



Dijital Çağın Yansımaları: Elektronik Ticaretin Vergilendirme Sorunu

Reflections of the Digital Age: The Taxation Challenge of Electronic Commerce

ÖZET

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin sürekli gelişimi, günümüzde pek çok işlemin elektronik ortamlarda gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır. Bu durum, küreselleşme sürecinin etkileriyle birlikte, ulusal sınırların ekonomik işlemler üzerindeki etkisinin azalmasına ve tüketicilerin uluslararası arenada satın alma işlemleri yapabilmesine imkân sağlamıştır. Özellikle farklı ülkeler arasında gerçekleştirilen elektronik ticaret hacminin artması, e-ticaretin ekonomik önemini daha da ön plana çıkarmıştır. Ancak e-ticaretin bu denli hızlı büyümesi, çeşitli sektörlerde yenilikler getirmesinin yanı sıra, vergilendirme süreçleri açısından da önemli zorlukları beraberinde getirmektedir. Küresel ölçekte e-ticaretin hızla büyümesi, ulusal ve uluslararası düzeyde vergilendirme mekanizmaları karşısında ciddi sorunlar ve zorluklar yaratmaktadır. Bu makalede, e-ticaret bağlamında karşılaşılan vergilendirme ile ilgili sorunlar detaylı bir şekilde incelenmiş ve bu sorunlara yönelik potansiyel çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: : Dijitalleşme, E-ticaret, Vergilendirme.

ABSTRACT

The continuous advancement of information and communication technologies enables a multitude of transactions to be conducted in electronic environments today. This situation, in conjunction with the effects of globalization, has diminished the impact of national borders on economic transactions and has facilitated consumers' ability to make purchases on an international scale. Particularly, the increase in the volume of electronic commerce between different countries has further highlighted the economic significance of e-commerce. However, the rapid growth of e-commerce, while bringing innovations to various sectors, also presents significant challenges in terms of taxation processes. The swift global expansion of e-commerce has created serious issues and difficulties for national and international taxation mechanisms. This article thoroughly examines the taxation-related problems encountered in the context of e-commerce and develops potential solutions to these issues.

Keywords: Digitalization, E-commerce, Taxation.

GİRİŞ

Küreselleşme süreciyle birlikte, Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT) alanında yaşanan evrim, çok yönlü yeniliklerin hayatımıza entegre olmasını sağlamıştır. Bu yeniliklerin öncülüğünü üstlenen internetin varlığı, kullanım oranlarının yıllar boyunca sürekli bir artış göstermesiyle, insanlık tarihinin sosyal ve ekonomik dinamiklerinde derin izler bırakmıştır. İnternet, bireylerin günlük yaşantılarında çeşitli işlemleri fiziksel mekânların ötesinde, dijital ortamda gerçekleştirmelerine olanak tanıyarak, onlara büyük kolaylıklar sağlamıştır. Bu evrimsel süreç, ticaretin yapılış biçimini de kökünden dönüştürmüştür. Günümüz itibarıyla, geleneksel ticaret anlayışının yerini, internetin sunduğu imkanlarla şekillenen e-ticaret almıştır. İnternet ve e-ticaretin birbirleriyle derinlemesine entegre olduğu bu yeni dönemde, ticari faaliyetlerin yüz yüze gerçekleştirilmesine olan ihtiyaç azalmış, bireyler çeşitli iletişim araçları aracılığıyla, internet üzerinden, coğrafi sınırları aşan bir biçimde ticari işlemlerini gerçekleştirebilir hale gelmiştir. Bu bağlamda, e-ticaretin uluslararası ticaret sınırlarını ortadan kaldırdığı, mal ve hizmet alışverişinin global bir pazarda tek tuşla mümkün kılındığı, ürünlerin tanıtımının ve satışının dijital platformlarda daha etkin ve kolay bir şekilde yapıldığı söylenebilir.

E-ticaretin vergilendirilmesi, dijital ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte, modern ekonomilerin karşı karşıya kaldığı en mühim meydan okumalardan birini teşkil etmektedir. Özellikle, internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemlerin doğasından kaynaklanan anonimlik ve ulusal sınırları aşan işlem hacmi, devletlerin bu işlemleri tespit etme ve vergilendirme kapasitelerini ciddi şekilde sınırlamaktadır. E-ticaret, genel hatlarıyla, iki temel yöntemle icra edilmektedir; birincisi, dijital platformlar aracılığıyla verilen siparişlerin fiziki ürünler

Cengiz Bişgin¹
Aysun Çelik²

How to Cite This Article
Bişgin, C. & Çelik, A. (2024).
“Dijital Çağın Yansımaları:
Elektronik Ticaretin
Vergilendirme Sorunu”,
International Social Mentality
and Researcher Thinkers
Journal, (Issn:2630-631X)
10(3): 413-421. DOI:
<https://doi.org/10.5281/zenodo.11396859>

Arrival: 12 April 2024
Published: 30 May 2024

Social Mentality And
Researcher Thinkers is
licensed under a Creative
Commons Attribution-
NonCommercial 4.0
International License.

¹ MEB, Yüksek Lisans Öğrencisi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Ana Bilim Dalı, Türkiye.

² MEB, Yüksek Lisans Öğrencisi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Ana Bilim Dalı, Türkiye.

şeklinde müşterilere ulaştırılması, ikincisi ise dijital ürün veya hizmetlerin aynı dijital platformlar üzerinden tüketiciye teslim edilmesidir. İlki ile ilgili olarak, fiziki ürünlerin teslimatı, geleneksel ticaret mekanizmaları çerçevesinde, vergisel açıdan görece daha az problemlili bir alanı işaret etmektedir. Zira, bu tür işlemler, genellikle, fiziki bir teslimatın gerçekleştiği ve bu teslimatın belgelendirilebildiği geleneksel ticaretin uzantısı olarak görülebilir. Ancak, dijital ürün ve hizmetlerin teslimi, yani e-ticaretin ikinci yöntemi, vergilendirme bakımından ciddi zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu zorlukların temelinde, dijital ürün ve hizmetlerin, somut bir fiziki teslimat gerektirmeden, uluslararası sınırları aşarak kolayca dağıtılabilmesi yatmaktadır. Bu durum, dijital ticaretin doğasının, ulusal vergi sistemlerinin kapsam ve yapılarıyla uyumsuzluk göstermesine neden olmakta, bu da vergi kaçırma ve yetersiz vergi toplama gibi problemleri beraberinde getirmektedir. E-ticaret, geleneksel ticaretin aksine, fiziksel bir varlık gerektirmediğinden, vergilendirme açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir (Smith, 2020). Bu zorluklar arasında, şirketlerin vergi mükellefiyetini belirleme, dijital ürünler ve hizmetler üzerinden alınan KDV'nin tahsilatı ve uluslararası ticarete çifte vergilendirmenin önlenmesi yer almaktadır (Johnson ve Gray, 2018). E-ticarette faaliyet gösteren şirketlerin hangi ülkede vergi mükellefi olduklarının belirlenmesi, yerleşik olmayan şirketlerin faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunda zorluklar oluşturmaktadır (Öztürk, 2021). Bu durum, özellikle dijital hizmetlerin sınır ötesi sunumu söz konusu olduğunda karmaşık hal alabilmektedir.

E-ticaret yoluyla sunulan dijital ürün ve hizmetlerin KDV'sinin tahsilatı, geleneksel ürünlere kıyasla daha karmaşıktır. Bu, dijital ürünlerin fiziksel bir sınıra tabi olmaması ve tüketicinin konumunun belirsiz olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Tanner, 2019). Uluslararası e-ticaret, farklı ülkelerin vergi yasaları arasındaki uyumsuzluklar nedeniyle çifte vergilendirmeye yol açabilmekte, bu durum, şirketlerin ve tüketicilerin aşırı vergi yüküyle karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır (Global E-Commerce Association, 2020).

Bu bağlamda, e-ticaret üzerinden gerçekleştirilen dijital ürün ve hizmetlerin teslimatının doğru bir şekilde tespit edilememesi ve bu işlemlerin uygun şekilde vergilendirilememesi, devletler için önemli bir gelir kaybı kaynağı oluşturmaktadır. Dolayısıyla, dijital ekonominin genişlemesi ve e-ticaretin ulusal sınırları aşan doğası göz önüne alındığında, uluslararası iş birliği ve teknolojik inovasyonlar yoluyla, bu tür işlemleri etkin bir şekilde tespit edebilme ve vergilendirebilme yöntemlerinin geliştirilmesi, günümüz ekonomilerinin öncelikli gündem maddeleri arasında yer almaktadır. Yapılan açıklamalar neticesinde bu çalışmanın odak noktası e-ticaretin vergilendirmesinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri olmuştur. Çalışma giriş kısmının ardından e-ticaretin kavramsal çerçevesi ve kapsamı, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde esas alınan ilkeler, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar minvalinde ele alınmış ve çalışma sonuç ve değerlendirme kısmıyla neticelendirilmiştir.

ELEKTRONİK TİCARETİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE KAPSAMI

Bilgi İletişim Teknolojilerinin (BİT) gelişmesiyle birlikte e-ticaretin kapsamı da genişlemiştir (Organ ve Çavdar, 2012: 63). Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan açıklamaya göre, elektronik ticaret; siparişlerin alınması veya verilmesi amacıyla bilgisayar ağları kullanılarak özel yöntemler aracılığıyla yapılan, mal veya hizmetlerin alım satımı ile ilgili ticari işlemler olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2011:72). 6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun da düzenlenen e-ticaret “fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet olarak belirtilmektedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bir işlemin e-ticaret olarak kabul edilebilmesi için belirli kriterlere uygun olması şarttır. Bu kriterler şöyle sıralanabilir:

- ✓ İşlem, online bir platform üzerinde gerçekleştirilmelidir.
- ✓ İki ya da daha fazla taraf arasında mal ya da hizmet alışverişi içermelidir.
- ✓ İşlem, metin, ses ve görüntü gibi dijital bilgilerin işlenmesi, aktarılması ve depolanmasına dayanmalıdır.
- ✓ Yaratılan değer ile bir amacın gerçekleştirilmesi hedeflenmelidir.
- ✓ İşlem, ticari bir faaliyeti temsil etmeli ya da bu tür bir faaliyeti destekleyici özellikte olmalıdır.

E-ticaret genellikle web tabanlı ortamlarda gerçekleştirilen, şirketlerin ürettikleri ürünlerin ve sundukları satış sonrası hizmetlerin yanı sıra pazarlama aktivitelerini de içermektedir. Ancak, e-ticaret sadece bunlarla sınırlı kalmayıp, firmaların müşteri destek amacıyla online platformlar aracılığıyla sunduğu hizmetler ve eğitimler ile devlet ile vatandaşlar arasındaki etkileşimi kolaylaştıran birçok işlemi de kapsamaktadır (Altınok, 2008: 31-34).

Korkmaz (2002) tarafından yapılan çalışmaya göre, e-ticaretin kapsamı bir dizi işlemi içermektedir. Bu işlemler geniş bir yelpazede yer almakta olup, modern ticaretin elektronik ortamda nasıl çeşitlendiğini

göstermektedir. Öncelikle, online platformlar aracılığıyla sipariş verilmesi ve sözleşmelerin elektronik olarak imzalanması bu kapsama girmektedir. Aynı zamanda, bankacılık faaliyetleri ve fonların elektronik ortamda transferi, e-ticaretin önemli bir parçasıdır. Ayrıca, malzemenin sevk edilmesi, konşimentoların gönderilmesi ve gümrük işlemlerinin online olarak yürütülmesi de e-ticaretin bir bileşenidir. Kamu sektöründe yapılan alımlar, elektronik hisse senedi alım satımı ve borsa işlemleri de e-ticaretin kapsadığı alanlardan bazılarıdır. Online ortamda gerçekleştirilen açık artırmalar ve noter işlemleri, dijital ekonominin çeşitliliğini ve kapsamını genişletmektedir. Fikri mülkiyet haklarının transferi ve kiralanması işlemleri de elektronik ortamda gerçekleştirilebilmekte, bu sayede telif hakları, patentler ve ticari markalar gibi değerlerin yönetimi kolaylaşmaktadır. Üretim ve sevkiyat süreçlerinin elektronik ortamda takibi, tedarik zinciri yönetimini daha verimli hale getirirken, sanal para birimleriyle yapılan işlemler de e-ticaretin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu işlemler, e-ticaretin sadece mal ve hizmet alışverişinden ibaret olmadığını, aynı zamanda finansal işlemler, lojistik, kamu hizmetleri ve fikri mülkiyet yönetimi gibi geniş bir spektrumu kapsadığını ortaya koymaktadır.

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ULUSLARARASI KURULUŞLAR TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar, küresel düzeyde vergilendirme sistemlerinin uyumlaştırılması ve standardizasyonu açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ve Birleşmiş Milletler (BM) gibi kuruluşlar, e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda rehberlik eden ve standartlar koyan temel aktörler arasında yer almaktadır. Bu başlık altında Ottawa Konferansı, BEPS Eylem Planı ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Tarafından Yapılan Çalışmalar'a yer verilmiştir.

Ottawa Konferansı

1998 yılında düzenlenen Ottawa konferansı, e-ticaret ve vergilendirme alanlarında önemli kararların alındığı bir dönüm noktası olmuştur. Bu konferansta konuyla ilgili alınan kararlar şu şekilde sıralanabilir (Çak, 2002:86-87; DPT, 1999:6-7):

- ✓ Bu konferansta, e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak, özelleşmiş vergi türlerinin geliştirilmesi gerektiği konusunda fikir birliğine varılmıştır. Bu vergi türlerinden biri, "Bit Tax" adıyla tanımlanmıştır. Bit Tax, dijital ortamda yapılan bilgi transferleri üzerinden hesaplanan bir tüketim vergisi türü olarak tanımlanabilir. Bu sistemde, bilgilerin karşı tarafa ne kadar hızlı ulaştığına bağlı olarak bilgi miktarının az olduğu kabul edilir, bu da bilgi transfer işlemlerinin büyüklüğüne ve hacmine göre vergilendirilmesine olanak sağlamaktadır.
- ✓ Ottawa konferansında ayrıca, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin hangilerinin vergilendirme kapsamına alınabileceği ve hangilerinin muafiyet ya da istisna kapsamına girebileceği konusunda net kuralların belirlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu, e-ticaretin vergilendirilmesi sürecindeki belirsizlikleri ortadan kaldırmayı ve vergi mükellefleri için daha şeffaf bir çerçeve sunmayı amaçlamaktadır.
- ✓ Konferansta alınan bir diğer önemli karar, vergilendirme konusunda hem uluslararası hem de bölgesel düzeyde iş birliğinin ve uyumun sağlanmasının zorunlu olduğunun altının çizilmesidir. Bu, e-ticaret vergilendirilmesi konusunda uluslararası bir standart ve yapı oluşturulmasının önemini anlaşılmaya başlamıştır. Dolayısıyla, Ottawa konferansı, e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda ulusal sınırları aşan bir iş birliği ve uyum zorunluluğuna dikkat çekmiş ve bu alanda uluslararası çapta kabul görebilecek standartların oluşturulması gerektiğini belirtmiştir. Bu kararlar, e-ticaretin küresel ölçekte adil ve etkin bir şekilde vergilendirilmesine yönelik atılan adımlar olarak değerlendirilebilir.
- ✓ E-ticaret, ticari işlemleri geleneksel yöntemlere kıyasla yenilikçi bir biçimde gerçekleştirme olanağı sunmakta ve ekonomik büyümeyi destekleyerek küresel kalkınmaya önemli katkılarda bulunmaktadır.
- ✓ E-ticareti destekleyici politikaların oluşturulması sırasında, tüm ülkelerin ve uluslararası topluluğun gelişimine yardımcı olacak şekilde, ticari faaliyetlerin uluslararası rekabet koşullarına uyumlu hale getirilmesi ve çeşitli gruplar arasında iş birliği ile iletişimin güçlendirilmesi önemlidir.
- ✓ Hükümetler, e-ticaretin büyümesini kolaylaştırmak adına rekabetçi bir ortamı teşvik etmeli, ticari engelleri azaltmalı veya ortadan kaldırmalı ve sayısal dünyada kamu yararını koruma çabalarını fiziksel dünyadaki gibi sürdürmelidir.
- ✓ Gerekli durumlarda hükümetin müdahalesi, şeffaf, tutarlı, öngörülebilir ve teknolojik açıdan tarafsız olmalıdır.

- ✓ Hükümetler, iş dünyasının standart belirleme süreçlerinde sürekli olarak iş birliği yapmasının önemini anlamalı ve e-ticaretin uluslararası, gönüllü ve anlaşmalara dayalı bir çerçevede işlemlerini desteklemelidir.
- ✓ E-ticaretin gelişimiyle ilgili sorunların çözümünde iş dünyası merkezi bir rol oynamaya devam etmeli, ancak bu süreçte kamu yararı, ekonomik ve sosyal hedefler göz ardı edilmemeli ve hükümetlerle diğer ilgili taraflarla sürekli iş birliği içinde olunmalıdır.

BEPS Eylem Planı

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Vergi Matrahı Erozyonu ve Kârın Aktarılması) Eylem Planı, dijital ekonominin genişlemesiyle birlikte uluslararası vergilendirme sistemlerinde karşılaşılan zorlukları ele almak üzere oluşturulmuştur. Bu bağlamda, doğrudan ve dolaylı vergilendirme dikkate alınarak, ortaya çıkan sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (OECD, 2015: 16):

Uluslararası Vergilendirme Kurallarındaki Boşluklar: Dijital ekonominin getirdiği yenilikler, mevcut uluslararası vergilendirme kurallarının bazı alanlarda yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Özellikle, bir şirketin fiziksel bir varlığı olmaksızın başka bir ülkede önemli dijital varlıklara sahip olması, bu kuralların gözden geçirilmesini gerektirmektedir.

Dijital Ürün ve Hizmetler Üzerinden Elde Edilen Veri ve Pazar Pozisyonları: Dijital ürün ve hizmetler, kullanıcıların ürettiği veriler üzerinden değer yaratmaktadır. Bu süreç, şirketlerin sadece ürün ve hizmet satmakla kalmayıp, aynı zamanda kullanıcı verileri ve pazar konumlandırmaları üzerinden de kazanç elde etmesine olanak tanımaktadır.

Yeni İş Modellerinden Kaynaklanan Gelirlerin Tanımlanması: Geleneksel iş modellerinin ötesine geçen dijital iş modelleri, vergilendirme açısından yeni soruları beraberinde getirmektedir. Bu, özellikle gelirin nasıl karakterize edileceği ve vergilendirileceği konusunda önem taşımaktadır.

Kaynak Kurallarının Uygulanması: Dijital ekonominin sınır ötesi doğası, gelirin hangi ülkede elde edildiğinin ve dolayısıyla hangi ülkenin vergilendirme hakkına sahip olduğunu belirlenmesini karmaşıktır. Bu durum, kaynak kurallarının nasıl uygulanacağına dair yeni yöntemlerin geliştirilmesini gerektirmektedir.

Dijital Ticaret Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir Üzerinden Vergi Tahsilatı: Fiziksel varlık gerektirmeyen dijital ticaret faaliyetleri, vergi tahsilat mekanizmalarının yeniden düşünülmesini zorunlu kılmaktadır. Bu, özellikle vergi tahsilatının nasıl gerçekleştirileceği ve hangi mekanizmaların kullanılacağı konularını içermektedir.

BEPS Eylem Planı ile bu ve benzeri konuları ele alarak, dijital ekonominin sunduğu yeni zorluklarla başa çıkmak için uluslararası vergilendirme sistemlerinin nasıl adapte edilebileceğine dair önemli konularda çözüm önerisi geliştirilmektedir.

Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT), uluslararası ticaretin engellerini azaltmayı ve ticareti serbestleştirmeyi amaçlayan önemli bir adımdır. 1948 yılının Ocak ayında yürürlüğe giren bu anlaşma, ülkeler arası ticareti kolaylaştırmak ve dünya ekonomisini canlandırmak için tasarlanmıştır. Anlaşmanın temel amacı, gümrük tarifeleri ve diğer ticareti kısıtlayıcı önlemlerin azaltılması veya ortadan kaldırılmasıdır. Bu sayede, ülkelerin birbirleriyle daha az engelle karşılaşarak ticaret yapmaları, ekonomik büyümeyi teşvik etme ve tüketiciye daha fazla ürün seçeneği sunma hedeflenmiştir. GATT, dış ticaretin serbestleştirilmesi ve böylece uluslararası ekonomik iş birliğinin güçlendirilmesi konusunda kilit bir role sahiptir. Anlaşma, yüksek gümrük tarifelerinin ve tarife dışı engellerin ticareti kısıtladığını ve ekonomik verimsizliğe yol açtığını kabul etmektedir. Bu bağlamda, GATT; rekabeti artırma, mal ve hizmetlerin daha serbest akışını sağlama ve sonuç olarak küresel refahı artırma gibi hedeflerle, bu engellerin sistemli bir şekilde azaltılmasını öngörmektedir. Anlaşma, ayrıca üye ülkeler arasında ticari anlaşmazlıkların çözümü için bir çerçeve sunmakta ve karşılıklı fayda sağlayacak şekilde ticaret politikalarının koordine edilmesini teşvik etmektedir. GATT kapsamında yapılan çok taraflı ticaret müzakereleri, üye ülkelerin birbirleriyle olan ticaret ilişkilerini düzenleyen kuralları ve taahhütleri içermektedir. Bu müzakereler, zamanla dünya ticaret sistemini daha öngörülebilir ve şeffaf hale getirmiştir. Kısacası, GATT; gümrük tarifelerinin ve tarife dışı engellerin azaltılması, uluslararası ticaretin liberalizasyonu ve ekonomik büyümenin teşvik edilmesi yönünde dünya ülkeleri arasında iş birliğini artırmayı hedefleyen temel bir anlaşmadır. Bu anlaşma, uluslararası ticaretin düzenlenmesinde merkezi bir rol oynamış ve Dünya Ticaret Örgütü'nün (WTO) kurulmasının temelini oluşturmuştur (Karaca, 2013:84).

Dünya Ticaret Örgütü (WTO), küresel ticareti yönlendiren temel hedefler ve stratejiler belirlemiştir. Bu hedefler, dünya ekonomisinde sürdürülebilir gelişmeyi desteklemek ve üye ülkelerin refahını artırmak amacıyla tasarlanmıştır. Bu amaçlar şu şekilde detaylandırılabilir (Karluk, 2003:323):

Yaşam Kalitesinin İyileştirilmesi: WTO, yaşam standartlarını yükseltmeyi, istihdam fırsatlarını artırmayı, sürekli büyüyen reel gelir ve artan gerçek talep hacmini desteklemeyi hedeflemektedir. Bu, mal ve hizmetlerin üretimi ve ticaretinin genişletilmesi yoluyla, tüm dünyada daha yüksek bir refah seviyesine ulaşmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, küresel düzeyde karşılaşılan çeşitli ihtiyaç ve endişelere etkili çözümler üreterek mevcut kaynakların daha verimli kullanımını teşvik etmektedir.

Ekonomik Gelişme ve Katılım: Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin ekonomik olarak gelişebilmeleri ve dünya ticaretinde adil bir pay elde edebilmeleri için, WTO, bu ülkelerin ihtiyaçlarını önceliklendirmektedir. Bu, küresel ticaret sistemine daha dengeli bir katılım sağlamak ve tüm ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınma fırsatlarından eşit şekilde yararlanabilmesini desteklemek amacı taşımaktadır.

Ticaretin Liberalizasyonu: WTO, üye ülkeler arasında karşılıklı fayda sağlayacak, gümrük tarifelerinde ve ticaret önündeki diğer engellerde ciddi indirimler getiren anlaşmalar yapmayı hedeflemektedir. Bu, uluslararası ticarete ayrımcılığı ortadan kaldıran ve tüm ülkeler için daha adil bir ticaret ortamı yaratmayı amaçlayan bir yaklaşımı esas almaktadır.

Sürdürülebilir ve Kapsamlı Ticaret Sistemi: Uluslararası ticaretin daha şeffaf, öngörülebilir ve kurala dayalı bir şekilde işlenmesini sağlamayı hedeflemektedir.

Çok Taraflı Ticaret Sisteminin İlkelerinin Korunması: WTO, çok taraflı ticaret sisteminin temel ilkelerini korumayı ve güçlendirmeyi amaçlar. Bu, tüm ülkelerin karşılıklı anlayış ve iş birliği içinde hareket etmesini, ticaret politikalarında şeffaflık ve adaletin sağlanmasını teşvik etmektedir. Bu hedefler, dünya ekonomisinde daha adil ve sürdürülebilir bir ticaret sisteminin oluşturulmasına yönelik WTO'nun stratejik planının temel taşlarını oluşturmaktadır. Bu çerçevede, WTO, uluslararası ticaretin tüm katılımcıları için eşit koşullar yaratmayı ve küresel refahın artırılmasına katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ESAS ALINAN İLKELER

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi birçok temel ilke çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu başlık altında tarafsızlık ilkesi, basitlik ilkesi, adalet ilkesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi konularına yer verilecektir.

Tarafsızlık ilkesi

Vergi politikalarının esas hedefi, vergilendirme sürecinde herkes için adil bir zemin oluşturarak, ekonomik faaliyetler üzerinde tarafsız bir etki sağlamaktır. Vergi sisteminin tarafsızlığı, vergilendirme işlemlerinin bireylerin ve kurumların vergilendirme karşısındaki davranışlarını etkilemeyecek şekilde tasarlanmasını gerektirir. Bu durum, vergi tabanının genişletilmesiyle sağlanabilir, çünkü bu yaklaşım vergi sisteminin tarafsızlığını korumak için önemli bir yöntemdir. Vergi yükünün mükellefler arasında adil bir biçimde dağıtılması, eşitlik ilkesi ile mümkündür. Elektronik ve geleneksel ticaret yapılacak mallar arasında vergilendirme bakımından herhangi bir ayırım yapılmaması, bu eşitliği ve tarafsızlığı korumanın yanı sıra mükellefleri belirli bir ticaret türüne yönlendirme olmadan ekonomik istikrarı da desteklemektedir. Elektronik ticaret ya da geleneksel ticaret yoluyla yapılan alışverişlerde mükelleflerin karşılaşacağı vergi oranlarının benzer olması, bu dengeyi sağlamanın bir parçası olarak görülmektedir. Bu yaklaşım, OECD tarafından 1998 yılında vurgulanan vergilendirme ilkelerinin bir yansımasıdır (OECD,1997: 7).

Basitlik İlkesi

Basitlik ilkesi, vergi sistemlerinin temel prensiplerinden biridir ve bu ilke, vergi mevzuatının anlaşılır ve sade olmasını, böylece vergi mükelleflerinin bunu kolayca kavrayabilmesini ve vergilendirme işleminin maliyetlerinin olabildiğince düşük tutulmasını amaçlamaktadır (Demirli, 2011: 16).

Vergi sistemi içinde mükelleflerin vergiyi anlamakta zorlanmaları veya vergi idaresine ağır maliyetler getirmesi, vergilendirmenin asıl amacından sapmasına yol açar ve bu, verginin tahsil edilmesinin uygun olmadığını göstermektedir. Geleneksel ticarete, mükellefler tarafından uygulanması gereken dolaylı vergi sistemi daha anlaşılır ve uygulanabilir durumdadır. Buna karşın, elektronik ticarete, işlemler yüz yüze gerçekleşmediğinden, vergilendirme süreci daha karmaşık hale gelir. Bu karmaşıklık, elektronik ticaret yapan şirketlerin müşterilerinin, elektronik ortamda gerçekleştirdikleri alışverişlerde vergiden kaçınmalarına imkân tanımaktadır (Alkan, 2003: 161-162). Bu durum, özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesinin önündeki zorlukları göz önüne sermektedir.

Adalet İlkesi

Adam Smith tarafından ortaya konulan ve günümüze kadar süregelen vergilemenin temel prensiplerinden biri olan "adalet ilkesi", vergi reformlarının merkezinde yer alan kritik bir amacı temsil etmektedir. Bu ilke, vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılması gerektiğini savunmaktadır. Ancak, "adalet" kavramının

subjektif bir değer yargısına dayanması, bu prensip etrafında geniş çapta bir fikir birliği oluşturulmasını zorlaştırmaktadır. Klasik maliye teorisinde adalet ilkesi, toplumu oluşturan her bireyin, devlet tarafından sağlanan toplumsal hizmetlerin maliyetine kendi faydalanma düzeyleri veya ödeme kapasiteleri doğrultusunda katkıda bulunması gerektiği şeklinde tanımlanmaktadır. Bu ilke, kamu hizmetlerinden elde edilen faydalara dayalı "istifade (yararlanma) yaklaşımı" ve herkesin vergilendirilmesinde genellik, eşitlik ve kanunun üstünlüğü ilkelerini içeren "iktidar (ödeme gücü) yaklaşımı" olmak üzere iki temel yaklaşıma ayrılır. Nadaroğlu'nun (1992) çalışmasında belirtildiği üzere, bu iki yaklaşım, vergilemede adaletin nasıl sağlanabileceği konusunda kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 317-318).

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

OECD'nin 1977 yılında yayınladığı "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli" raporunda, çifte vergilendirme; genelde, aynı mükellefin aynı kazanç üzerinden ve belirlenen zaman dilimleri içerisinde iki veya daha fazla ülke tarafından benzer vergilere tabi tutulması olarak tanımlanmıştır. Bu modelde, vergilendirme yetkisinin mükelleflerin yerleşim yeri olarak kabul edilen ülkelerde olduğu varsayılmaktadır. Erdoğan'ın 2018 tarihli çalışmasına göre, bu modelde öngörülen temel şartlar şöyle sıralanabilir (Erdoğan, 2018: 25-26).

Bir diğer tanıma göre ise, çifte vergilendirme, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması veya benzer nitelikteki yetkilerin birkaç kez kullanılması ile ortaya çıkan, bir vergi yükümlüsünü ve yahut bir vergi konusunu aynı vergilendirme dönemi içerisinde vergilendirip aynı verginin birden fazla alınması olarak ifade edilmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 2). Devlet yetkilerinin çatışması sonucunda ortaya çıkan çifte vergileme sorunu uluslararası hukuk ilkeleri doğrultusunda vergilemenin hangi ülkeye ait olduğunun tespiti ile çözümlenmektedir. Söz konusu bu ilkelerden birincisi "şahsılık ilkesi" iken ikincisi ise "mülk ilkesi"dir (Karakoç, 2007: 120).

Devletlerin kendi iç hukuklarına göre vergilendirme yetkilerini sınırlamaları, çifte vergilendirmeyi önlemek için genellikle yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple, devletler çifte vergilendirme sorunlarını çözmek amacıyla iki taraflı anlaşmalar yapmaktadırlar. OECD tarafından oluşturulan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının taslaklarında temelde ikamet ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kısıtlar veya tamamen ortadan kaldırarak, ikametgâh ülkesine geniş vergilendirme yetkileri tanımaktadır. Bu anlaşmalar, genellikle, bir ülkede mukim olan kişilere ödenen faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi gelirlerin kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmesini belirli oranlarda sınırlandırmaktadır.

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan problemler hem ulusal hem de uluslararası düzeyde bilim insanlarının ilgisini çekmekte ve bu alandaki araştırmaların sayısı gün geçtikçe artış göstermektedir. Bu bağlamda, söz konusu sorunların çözümüne yönelik olarak, akademik çevrelerde yapılan bilimsel çalışmaların hacmi ve derinliği, sürekli bir büyüme eğilimi içerisinde. Özellikle, e-ticaretin vergilendirme mekanizmaları, uluslararası ticaretin sınırlarını aşan yapısı ve dijital ekonominin getirdiği yeni vergilendirme ihtiyaçları, araştırmacıları bu alanda daha kapsamlı ve çeşitli çalışmalar yapmaya teşvik etmektedir. Bu gelişmeler, e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili sorunların, akademik literatürde daha geniş bir yer bulmasına ve multidisipliner bir yaklaşımla ele alınmasına yol açmıştır.

Elektronik ticaretin sunduğu olanaklar, mal veya hizmetlerin farklı ülkeler arasında birden fazla defa giriş ve çıkış yapabilmesine imkan tanır. Bu durum, geleneksel ticaretin temel aldığı piyasa yakınlığı ve coğrafi konum gibi faktörlerin e-ticaret perspektifinden bakıldığında önemini kaybetmesine neden olmuştur. Güngör'ün (2002) vurguladığı üzere, bu yeni ticaret formu, kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkesi gibi vergilendirme prensiplerinin e-ticaretin dinamikleri doğrultusunda yeniden ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkesinin uygulanması sırasında karşılaşılan başlıca zorluklardan biri, gelirin hem gelirin elde edildiği kaynak ülkede hem de mükellefin ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi riskidir, bu da çifte vergilendirme problemine yol açmaktadır. Karaca ve Tas (2004) çalışmasında belirttiği üzere, bu problem uluslararası çifte vergilendirme anlaşmaları ile hafifletilebilir veya çözülebilir.

Diğer taraftan Türkiye'de dijital platformlarda gerçekleştirilen ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili karşılaşılan zorluklar dört temel kategoride incelenebilir. İlk olarak, vergi mevzuatının uygulanabilirliğinin belirlenememesi sorunu bulunmaktadır. İkinci olarak, elde edilen gelirlerle ilgili vergilendirme sorunları mevcuttur. Üçüncü olarak, sigorta ve bankacılık işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda engeller vardır. Dördüncü olarak, damga vergisi uygulamasıyla ilgili zorluklar ve son olarak harcamalar üzerinden alınan vergilerle ilgili sorunlar yaşanmaktadır (Coşkun Karadağ, 2005:156).

Bunların yanı sıra Türkiye'nin vergi sistemi içerisinde, e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili olarak bir dizi zorluk yaşanmaktadır. Bu zorlukların detaylı bir incelemesi yapıldığında, ilk olarak e-ticaretin küresel bir boyutta faaliyet göstermemesi ele alınabilir. E-ticaret, ticaretin sınırlarını ortadan kaldırarak uluslararası bir boyuta taşıma potansiyeline sahiptir. Ancak, elektronik yolla yapılan satışlar neticesinde şirketler, faaliyet gösterdikleri ülkelerin karmaşık vergi düzenlemeleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu durum, Türkiye'de e-ticaretin vergilendirilmesi bağlamında, hangi ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olduğu gibi yetki ile ilgili problemlerin artmasına yol açmaktadır. İkinci bir sorun, web sunucularının farklı bir ülkede bulunması durumudur; bir firmanın internet sitesinin sunucularının yurt dışında olması, vergilendirme sürecinde zorluklara neden olabilmektedir. Üçüncü olarak, sanal ortamda satıcı ve alıcılar arasında gerçekleşen işlemler ve kimlik bilgilerinin gizliliği sorunudur. Sanal ortamda, satıcı ile alıcı arasında kimliklerin bilinmemesi veya yanlış bilgilendirmelerin olması, alıcı ve satıcıların bilgilerinin vergi daireleri tarafından bilinmesinin zorluğunu doğurmaktadır. Bu durum ise vergi kaçırmaya sebebiyet verebilmektedir. Son olarak, dijital ürünlerle ilgili bir problem mevcuttur. Bu ürünler maddi bir forma sahip olmadan, elektronik cihazlar arasında kolayca transfer edilebilen, gümrüğe tabi tutulamayan ürünlerdir. Bu tür dijital ürünlerin vergilendirilmesi sürecinde karşılaşılan engeller, sistemde önemli zorluklara sebep olmaktadır (Varnalı, 2023: 303).

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan bir diğer temel sorun, ticari faaliyetlerin yürütüldüğü web sitelerinin sunucularının (web server) bulunduğu ülkelerde vergilendirme uygulamalarının belirsizliğidir. Küçükyılmazlar'ın (2006) çalışmasında ifade edildiği üzere, yabancı bir işletmenin bir ülkedeki sunucu bilgisayarları üzerinde ticari faaliyetlerde bulunması, o işletmenin hem o ülkede hem de başka bir ülkede vergi mükellefi olup olmadığını belirlemenin zor olmasına neden olmaktadır. Bu durum, şirketlerin farklı ülkelerde bulunan sunucu bilgisayarları üzerinden ticari faaliyetlerini sürdürebilirken, uluslararası anlaşmaların yetersizliği ve mevcut mevzuatın eksiklikleri nedeniyle bu faaliyetlerin vergilendirilmesinde belirsizlikler yaşanmasına yol açmaktadır. Bu belirsizlik, uluslararası ticaret ve e-ticaretin vergilendirilmesi alanında önemli bir zorluk olarak öne çıkmaktadır (Küçükyılmazlar, 2006: 47-48).

E-ticaretin global çapta yapılabilmesi, ülkelerin ekonomik sınırlarının aşılmasını kaçınılmaz kılmakta ve bu durum, mevcut yasal düzenlemelerin uluslararası ticaretin gereksinimlerini karşılayamadığı bir ortam yaratmaktadır. Bu bağlamda, e-ticaret faaliyetlerine katılan ülkeler arasında, vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğu konusunda önemli bir problem ortaya çıkmaktadır. E-ticaret vergilendirilmesinde, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi, işyeri kavramlarının tanımlanması, kaynak ve varış ilkeleri gibi konularda yaşanan zorluklar, mevcut sistemlerin bu yeni ticaret biçimine uyum sağlamada yetersiz kaldığını göstermektedir. Bu sorunları çözmek amacıyla, uluslararası düzeyde çeşitli araştırmalar ve çalışmalar yürütülmekte, e-ticaret kaynaklı vergi kayıplarını ve kaçakçılığı önlemek, aynı zamanda adil bir vergi dağılımını teşvik etmek için uluslararası iş birliğine dayalı vergilendirme prensipleri üzerinde durulmaktadır. Geleneksel ticaret mekanizmalarının e-ticaretin özgün yapısına uygun düşmeyen denetim ve vergilendirme yöntemlerinin yerini alacak yeni yaklaşımların geliştirilmesi, küresel ekonominin bu dinamik sektörüne uyum sağlama çabalarının bir parçasıdır. Bu süreçte, e-ticaretin sınır ötesi doğası göz önünde bulundurularak, uluslararası anlaşmalar ve standartlar oluşturulmaya çalışılmakta, böylece hem vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi hem de ülkeler arası vergilendirme hakkı konusunda ortak bir anlayışın sağlanması hedeflenmektedir. Uluslararası platformlarda yürütülen bu çalışmalar, e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik kapsamlı ve tutarlı bir çerçevenin oluşturulması için gereken iş birliği ve koordinasyonun sağlanmasına odaklanmaktadır. Bu yaklaşımlar, küresel e-ticaretin adaletli bir şekilde vergilendirilmesine yönelik ortak bir vizyon geliştirmeyi amaçlamaktadır (Şimşek ve Serdar, 2023: 37).

Dijital ekonomi içerisinde vergilendirme sürecinde karşılaşılan kritik sorunlardan bir diğeri de denetimdir. Bu, özellikle uzaktan gerçekleştirilen satışlardan elde edilen gelirlerin, geleneksel denetim yöntem ve stratejileri kullanılarak beklenen seviyede etkin bir şekilde denetlenememesinden kaynaklanmaktadır. Dijital ekonominin doğası gereği, alıcı ve satıcıların sıklıkla farklı ülkelerde bulunmaları, denetim süreçlerinin yanı sıra yargı yetkisi ile ilgili olarak da çeşitli zorlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Yüce ve Akbulut, 2018: 113). Bu durum, dijital ekonomide vergilendirme ve denetim faaliyetlerinin geleneksel yaklaşımlarla yürütülmesinin zorluklarını açıkça ortaya koymaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

E-ticaretin vergilendirilmesi, özellikle mevcut vergi yasalarının dijital ekonomiye entegre olma kapasitesi açısından önem teşkil etmektedir. Geleneksel vergi sistemleri, çoğunlukla fiziksel varlıkların ve hizmetlerin alışverişine dayanmakta olup, dijital ürünlerin ve hizmetlerin sınır ötesi doğası bu sistemlerin sınırlarını zorlamaktadır. Dijital ekonominin karmaşıklığı, vergi yasalarının bu yeni iş modellerini kapsayacak şekilde güncellenmesini gerektirir. Bu güncellemeler, dijital platformlarda gerçekleşen işlemlerin doğru bir şekilde

sınıflandırılmasını ve vergilendirilmesini sağlamak için kritik öneme sahiptir. Ancak, mevcut yasal çerçevelerin esnekliği ve adaptasyon kapasitesi, bu dönüşümü gerçekleştirmede yetersiz kalmaktadır.

Bu zorlukların üstesinden gelmek için uluslararası iş birliği ve standartların geliştirilmesi hayati önem taşımaktadır. Vergi mükellefiyetinin belirlenmesi, dijital ürünler üzerinden KDV tahsilatı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi konular, ülkeler arası koordinasyon ve iş birliği gerektirir. Uluslararası düzeyde kabul gören standartlar ve protokollerin oluşturulması, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve adil bir vergilendirme sisteminin tesisi açısından kritik bir adımdır. Özellikle dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, farklı yargı alanlarında tutarlılık ve şeffaflık sağlamak için uluslararası anlaşmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür bir iş birliği, hem mükelleflerin yükümlülüklerini daha iyi anlamalarına yardımcı olacak hem de vergi idarelerinin etkin bir şekilde tahsilat yapmalarını sağlayacaktır.

Vergi yasalarının güncellenmesi, dijital hizmetler için global bir vergi mekanizmasının oluşturulması ve uluslararası anlaşmaların yenilenmesi önerilen çözümler arasında yer almaktadır. Yasaların güncellenmesi, dijital ekonominin getirdiği yeni iş modellerini ve gelir akışlarını tanıyarak, bu gelirlerin adil ve etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlar. Global bir vergi mekanizması, ülkeler arası vergilendirme farklılıklarını minimize ederek dijital ekonominin sınır ötesi doğasına uyum sağlamaktadır. Uluslararası anlaşmaların yenilenmesi ve genişletilmesi ise, çifte vergilendirme gibi sorunları önleyerek, uluslararası ticaretin ve dijital ekonomideki işlemlerin kolaylaştırılmasına olanak tanımaktadır. Bu çözüm yollarının uygulanması, dijital ekonominin vergilendirilmesi alanında karşılaşılan meydan okumaların üstesinden gelinmesinde kritik bir rol oynamaktadır.

E-ticaretin vergilendirme süreci hem ulusal hem de uluslararası düzeyde önemli zorlukları beraberinde getirmektedir. Geleneksel ticarete kullanılan vergilendirme yaklaşımlarının, e-ticaretin doğası gereği coğrafi sınırlardan bağımsız olması nedeniyle yetersiz kalması, özellikle farklı ülkeler arasındaki vergilendirme konularında karşılaşılan sorunların temelini oluşturmaktadır. Gelirin kaynağının belirlenmesi, mükellefiyetin türü, gelirin niteliği ve vergi matrahının hesaplanması gibi alanlarda yaşanan zorluklar, mevcut durumun karmaşıklığını artırmaktadır. Bu sorunların çözümü için önerilen yöntemler şunlardır: Farklı ülkelerin ortak bir anlayış geliştirerek bu konuda iş birliği yapmaları ve anlaşmaya varmaları, e-ticarete yönelik vergilendirme işlemlerinin mevcut yasal çerçeveler içinde gerçekleştirilmesi, dijital malların ve hizmetlerin fiziksel olarak gümrükten geçmeyecek oluşu göz önünde bulundurularak, bu tür işlemlerin ya vergiden muaf tutulması ya da ilgili tarafların sorumlu kılınması ve e-ticaret işlemlerinin sıklıkla gerçekleştirildiği vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde, vergi idarelerinin mükellefler hakkında yeterli bilgi toplama ve denetim yapma faaliyetlerinin engellenmesi durumunda, gizliliğin ön planda olduğu bu vergi cennetlerinde yeterli düzenlemelerin yapılması ve etkili denetim mekanizmalarının kurulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Alkan, R. (2003). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi". İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Coşkun Karadağ, N. (2005). "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(1), 153-169.
- Çak, M. (2002). "Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", Yayın No 2002-6, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Demirli, Y. (2011). "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme". Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2011/412.
- Devlet Planlama Teşkilatı (1999). "Elektronik Ticarete İlişkin Bazı Temel Belgeler", Ankara: DPT Yayınları.
- Erdoğan, H. (2018). "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları". İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platform Toplantısı.
- Global E-Commerce Association (2020). "E-commerce Tax Challenges and The Way Forward". <https://www.geca.com/e-commerce-tax-challenges.pdf>, Erişim Tarihi: 06.01.2024
- Güngör, K. (2002). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İş Birliği". *Vergi Dünyası*, 251, 132-143.
- Johnson, A. ve Gray, D. (2018). "The Impact of E-Commerce on International Tax Laws". *International Tax Review*, 29(4), 334-339.

- Karaca, C. (2013). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama”. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Karaca, Y. ve Tas, B. (2004). “Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”. 19. Maliye Sempozyumu. http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/10/MaliyeSempozyumu_19_462_507.pdf, Erişim Tarihi: 03.01.2024.
- Karakoç, Y. (2007). “Genel Vergi Hukuku”. Ankara: Yetkin Yayınları. Karluk, R. (2003). “Uluslararası Ekonomi”. İstanbul: Beta Yayınları.
- Korkmaz, N. (2002). “Sorularla İnternet ve E-Ticaret Rehberi”. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No 37.
- Küçükylmazlar, A. (2006). “Elektronik Ticaret Rehberi”. İstanbul Ticaret Odası. https://www.academia.edu/33373788/elektronik_ticaret_rehberi_istanbul_ticaret_odas%C4%B1, Erişim Tarihi: 02.01.2024.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2013). “Denetim İlke ve Esasları”. İstanbul: Acar Basım Matbaacılık.
- Nadaroğlu, H. (1992). “Kamu Maliyesi Teorisi”. İstanbul: Beta Yayınları.
- OECD (1997). “Committee for Information, Computer and Communications Policy Measuring Electronic Commerce”. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development.
- OECD (2011). “OECD Guide to Measuring the Information Society 2011”, https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-theinformation-society-2011_9789264113541-en#page1, Erişim Tarihi: 02.01.2024.
- OECD (2015). “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”. *İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Smith, J. (2020). “E-Commerce and Taxation: Challenges and Solutions”. *Journal of Economic Policy*, 12(1), 102-110.
- Şimşek, H. Z. ve Serdar, Y. A. Y. (2023). E”-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 15(28), 35-60.
- Tanner, E. (2019). “VAT on Digital Goods: A Global Perspective”. *Journal of International Commerce*, 7(2), 58-75.
- Varnalı, T. (2023). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Ülkeler Arası Durum ve Sorunlar”. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(2), 286-308. <https://doi.org/10.33416/baybem.1313358>
- Yaltı Soydan, B. (1995). “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”. İstanbul: Beta Basım
- Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). “BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler”. *Akademik Bakış Dergisi*, 68, 105-123.