğer yöntemdir. Bu yöntem, farklı alternatifler bağlamında tespit edilen bir oranın finansal hesaplarda kullanılması ile gerçekleştirilmektedir. Belirlenecek oran; faaliyete ilişkin piyasanın durumu, şirketin birleşme durumu, sunulan varlığın çeşidi ve benzeri birçok etkene bağlıdır. Bundan dolayı varsayılan kazanç yöntemine göre gelirin tespitinde mükellefleri sektörlere göre ayırarak ilgili sektör için belirlenen bir oranı uygulamak ya da belirli bir sektördeki mükellefleri ciro veya çalışan sayısı gibi bazı hususlar dikkate alınarak belli gruplara ayırmak ve bunlara ilişkin bir oran tespit ederek uygulamak gibi farklı seçenekler geliştirilmiştir. Varsayılan kazanç yöntemi, kısmi paylaşırma yöntemine nazaran daha basit ve kolay uygulanabilir olma özelliği taşımaktadır. Bununla birlikte, birçok çalışma alanında faaliyette

bulunan kompleks yapıların olduğu büyük çok uluslu şirket grupları açısından, aynı iktisadi varlığa en az iki piyasa kesimine yönelik kâr marjı belirlemek güçtür. Benzer şekilde, dijital ekonomi faaliyetlerinin çoğu kolunda, geleneksel faaliyet alanlarından farklı maliyet yapıları bulunmaktadır. Bu nedenle, oran uygun olarak belirlenemeyebilir; üstelik kârın oluşmaması hâllerinde dahi vergisel bir yükümlülüğün oluşmasına neden olunabilir. Yukarıdaki sebeplerden ötürü, ilgili nexusun meydana getirilmesinde atfedilecek kazançta uygulanacak yol ve yöntemlerin doğru bir biçimde tespiti ve uygulanması oldukça önemlidir.

2.2.1.3. Dijital Olarak Gerçekleştirilen Bazı İşlemlerde Stopaj Vergisi Uygulanması

Dijital olarak gerçekleştirilen bazı iş ve işlemlerden mahsuben olmak üzere stopaj vergisi alınmasına yönelik yöntem, özellikle sınır ötesi satıcılardan çevrim içi ve eş anlı şekilde ithal edilen varlıklara ilişkin bir ülkede ikamet edenler ile bunların lokal iş yerlerinin ödemelerini ele almaktadır. Bununla birlikte stopaj vergisi uygulamasının tek başına uygulanması, birtakım ticari sorumluluklara ve Avrupa Birliği mevzuatına ilişkin bazı sorunlara sebep olmaktadır. Bu nedenle, söz konusu sorunlara sebebiyet vermemek amacıyla stopaj vergisinin kapsamının net bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra yapılacak düzenlemeler, benzer işlemlerin benzer biçimde vergilendirilmesini sağlamalıdır. Diğer taraftan bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızlı bir şekilde ilerlemesi, işlemlerin nitelikleri üzerinde farklı değerlendirmelere neden olabilecektir. Bu sebeple, vergisel sonucu olan iş ve işlemlerin kapsamı net olarak belirlenmelidir. Örneğin vergi, online olarak talepte bulunulan varlıklara (diğer ifadeyle dijital satışlara) ya da mukim olmayan kişilere temassız gerçekleştirilen bütün satışlara getirilebilir. Yukarıda yer alanlardan ikincisinin, elastikiyet üstünlüğü bulunmasının yanı sıra bu durum benzer faaliyetlerde vergide tarafsızlığı tesis edecek ve gelirin niteliği konusundaki uyumsuzlukları asgari seviyeye indirecektir.

2.2.1.4. Kullanılan Bant Genişliği Üzerine Dengeleme Vergisi Getirilmesi

Özellikleri yukarıda açıklanan nexusun kurulmasındaki sorunların önüne geçmek için bir dengeleme vergisinin (*equalisationlevy*) uygulanması, konuya ilişkin sorunların çözümünde farklı bir seçenektir. Bu yaklaşım bazı ülkelere faaliyette bulunan tüm kişilere eşit işlemde bulunulması hedefiyle uygulanmaktadır. Temel olarak dengeleme vergisi, bir yetki alanına sahip devlette mukim bulunmayan şirketin önemli ekonomik varlığı için gerekli olan vergilerin tahsil edilmesi amacını taşımaktadır. Dengeleme vergisi, sınır ötesi uzaktan gerçekleştirilen satışları vergilendirme amacını taşımakta ise ülke içinde yer alan müşterilerle uzaktan gerçekleştirilen bütün işlemlerden vergi alınması mümkündür. Öte yandan hedef, dijital ortam üzerinden taraflar arasında varlıkların satışı ya da bunların değiştirilerek uygulanmasına yönelik gerçekleştirilen akitlerin kendiliğinden tamamlanmasına yönelik işlemleri vergilendirmek olabilir. Buna karşın bu durum, vergiden kaçınmayı hedefleyen mükellefleri dijital olmayan araçların kullanımına kanalize edebilecektir. Bütün bunların yanı sıra amaç, müşterilerin direkt olarak katkı sundukları değerlendirilen değeri vergilendirmek olabilir. Bu durumda ülke içindeki müşterilerden elde edilen datalara vergi getirilebilir. Burada farklı alternatifler bulunmaktadır. Örneğin yetki alanı bölgesindeki aylık aktif kullanıcıların sayısı esas alınarak bir vergi getirilebilir. Buna karşın bu sayıyı doğru şekilde tespit etmek güç olabilir. Ayrıca sınır ötesi bir şirketin MAU sayısı, sınır ötesi şirketçe o ülkede üretilen kazançla direkt olarak bağlantılı bulunmayabilir. Aynı zamanda, aktif kullanıcılarca hesaplanan tutara yönelik doğru oranın tespitinde zorluklar yaşanacaktır; zira kullanıcıların, mukim bulunmayan şirkete ait yaklaşık ölçüsünde ciddi şekilde farklılık olabilir. Bir başka alternatif, getirilecek verginin o ülkede bulunan kullanıcılarca bir araya getirilen dataların boyutu ile ölçmek olabilir. Ama MAU'ya benzer biçimde, dataların değeri de içeriğine ve toplanma amacına göre önemli

oranda değişebilir ve ülke içi kazanç ile ülke içi müşterilerce toplanan dotalar arasında güvenilir direkt bir bağlantıyı tespit etmek güç olabilir.

Yerli ve yabancı şirketlere eşit işlemlerde bulunulmasını sağlayacak olası bir çözüm olarak verginin yapısına bağlı olmak üzere getirilecek verginin hem yerli hem de yabancı şirketlere uygulanması olabilir. Tabiidir ki, konu hakkında kurumlar vergisine yönelik yasal mevzuatında göz önünde bulundurulması şarttır. Çünkü dengeleme vergisi, aynı kazançtan kurumlar vergisi alınmasına, bundan dolayı çifte vergilendirilme sorununun oluşmasına sebebiyet verebilecektir.

2.2.2. Dolaylı Vergilere İlişkin Sorunlara Yönelik Atılması Gereken Adımlar

Dijital ekonomi faaliyetlerinde ürünlerin, hizmetlerin ve gayrimaddi varlıkların sınır ötesi ticareti, bazı varlıkların ithal edildiği hâllerde, dolaylı vergiler açısından sorunlara sebep olmaktadır. Vergi türleri itibarıyla bakıldığında, özellikle KDV yönünden önemli zorluklar bulunmakta olup OECD'nin çalışmalarında bu zorlukların önüne geçilmesi için yapılması gerekenler bu bağlamda ele alınmıştır.

2.2.2.1. Sınır Ötesi Hizmetler veya Gayrimaddi Varlıklara İlişkin KDV Tahsilatının Etkinliğinin Artırılması

KDV açısından bakıldığında, devletlerce uluslararası hizmetlere ya da gayrimaddi varlıklara yönelik uygulamada iki farklı alternatif yer almaktadır. Bunlardan ilki, vergilendirme yetkisini satıcının ülkesine vermekten ikinci yaklaşımda bu yetki, müşterinin bulunduğu ülkeye verilmektedir. Mesela, konu hakkında ilk yaklaşımın uygulanması durumunda satışta, satıcının mukim olduğu ülkede yer alan KDV uygulanacaktır. Bu vergi oranının satıcının bulunduğu ülkede, müşterinin bulunduğu ülkeden daha küçük olması veya verginin hiç bulunmaması hâlinde, daha az tutarda vergi tahsil edilecek ya da herhangi bir tahsilat yapılmayacaktır. Bunun yanı sıra son kullanımın gerçekleştiği

müşterinin ülkesinin, KDV'ye ilişkin gelirden herhangi bir payı bulunmayacaktır (OECD, 2015).

Vergilendirme yetkisini müşterinin bulunduğu ülkeye tahsis eden yaklaşım, son kullanımın gerçekleştiği ülkede vergilendirmeye sebep olacaktır. Fakat bu bakış açısında, söz konusu devletlerin sınır ötesinden sağlanan varlıklar dolayısıyla alma hakkının doğduğu verginin etkin biçimde toplanmasında güçlüklerle karşılaştıkları görülmektedir. Bunu engellemek için alternatif yollar aranmaktadır. Bir fikirde, müşteri tarafından alınan varlığa ilişkin KDV'nin yine müşteri tarafından "rızaen üstlenmesinin" sağlanması gerektiği savunulmuştur. Fakat bu yaklaşımda, nihai tüketici olan müşteri tarafından KDV'nin hiçbir şekilde ödenmemesi ihtimali bulunmaktadır. Bu sebeple Elektronik Ticaret Kuralları'nda (OECD, 2003), mukim bulunmayan satıcı tarafından müşterinin yerleşik olduğu yetki bölgesindeki oran üzerinden verginin alınarak diğer devlete verilmesini sağlayan bir yapı tavsiye edilmektedir. Bu senaryonun uygulanabilirliği daha yüksektir. Ek olarak, bu senaryonun uygulanabilmesinde satıcı kilit rol oynamaktadır. Bir diğer ifadeyle, vergiyi toplamak için geçerli ve uygun bir yapı oluşturulmadan, verginin müşterinin ülkesine satıcı tarafından tahsisi zordur (OECD, 2015). Yine, uzaktan gerçekleştirilen dijital satışların son tüketimin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesi; satıcının, müşterinin bulunduğu ülkede kayıtlı olma sonucunu beraberinde getirmektedir.

Uzaktan satışın gerçekleştirildiği tüm ülkelere KDV'nin hesaplanarak kaydettilmesi zorunluluğu, özellikle KOBİ'ler için oldukça ağır bir şarttır (Budak, 2018). Ayrıca bu çeşit bir tahsilat yapısı vergi idarelerine getireceği aşırı yükten dolayı bu idareleri de zorlayabilecektir. Çünkü müşteriler, mukim oldukları ülkede yurt dışından satın alınan dijital varlıklara ilişkin KDV ödememektedir. Bu sebeple, dijital ekonominin kuvvetli bir biçimde büyümesi, özellikle de dijital varlıklarda B2C ticaretinde yaşanan artış, bu senaryoyu gün geçtikçe devam ettirilemez duruma getirebilecektir (OECD, 2015). Bu nedenle bu yaklaşımın uygulanması oldukça

güçtür. Düşük değerli ürünlerin yurt dışından satın alınmasındaki muafiyette olduğu gibi bu durum da devletlerin KDV gelirlerinin düşmesi ile ülkede iş yapan KOBİ'lere yönelik haksız rekabet ihtimalinin yükselmesine yol açacaktır. Böylece yerel şirketler KDV ödememek için yapılandırmadan faydalanmaya çalışacak, bu durum bununla birlikte yurt içindeki istihdama ve doğrudan vergi gelirlerine negatif yönde etkide bulunacaktır (OECD, 2015).

2.2.2.2. Düşük Değerli Ürünlerin İthaline İlişkin KDV Tahsilatının Etkinliğinin Artırılması

Birçok kuruluşta olduğu gibi OECD tarafından da değeri düşük olan ürünlerin ithalindeki KDV tahsilatının verimli biçimde hayata geçirilmesi amacıyla önemli birtakım çalışmalarda bulunulmuş olup konuya ilişkin hazırlanan “Düşük Değerli İthalat Raporu” (*Low Value Imports Report - LVIR*) adlı çalışma bağlamında devletler, değeri düşük olan ürünlerin ithalinde belirlenen muaf olma sınırlarını talep etmeleri hâllerinde düşürebilecek veya yükseltebileceklerdir. Bu rapor, öneri veya yönlendirme amacından ziyade, düşük değerli ürünlerin ithalindeki KDV tahsilatının etkinliğinin ve verimliliğinin oluşturulmasında uygulanabilecek yaklaşımlar hakkında bilgi verme amacı taşımaktadır (OECD, 2015).

LVIR, düşük değerli ürünlerin yurt dışından satın alınmasına yönelik gümrük vergisinden ziyade, yalnızca KDV'nin tahsil edilmesini hedeflemektedir. Uygulamaya bakıldığında, KDV'nin de gümrük vergisinin de genel olarak gümrük idarelerince tahsil edildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra birçok ülke, KDV muafiyet sınırından genel olarak daha fazla olan gümrük vergileri açısından “*de minimis*” sınırına/eşiğine başvurmaktadır. “Rekabet kuralları dışında kalabilir” veya “ihmal edilebilir” manalarına sahip olan “*de minimis*” sınırı kullanılarak gerçekleştirilen faaliyetler, bu sayede haksız rekabet kapsamında yer almamaktadır. Bu bağlamda raporda gümrük yönetimlerine, söz konusu gümrük vergisinden muaf ithalatlarda KDV tahsilatına karışma gereksinimini kısıtlayacak ya

da sonlandırarak ithal KDV tahsilat yöntemleri üzerinde çalışılmaktadır. Bu çalışmaların, düşük değerli ürünlerin ithalinde ortaya çıkan KDV'nin tahsil edilmesine ilişkin maliyetleri önemli oranda düşürmesi muhtemeldir. Öte yandan, gümrük sınırını aşan ürünlerin ithalatına ilişkin KDV'nin, gümrük vergileriyle beraber tahsili mümkündür (OECD, 2015). Açıklanan bu çalışmaların yanında, OECD tarafından hazırlanan “*International VAT/GST Guidelines*” ve benzeri uluslararası raporlar, dijital ekonomi faaliyetlerini de göz önünde bulundurması nedeniyle dolaylı vergilere ilişkin zorlukların önüne geçmek üzere çözüm yollarının oluşturulmasında artan bir öneme sahiptir.

Sonuç

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızla gelişmesi, yaşamın çoğu alanına benzer şekilde ekonomik ve ticari iş ve işlemlerin dijitalleşmesini ve bu faaliyetlere yönelik çoğu işlerin dijital ortamlar üzerinden gerçekleştirilmesini beraberinde getirmiştir. Bu sebeple, günümüzde ekonominin bilinen kuralları, bugünün gereksinimlerini karşılayamaz hâle gelmiştir. Bunun yerine, içerisinde e-ticaret, internet reklamcılığı, üç boyutlu yazıcı, dijital ödeme yöntemleri gibi iş modellerini de barındıran ve “dijital ekonomi” terimi ile adlandırılan yeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Son tahlilde, buna yönelik faaliyetlerin payının gün geçtikçe arttığı, dijital ortamlar üzerinden gerçekleştirilen birçok yeni iş modelleri ile birlikte ekonomide kullanılan araçların da dijitalleştiği bugünden bakıldığında kısa bir zaman içerisinde dijital ekonomi, genel ekonomi kurallarını yönlendiren ve geliştiren bir yapının oluşmasında önemli bir rol oynayacaktır.

Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte hem büyümede ve gelirlerde artış yaşanmakta hem de kayıtlı ekonomiye daha rahat bir geçiş sağlanmakta, böylece kayıt dışılık azalmaktadır. Bir diğer ifadeyle, ekonominin dijitalleşmesinin ekonomi yönetiminde yarattığı en önemli etki kayıt dışı ekonomi konusunda ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi faaliyetlerinin

vergilendirilemediği hususu göz önünde bulundurulduğunda, özellikle belge düzeni ve denetim mekanizmasının istenilen şekilde gerçekleştirilemediği gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorundur. Bu nedenle, dijital ekonomi yönetiminin kayıt dışı ekonomiyi kayıt içine almaya yönelik atacağı adımlar, ülke gelirlerini önemli oranda artıracak, bu da hem ekonomik hem de sosyal refahın ciddi düzeyde yükselmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin dijital ekonomi yönetiminin başat rolü, kayıt dışı ekonomiye yoğunlaşarak gerekli vergilendirmeyi yapması, böylece sosyal ve ekonomik refahı sağlamasıdır.

Günümüzde vergilendirmeye ilişkin var olan kuralların dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin gereksinimlere yanıt veremediği ve bunun dijital ekonomi yönetimini zorladığı görülmektedir. Bu nedenle, yeni ekonomik yapıda önemli bir yer teşkil eden yeni ekonominin vergilendirilmesine yönelik zorlukların belirlenmesi ve bu zorlukların önüne geçerek dijital ekonomi yönetiminin sağlıklı işlemesi için konuya ilişkin çözüm önerilerinin getirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergilendirilememe sorunları, doğrudan ve dolaylı vergiler ana başlıkları altında ele alınmıştır. *Nexus (bağ, rabita), veri ve gelirin niteliği (karakterizasyon)* doğrudan vergiler açısından yaşanan zorlukları oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler bakımından zorluklarla, temel olarak KDV’de karşılaşmaktadır ve zorlukların asıl sebebi, fiziki ve dijital varlıkların farklılığıdır. Doğrudan vergilere ilişkin sorunların ortadan kaldırılarak dijital ekonomi yönetiminin daha doğru karar alabilmesi için getirilen çözüm önerileri; daimî/kalıcı iş yeri (PE) pozisyonunun uyarlanması, önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) oluşturulması, dijital olarak gerçekleştirilen bazı işlemlerde stopaj vergisi uygulanması ve kullanılan bant genişliği üzerine dengeleme vergisi getirilmesi şeklindedir. Dolaylı vergilere ilişkin sorunlara çözüm önerileri ise; uluslararası varlıklara yönelik KDV tahsilatının verimliliğinin yükseltilmesi ve değeri düşük olan ürünlerin ithaline

ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yöneliktir.

Sonuç olarak bu çalışmada, öncelikle dijital ekonomi kavramı ayrıntılı bir şekilde açıklanmış, devamında dijital ekonomi faaliyetlerinin önemli bir bölümünün kayıt dışı olması ve dolayısıyla vergilendirilememesi sebebiyle konuya ilişkin sorunlar ortaya konulmuş ve dijital ekonomi yönetimine ışık tutması amacıyla bu zorlukların önüne geçilmesi amacıyla getirilen çözüm önerileri detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Çalışmanın dijital ekonomiye yönelik gerçekleştirilecek çalışmalara yarar sağlaması temenni edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Arık, H. İ. (2017). *İnternet reklamcılığı nedir? Türleri nelerdir?* 22 Temmuz 2020 tarihinde <http://www.bilgiustam.com/internet-reklamciligi-nedir/> adresinden erişildi.
- Ault, H. J., Schon, W., & Shay, S. E. (2014). Base erosion and profit shifting: A roadmap for reform. *Bulletin for International Taxation*, 68, 275-279.
- Budak, T. (2018). *Dijital ekonominin vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Campbell-Kelly, M., Garcia-Swartz, D., Lam, R., & Yang, Y. (2015). Economic and business perspectives on smart phones as multi-sided platforms. *Telecommunications Policy*, 39(8), 717-734.
- Canpolat, Ö. (2001). E-ticaret ve Türkiye'deki gelişmeler. *T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği*. 25 Temmuz 2020 tarihinde <http://my.beykoz.edu.tr/serkang/files/2010/12/e-ticaret-ve-Turkiye1.pdf/> adresinden erişildi.
- Coyle, D. (2017). Precarious and productive work in the digital economy, *National Institute Economic Review*, 240(1), 5-14.
- Çelebi, A. (2016). *Ağ etkisi ve teknoloji şirketlerinin yaşam döngüsü üzerindeki etkisi*, 2. Üretim Ekonomisi Kongresi, 26 Temmuz 2020 tarihinde <https://www.iku.edu.tr/upp/8562/files/Atahan%20%C3%87celebi.pdf/> adresinden erişildi.
- Deniz, C. (2016). Dijital ekonomide transfer fiyatlandırması. *Yaklaşım Dergisi*, 280.

- Endo, T. (2017). *Taxation in a global digital economy*. Vienna: Linde Verlag GmbH Publishing.
- Erdem, T. (2017). Yeni dünya düzeni, elektronik ticaret ve vergi. *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2017, 13-41.
- Eurostat (2016). *Internet advertising of businesses - statistics on usage of ads*. 25 Temmuz 2020 tarihinde <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/pdfscache/54450.pdf/> adresinden erişildi.
- Finansofisi (2017). *Yeni finans, yüksek frekanslı finans işlemleri*. 22 Temmuz 2020 tarihinde <http://www.finansofisi.com/yeni-finans-yuksek-frekansli-alim-satim-islemleri-hft/> adresinden erişildi.
- Hadzhieva, E. (2016). Tax challenges in the digital economy, *European Parliament Policy Department A: Economic and Scientific Policy*. 26 Temmuz 2020 tarihinde [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf/](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf/) adresinden erişildi.
- Kara, M. C. ve Öz, E. (2016). Dijital vergilendirmeye küresel bir bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*, 424, 30-37.
- Karadağ, N. C. (2006). *Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda Avrupa Birliği'nde yapılan düzenlemeler ve Türkiye'nin uyumu*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Karagöl, B. (2015). 3D printing: What does it offer and for whom? *TEKPOL Working Paper Series, METU, STPS-WP-15/02*.
- Li, F. (2020). The digital transformation of business models in the creative industries: A holistic framework and emerging trends. *Technovation*, 92, 102012.
- Li, J. (2014). *Protecting the tax base in the digital economy*. *United Nations Paper*. 26 Temmuz 2020 tarihinde http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf/ adresinden erişildi.
- Mallari-Acaban, M. M. D. (2015). *BEPS Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy*. 27 Temmuz 2020 tarihinde <http://www.sgv.ph/beps-action-1-addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-by-maria-margarita-g-mallari-acaban-february-22-2016/> adresinden erişildi.
- Manyika, J., Chui, M., Bughin, J., Dobbs, R., Bisson, P., & Marrs, A. (2013). *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business and the global economy*. 25 Temmuz 2020 tarihinde https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Disruptive%20technologies/MGI_Disruptive_technologies_Full_report_May2013.ashx/ adresinden erişildi.

- Netinternet (2017). *Bulut bilişim nedir?* 22 Temmuz 2020 tarihinde <https://www.netinternet.com.tr/bulut-bilisim-nedir/> adresinden erişildi.
- OECD (1999). *Defining and measuring e-commerce: Astatusreport*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2003). *Electronic commerce-commentary on place of consumption for business to business supplies (business presence)*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1, 2015 final report*. Paris: OECD Publishing.
- Olbert, M., & Spengel, C. (2016). *International taxation in the digitaleconomy: Challenge accepted?* 26 Temmuz 2020 tarihinde https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2016/Doctoral_mtg_2016/olbert.pdf/ adresinden erişildi.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar: BEPS 1 no'lu eylem planı kapsamında bir değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6(2), 73-82.
- Tayaksi, C., Ada, E. ve Kazançoğlu Y. (2016). Bulut üretim: İşlemler yönetiminde yeni bir bulut bilişim modeli. *Ege Akademik Bakış*, 16, 71-84.
- Unhelkar, B. (2008). *Handbook of research in mobile business, secondedition: Technical, methodologicalandsocialperspectives*. New York: IGI Global Publishing.
- Van Welsum, D. (2016). Digital dividends enabling digital entrepreneurs. *World Development Report*. 25 Temmuz 2020 tarihinde <http://pubdocs.worldbank.org/en/354261452529895321/WDR16-BP-Enabling-digital-entrepreneurs-DWELSUM.pdf/> adresinden erişildi.
- Zengin, B. ve Güngördü, A. (2013). Elektronik ödeme sistemlerinin olası etkileri üzerine bir inceleme. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), 129-150.

