

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DİJİTAL EKONOMİ VE PAZARLAMA
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ:
DÜNYADAN VE TÜRKİYE'DEN ÖRNEKLER

Yüksek Lisans Tezi

Ezgi EYİDOĞAN

200017081

İstanbul, 2022

ÖZET

Sanayi devriminin 18. yüzyıldan günümüze gelen sürecinde insan yaşamında birçok değişiklik yaşanmış, özellikle internetin gelişen yapısıyla birlikte sınırlar ortadan kalkmış ve birçok ürün ve hizmete elektronik ortamdan ulaşım sağlanmıştır. Dijital hizmetlerin artması dolayısıyla e-ticaret ve satış uygulamaları da gelişmiş, insanlar geleneksel alışkanlıklarının birçoğunu çok daha kısa sürede ve daha az masrafla elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamışlardır. Bu nedenle dijital ekonominin de gücü artmış, ülkeler dijital ekonomide haksız kazanç ve rekabetin önüne geçmek adına önlemler almaya başlamışlardır. Bu önlemlerin başında da vergi hususu gelmektedir. Bu konudaki çalışmalar öncelikle OECD'nin düzenlediği konferanslar ve eylem planları ile başlamış, ardından ülkelerin yerel vergi mevzuatlarında düzenlenmiştir. Bu çalışma dijital hizmetlerin vergilendirilmesini konu edinmekte olup, Türkiye ve dünyadan bu hususta örnekler sunmayı amaçlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet, Vergi.

ABSTRACT

During the period of the industrial revolution from the 18th century to today, many changes have been experienced in human life, especially with the developing structure of the internet, the borders have disappeared and many products and services have been provided via electronic media. Due to the increase in digital services, e-commerce and sales practices have also developed and people have started to realize most of their traditional habits in electronic environment in a much shorter time and with less cost. Therefore, the power of digital economy has increased and countries have started to take measures to prevent unfair gain and competition in digital economy. Tax is also one of the most important measures. The studies on this issue started with the conferences and action plans organized by the OECD and were then regulated in the local tax legislation of the countries. The subject of this study is to learn the taxation of digital services in Turkey and aimed to provide examples from around the world in this regard.

Keywords: Digital Economy, Digital Service, Tax.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
TABLolar LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
1. GİRİŞ	1
2. DİJİTAL EKONOMİNİN UNSURLARI.....	4
2.1.Dijital Ekonominin Temel Özellikleri	5
2.1.1. Dijital Ekonomi ve Yeni İş Modellerinin Ortaya Çıkışı	7
2.1.2. Elektronik Ticaret.....	8
2.2. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi	8
2.2.1. Geleneksel ve Dijital Vergiler Arasındaki Farklar	10
2.2.2. Dijital Hizmetlerde Vergilendirilme İlkeleri	13
2.2.3. Dijital Paraların Vergilendirilmesi	16
2.3. Dijital Ekonomi ve Politika Yapıcılar İçin Zorluklar	17
2.3.1. Daimi İşyeri Kavramı	19
2.3.2. Çifte Vergilendirme.....	20
2.3.3. Düşük Değerli Malların İthalatında Vergi Muafiyeti	21
2.3.4. Ücretsiz Kullanım.....	23
2.3.5. Dijital Ekonomide KDV Tahsilatı	24
2.3.6. Vergiyi Başka Bir Ülkede Ödeme	26
2.3.7. Vergi Kaçırma	27
2.3.8. Değerlemeyle İlgili Sorunlar	28
2.4. Dijital Vergilendirmeye Yönelik Tartışmalar	29
2.5. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve DST'ler	31

2.5.1. DST'lerin savunucuları	34
2.5.2. DST'leri eleştirenler	35
2.5.3. Tek Taraflı Vergi Önlemlerine İlişkin Kısıtlamalar	36
2.5.4. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde OECD Tarafından Atılan Adımlar	37
2.5.5. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde AB Tarafından Atılan Adımlar	41
2.6. Geçiş Anlaşması	46
3. DÜNYADA DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER	48
3.1. İngiltere’de Dijital Vergilendirme	48
3.2. Fransa’da Dijital Vergilendirme	53
3.3. Avusturya’da Dijital Vergilendirme	55
3.4. Macaristan’da Dijital Vergilendirme	57
3.5. Slovakya’da Dijital Vergilendirme	58
3.6. İtalya’da Dijital Hizmet Vergisi Yasası	60
3.7. İspanya’da Dijital Hizmet Vergisi Yasası	63
3.8. Hindistan’da Dijital Hizmet Vergisi Yasası	64
3.9. Türkiye’de Dijitalleşme Vergilendirme	66
3.9.1. Türkiye’de İşletmeden Tüketiciye Aktarılan Dijital Hizmetler (B2C) E-Hizmet Ticaretinde KDV Uygulaması	66
3.9.2. Stopaj Uygulaması	68
3.9.3. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi	69
3.9.4. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisinin Özellikleri	72
3.9.5. Türkiye’de Kripto Paraların Vergilendirilmesi	73
SONUÇ	74
KAYNAKÇA	76

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Kıtalara Göre İthal Edilen Dijital Hizmetler (milyon ABD Doları)	6
--	---



KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
BEPS:	OECD/G20 Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme Projesi
B2B:	İşletmeden İşletmeye Aktarılan Dijital Hizmetler
B2C:	İşletmeden Tüketiciye Aktarılan Dijital Hizmetler
CFA:	OECD'nin mali işler komitesi
CIT:	Kurumlar Vergisi
ÇUŞ:	Çok uluslu şirketler
DAT:	Dijital Hizmetler Vergisi
DST:	Dijital Hizmetler Vergisi
DPT:	İngiltere Kâr Vergisini
ECJ:	Avrupa Adalet Divanı
EFT:	Elektronik Fon Transferi
FDST:	Fransa Dijital Hizmetler Vergisi
GAFA:	Fransa Dijital Hizmetler Vergisi
G20:	Yirmiler Grubu
GSYİH:	Gayri Safı Yurtiçi Hasıla
HSAO:	Macaristan Devlet Denetleme Ofisi
IIR:	Gelir Dahil Etme Kuralı
IP:	İnternet Protokol Adresi
KDV:	Katma Değer Vergisi
MLC:	Çok Taraflı Sözleşme
OECD:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
PE:	Dijital platformlar
PIT:	Kişisel Gelir Vergisi
TFDE:	Dijital Ekonomi için Görev Gücü
TSN:	Dijital Hizmetler Vergisi
UK:	Birleşik Krallık
Y-GVK:	Yeni Gelir Vergisi kanun

1. GİRİŞ

Dijital devrim olarak da adlandırılan olan bu yeni yaşam sürecinde, hayatın her alanında akıllı sistemlerin yaygınlaştırılması, kaynak ve enerji verimliliği noktasında adımlar atılması, insan gücünün yalnızca bilgiye yönelmesini sağlayarak gündelik her türlü konuda teknolojiye yararlanan akıllı cihazların üretilmesi amaçlanmıştır. Endüstri 4.0'ın temelinde nesnelerin interneti (endüstriyel internet), yapay zeka, bulut bilişim, büyük veri analizi, sanal ikiz (simülasyon), artırılmış gerçeklik, sensörler, robotik teknoloji gibi konular yer almaktadır (Kagerman vd, 2013; 5).

Endüstri 4.0 dönemine geldiğimizde internet ağının dünya genelinde yaygınlaşması insanların alışkanlıklarını değiştirdiği gibi sanal âlemin de gücünü artırmıştır. İnsanlar gündelik hayattaki birçok alışkanlıklarını sanal ağlar üzerinden gerçekleştirmeğe ve dolayısıyla zaman ve enerjilerini başka şekilde değerlendirmeye başlamışlardır. Bu süreçte sanal ağlar ticari birer merkez haline dönüşmüş, işletme ve fabrikaların, çalışan işçilerin emeklerinin aynı sistemde kopyalanarak internet ortamında gerçekleşmesini olanaklı kılmıştır. Kurulan e-ticaret siteleri, veri paylaşan siteler vb. her birinin sunduğu ürün ve hizmet insanlar için sosyal yaşamda sunulan ürün ve hizmetlerle benzer olanaklara sahip olmuştur. Bu noktada dijital hizmet / dijital ekonomi kavramı yaşamımıza girmiştir (Taymaz, 2018:135). Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeyle birlikte ürün, teknoloji, hizmet ve sistemlere yönelik olarak sunulan faaliyetlerin kapsamı dijital hizmeti tanımlamaktadır. Küresel ticarete geleneksel ticaretin payı otuz yıldır kademeli olarak azalırken, dijital ekonominin payı artmaya devam etmektedir.

Dijitalleştirilmiş iş modellerini benimseyen çok uluslu şirketlerin nasıl vergilendirileceği sorusu, uluslararası vergilendirmenin en tartışmalı alanlarından biridir. 1920'li yıllara dayanan uluslararası vergi kurallarının henüz küreselleşme ve dijitalleşmenin getirdiği gelişmelere ayak uyduramadığı görülmektedir. Dijital ekonomi küresel GSYİH'dan daha hızlı büyümekte ve hükümetler elde edilen geliri vergilendirmeye çalışmaktadır. Dijital ekonomi sorunları ABD çokuluslu şirketleri için özellikle önemlidir çünkü ABD firmaları bu sektördeki başlıca firmalardır.

Dijital hizmetler ve uzaktan sunulabilen diğer hizmet türleri, vergilendirmenin yerini belirlemede zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonomiye dönük uluslararası vergilendirme alanında tartışmalar, vergilendirme yönteminin ve vergi gelirlerinin ülkeler arasında dağıtılmasının, modern küresel ekonomideki mevcut kurallara uygun olup olmadığı üzerine odaklanmaktadır. Uluslararası vergilendirme alanında, ülkelerin son derece dijitalleşmiş çok uluslu işletmelerin getirilerini vergilendirip vergileyemeyeceği ve nasıl vergilendirmesi gerektiği konusunda farklı farklı görüşler ortaya atılmaktadır. Dijitalleşen ekonominin uluslararası vergi sistemine getirdiği zorluklara yanıt vermek için genel olarak iki seçenek öne çıkmaktadır. Dünya, ya yeni bir uluslararası vergi çerçevesi oluşturmak için uzlaşmaya dayalı çok taraflı küresel bir çözüm geliştirip sonuçlandıracak ya da bu mutabakat olmadan ortaya çıkacak çok sayıda tek taraflı yerel vergilere razı olacaktır. Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunların çözümü daha fazla uluslararası iş birliği gerektirmekte ancak gerekli uluslararası mutabakatın olmaması, birçok devletin Dijital Hizmet Vergisi (DST) gibi kendi vergi çözümünü bulmaya çalışmasına neden olmaktadır. Ancak çok taraflı çabaların başarısız olması ve ülkelerin tek taraflı önlemler almayı tercih etmesi, uluslararası ekonomiye yönelik büyük risklere yol açabileceği konusunda ciddi endişeler vardır.

Şimdiye kadar uluslararası bir vergi standartının ortaya konamaması, Avrupalı politika yapımcıları tek taraflı olarak, öncelikle oyun alanını düzleştirmeyi ve vergi gelirleri pastasından adil paylarını almayı amaçlayan ulusal önlemleri uygulamaya yöneltmiştir. Ayrıca kripto varlıkların vergi kaçırma potansiyeli göz önüne alındığında, maliye politikasına yönelik tehditlerin daha da çoğalabileceği yönündeki endişeler artmaktadır.

Dijital ekonominin, hükümetlerin yabancı faaliyetlerden elde edilen ticari gelirleri vergilendirme kabiliyetini zayıflatması OECD'yi harekete geçirmiştir. OECD, dijital ekonomiyi vergilendirme kurallarını yeniden tasarlamaya yönelik küresel çabaların ön saflarında yer almaktadır. Çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ'ler) faaliyet gösterdikleri yerlerde adil bir vergi payı ile yüzleşmeleri ve asgari bir kurumlar vergisi ödemelerini sağlamak için tasarlanan çerçeve ile 2023'ten itibaren uygulanması amaçlanan çok taraflı uzlaşma yaklaşımını koordine etmektedir. OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin gündemi, 2013'te öne çıkarılan BEPS projesiyle başlamıştır. BEPS 2.0 olarak anılan iki sütunlu çerçeve, işletmelerin değer ve kar ürettikleri yerde vergilendirilmesini sağlayarak uluslararası vergi kurallarını modernize etmeyi amaçlamaktadır.

Birinci Sütun, verginin nerede ödenmesi gerektiğine dair yeni kurallar ortaya koymaya çabalamakta ve ülkeler arasında vergi gelirlerinin paylaşılması için temelde yeni bir yol çizmeye çalışmaktadır. Amaç, dijital ticareti yoğun olarak kullanan çok uluslu şirketlerin, fiziksel bir varlıkları olmasa bile, mevcut vergi kuralları uyarınca faaliyet yürüttükleri yerlerde vergi ödemelerini sağlamaktır.

İkinci Sütun, tüm büyük çok uluslu şirketlerin karları üzerinden en azından asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlayacak ve kalan BEPS sorunlarının ele alınmasına yardımcı olacak bir dizi kuralı tanımlayacak çözüm geliştirme arayışındadır. Bu reformların önemli olmasına rağmen, dijitalleşmenin ve büyük teknoloji şirketlerinin ortaya çıkmasının getirdiği zorlukları karşılamadığı konusunda yaygın bir fikir birliği vardır.

Çalışmamızda özellikle 2000’li yıllardan sonra dijital ekonominin yükselmesinden ötürü bir sorun olarak ortaya çıkan vergilendirme hususunu ele almaktadır. Bu hususta öncelikle dijital ekonomi kavramı ele alınmış olup, dijital vergilendirmenin kronolojik gelişimi incelenmiş, ardından dijital hizmet ve bu hizmetlerin vergilendirilmesi açısından Türkiye’de ve dünyada yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2. DİJİTAL EKONOMİNİN UNSURLARI

Dijital hizmetler, internet veya diğer elektronik ağlar üzerinden sağlanan ve doğası gereği arzını asgari düzeyde veya hiç insan müdahalesi olmadan otomatik hale getiren ve bilgi teknolojisi kullanılmadan üretimi imkansız hale gelen herhangi bir hizmet olarak tanımlanır. Bunlar, doğası gereği dijital olmayabilecek bir işlemi düzenlemek veya kolaylaştırmak için dijital ürünlerin, aboneliğe dayalı medyanın, yazılım programlarının, elektronik veri yönetiminin yanı sıra destek hizmetlerini içermektedir (Weingarten ve Selvanathan, 2020). Avrupa Konseyi, dijital hizmetleri, internet veya elektronik ağ üzerinden sunulan ve doğası gereği tedariklerini esasen otomatik hale getiren ve minimum insan müdahalesini içeren ve bilgi teknolojisinin yokluğunda sağlanması imkansız olan hizmetler olarak tanımlamaktadır (Vatglobal, 2020).

Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte ekonomik alanda etkinlik sağlayan dijitalleşmenin çeşitli unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar; kişisel bilgisayar araçları, iletişim ağları, içerik, veri kullanımı ve bulut tabanlı işlemler olarak sıralanabilir (Murphy, 2017:21). Kişisel bilgisayar araçları bireylerin doğrudan dijital ekonomi süreçlerine katılmalarına olanak sağlamaktadır. Her bir bilgisayar veya oluşturulan kişisel kullanıcı sayfası, bilgileri ekonomideki tek tek birey unsurunu yansıtmakta, tek farkıyla hareketli olmasıyla süreçte daha hızlı etki oluşturmasıyla göz önüne alınmaktadır (Warren, 2002: 8).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte iletişim ağları oldukça çoğalmış, sadece bilgisayarlar değil; tablet, cep telefonu ve daha birçok akıllı cihazla iletişim ağı seçenekleri artmıştır. AB ülkeleri üzerinde yapılan bir araştırmada 2016 senesinde internet kullanıcılarının daha 2/3'ünün akıllı cep telefonları ile internete bağlandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu oran oldukça yüksek olmakla birlikte hareket halindeki teknolojinin yaşamın her alanına etki edecek güçte olduğunun da önemli bir göstergesidir (OECD, 2017: 171)

Dijital süreçlerde oluşturulan içerikler, işletmelerin fiziksel ürün ve hizmetlerine oranla çok daha değişken olup, ayrıca fiziksel unsurların değiştirilmesi kadar büyük bir maliyet ve zaman kaybı oluşturmamaktadırlar. Bu nedenle dijital pazarda daima bir yenilik ve gelişmişlik söz konusudur. Bu durum tüketicilerin beğeni oranlarının ölçülmesini sağlayarak dijital ekonominin daima ileriye gitmesine yol açmaktadır (Warren, 2002:8).

Dijital ekonominin çok uluslu şirketlerin farklı sektörlerde konuşlandırılmış olsalar bile, ortak bir özelliği vardır: hizmetlerini internet üzerinden sunmak. İnternetin hayatımıza girmesiyle, fiziksel güç kullanımı aza indirilmiş hem zaman hem de maliyet tasarrufunun önü açılmıştır. Bunun sonucunda, dijital ekonomide veri kullanımı yüksek seviyelere ulaşmıştır. 2016 senesinde, OECD ülkeleri üzerinde yapılan araştırmada internet kullanımının %90'ın üstünde olduğu belirlenmiştir. İnternet kullanımının en yüksek düzeyde olduğu ülkeler İzlanda, Japonya, Lüksemburg, Norveç, Danimarka, Birleşik Krallık şeklindedir. Toplam kullanıcılar içerisinde en fazla oran 16-24 yaş grubuna ait olmakla birlikte, 55-74 yaş grubu arasında da düşük olsa da internet kullanıcılarının olması, artık yaşamın her alanında veri alışverişinin yüksek olduğunu, dolayısıyla dijital ekonomi dinamiklerinin de yüksek seviyede seyrettiğini belirlemiştir (OECD, 2017:1).

2.1.Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

Değişim süreçlerinin bir ürünü olarak ortaya çıkan ve 21.yüzyılda gittikçe büyüyen dijitalleşme, ekonomi faaliyetlerinin de sürece adapte olmasıyla büyük bir büyüme ve gelişme imkânı yaşamıştır. OECD (2015) bu noktada dijital ekonominin geleneksel ekonomik sisteme kıyasla özelliklerini belirlemiştir. Bu özellikler temelde; maddi olmayan varlıkların hareketliliği, kullanıcı ve müşterilerin hareketliliği, işletme ve fonksiyonlarının hareketliliği, verilere ve kullanıcı görüşlerine güven, ağ etkileri ve çok taraflı iş modelleri şeklindedir (OECD, 2015b :64-65).

Verimliliği artıran yazılımlar, iletişim teknolojisi veya e-ödeme hizmetleri dahil olmak üzere daha ucuz, daha karmaşık ve çeşitli dijital girdilere erişim, firmaların çıktılarını farklı ülkelerde daha geniş bir müşteri tabanına ulaştırmasına ve mevcut ticaret maliyeti dezavantajlarının üstesinden gelmesine yardımcı olmaktadır. Yakın tarihli kanıtlar, internet bankacılığı veya çevrimiçi muhasebe hizmetleri gibi dijital olarak sağlanabilen ticari hizmetlere erişimin, özellikle daha az gelişmiş ülkelerde ihracatta rekabet gücünü artırmaya yardımcı olduğunu göstermektedir (Gonzalez, 2021). Tablo 1’de dünyada 2014

ile 2021 yılları arasında ithal edilen dijital hizmetlerin kıtalara göre dağılımı görülmektedir.

Tablo 1. Kıtalara Göre İthal Edilen Dijital Hizmetler (milyon ABD Doları)

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Afrika	21.247	21.392	24.259	23.533	25.825	27.722	29.247	27.748
Amerika	522.304	553.557	547.918	562.382	613.162	631.479	647.905	647.475
Asya	507.270	573.936	577.673	602.425	645.818	736.907	792.826	806.640
Avrupa	1.304.310	1.429.243	1.348.570	1.395.187	1.509.902	1.698.827	1.733.027	1.665.072
Avustralya	19.328	19.132	17.420	17.782	19.827	20.996	22.135	20.651
Toplam	2.374.459	2.597.260	2.515.840	2.601.309	2.814.534	3.115.930	3.225.140	3.167.587

Kaynak: Unctad, 2022.

Dijital ekonomi, dijital teknolojilere dayalı bir ekonomidir. Reklamcılık, yayıncılık ve medya, üretim izleme, perakendecilik ve izlemenin yanı sıra finansal hizmetler, uzaktan eğitim ve sağlık hizmetleri tanı ve kayıtları, yazılım ve bulut bilişim gibi çok sayıda çevrimiçi etkinliği ifade eder. Dijital aktivite aynı zamanda müşteri verilerinin toplanmasını ve gelire (reklam satışı gibi) ve kullanıcı tarafından oluşturulan içeriğe dönüştürülmesini de içermektedir (Gravelle, 2021).

Sosyal medya platformlarının/arama motorlarının yanı sıra aracılık platformlarının ortak bir özelliği, iş modellerinin kullanıcı verilerini ve katkılarını toplama, bunları bir araya toplama, işleme, saklama ve analiz etme yeteneklerine dayanmasıdır. Platformların kullanıcılarından elde edilen verilerden anlam ve fayda elde etme yetenekleri, müşterilerine (reklam verenler, mal ve hizmet alıcıları ve diğerleri) katma değerli bir hizmet teklifi sunmalarına olanak tanımaktadır. Bu platformlar tarafından toplanan veriler ve kullanıcı katkıları (kullanıcı verileri) bu nedenle bu şirketlerin değer yaratma sürecinin temelindeki hammadde olarak görülebilir. Ancak, platformların veri üreticileri/kullanıcıları, platformların rekabet avantajı yaratmasında kilit bir rol oynasa da ücretlendirmeleri takas yoluyla yapılır ve araştırma veya alışveriş yapmak için platformlara erişimle sınırlıdır. Açıktır ki, platformların karlı kalması için, kullanıcıların bu takas yoluyla elde ettikleri verilerin maliyeti, elde edilen bilgilerin değerinden daha düşüktür. Dolayısıyla platformların kar oranı üst düzeydedir (Robert-Angers ve Latulippe, 2021).

2.1.1. Dijital Ekonomi ve Yeni İş Modellerinin Ortaya Çıkışı

Artan dijitalleşme, 21. yüzyılın şekillenmesine katkıda bulundu ve bu da kaçınılmaz olarak günlük hayatımızda anlamlı değişikliklere yol açmıştır. Teknolojik ilerleme, diğer ülkelerde herhangi bir fiziksel varlık oluşturmak zorunda kalmadan dünyanın dört bir yanındaki müşterilere internet tabanlı hizmetler sunma ve sağlama fırsatları yaratmıştır (Geringer, 2020).

Bilgi iletişim teknolojilerinin yaygın olarak benimsenmesi hem özel sektörde hem de kamu sektöründe yeni faaliyetlerin geliştirilmesine katkıda bulunmuştur. Bu teknolojiler pazar erişimini genişletmiş, maliyetleri düşürmüş ve yeni ürün ve hizmetlerin geliştirilmesini sağlamıştır. Çoğu ürünün ve hizmetlerin üretilme ve sunulma biçimlerinin yanı sıra çok uluslu işletmelerden yeni kurulan şirketlere kadar pek çok işletmede kullanılan iş modellerini değiştirmiştir. Ayrıca yeni dijital para birimleri de dahil olmak üzere yeni ödeme mekanizmalarının oluşturulmasını sağlamıştır. İnternetin ortaya çıkışı, ilk olarak eğlence, haber, reklam ve perakende sektörlerinde büyük değişiklikler getirmiştir (OECD, 2015c).

Dijital ekonomi yalnızca yeni veya devrim niteliğindeki iş modelleri çağı değildir, daha ziyade mevcut iş modellerinin, ürünlerin ve hizmetlerin evrimini temsil etmektedir. Massachusetts Teknoloji Enstitüsü'nün ekonomistleri dijital teknolojilerin ekonomisine ilişkin kapsamlı bir çalışmalarında dijitalleşmenin “iş süreci değişikliklerine ve kurumsal ortak buluşlara” yansıyan önemli tamamlayıcı yeniliklerine işaret etmektedirler (Olbert ve Spengel, 2017).

Dijitalleşme hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler arasındaki küreselleşmeyi ve ekonomik etkileşimi yoğunlaştırmakla beraber ekonomik faaliyetlerde karmaşıklığı ve şeffaflığın eksikliğini de artırmıştır (Mpofu, 2022: 1). Dijitalleşme hem yerel hem de uluslararası düzeyde vergi politikasını ve vergi idaresini etkileyerek, yeni araçlar sunarak ve yeni zorluklar ortaya çıkararak, vergilendirme için çok çeşitli sonuçlara kapı aralamıştır. Sonuç olarak, dijitalleşmenin vergi politikası sonuçları, uluslararası vergi

kurallarının giderek değişen bir ortamda amaca uygun olmaya devam edip etmediğine dair küresel tartışmanın merkezinde yer almaktadır (OECD, 2018: 1).

2.1.2. Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret, işletmecilik faaliyetlerinin sanal ortamda yapılmasıdır. Fiziki temasla sanal ortamda gerçekleşen ticaret faaliyetleri, mal ve hizmetlerin satışının yapılması, pazarlanması ve tüketiciye sunulması işlemini içermekte olup, sadece üretici ile tüketici arasında değil, aynı zamanda tüketici ile devlet, işletmeler ile devlet arasındaki etkileşimi de artıran bir elektronik veri değişim mekanizmasıdır. Günümüzde bilhassa işletmeler tarafından B2B (işletmeden işletmeye aktarılan dijital hizmetler) modeli elektronik ticaret faaliyetleri yaygınlaştırılmış olup, bu modelde alım –satım, pazarlama, lojistik hizmetleri tek çatı altında birleştirilmiştir (Fauska vd., 2013: 1143). İlk defa 1994 senesinde Hotwired sitesinde kullanılan internet reklamcılığı, günümüzde tüketicilere daha hızlı ulaşma ve işletmelerin ürün-hizmetlerini tanııtma noktasında faydalandıkları önemli bir özelliktir. Temelde en yaygın olanı arama motoru reklamları olmakla birlikte, sosyal ağ reklamları, web site reklamları, e-posta reklamları gibi birçok reklam türü de bulunmaktadır. Dijital ekonomide tüketici davranışlarının izlenmesi, aynı zamanda reklamcılık faaliyetlerinin de daima gelişmesine, dolayısıyla tüketiciye ulaşma yollarının da sürekli artmasına olanak sağlamaktadır (Eurostat, 2016: 2-3).

2.2. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi

Vergi, devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmesi için gerekli olan bir hizmet kesintisi, vatandaşların aldıkları ürün ve hizmetin görünmeyen bedellerinin ödemeleridir. Özellikle sosyal devlette vatandaşların birçok haktan yararlanması için devletin hazinesine katkıda bulunulmalıdır. Bu amaçla vergi sistemi ortaya çıkmıştır. 1998 senesinde OECD tarafından vergilendirmenin ilkeleri tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve

basitlik, etkililik ve adalet ile esneklik olarak belirlenmiş, her vatandaş vergi hakka uygun şekilde vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. OECD aynı zamanda vergileri kendi içerisinde Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler, Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri, Ücret ve İstihdam Vergileri, Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler, Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler ve Diğer Vergiler olmak üzere sınıflandırmıştır. Dolayısıyla bireyler çeşitli eylemleri, iş ve üretimleriyle vergiye tabii tutulmuşlardır (OECD, 2016: 1-3).

Geleneksel üretim süreçlerinde vergiler bireylerin ve işletmelerin yaptıkları somut üretimler üzerinden vergilendirilmiş, üretim, üretimin yapıldığı ortam vb. tüm dinamikler vergilerin ödenme kriterlerini belirlemiştir. Ancak 21.yüzyıla gelindiğinde teknoloji, üretim güçlerini etkilemiş, sanal ortamda sunulan ürün ve hizmetlerin niceliklerinin artması ve buradan büyük kazanç sağlanması vergi hususunda yeni kriterler, kural ve kaideler getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Dijital dönüşümün gelişmekte olan ülkelerin yerel vergi gelirleri üzerinde önemli etkileri vardır. Vergi tabanlarını artırmak, kalkınma ihtiyaçları için gerekli kaynaklara sahip olmalarını sağlamak için hayati önem taşımaktadır. Örneğin Afrika'da vergiler, ülkelerin gayri safi yurtiçi hasılasının (GSYİH) ortalamasında OECD ülkelerinde olduğundan çok daha küçük bir paya sahiptir (sırasıyla %16,5'e karşı %33,9). Genel olarak düşük ve orta gelirli ülkelerde, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) genellikle vergi matrahının ana bileşenleridir. Ancak, dijitalleşen bir ekonomide, 21. yüzyılda dijitalleşmenin hızlanmasıyla bu vergi tabanını korumak giderek daha zor hale gelmiştir (Stead, 2021).

Dijital dönüşüm, daha kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi ve refahı artırırken yeniliği teşvik etmekte ve verimliliği artırmaktadır. Aynı zamanda, bu değişikliğin genişliği ve hızı, vergilendirme de dahil olmak üzere birçok politika alanında zorlukları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için uluslararası vergi sisteminde reform yapmak, uluslararası toplumun bir önceliği olmuştur (OECD, 2020a: 10).

21.Yüzyılda gelişen teknolojiyle birlikte birçok şey sanal ortam üzerinden yapılmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin de sanal ortama kaymasıyla birlikte ulusal ve uluslararası vergi sistemlerinde dijital ekonomi ürünü çalışmaların ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin

birçok sorun ortaya çıkmıştır. Erdem (2017) bilhassa dijital ürünlerin vergilendirilmesi açısından yetkili bir idarenin olmamasını, sabit bir işyeri üzerinden ürün ve hizmet sunulmamasını, dijital ortamda kimliğin ve yapılan işlemlerin gizli tutulabilme gücünü, vergilendirmede muhatap bulma zorluğu olmasını, ürünlerin dijital yani soyut nitelikte olmasını temel sorunlar arasında sıralamıştır (Erdem, 2017:16).

Dijital vergileri tanımlamak bugüne kadar kafa karıştırıcı ve tartışmalı olmuştur. Araştırmacılar, vergiler ve doğası için farklı tanımlar sunmuş ve dijital vergi formları ulusal bağlamlara göre farklılık arz etmiştir (Mpofu, 2022: 4). Dijital vergilendirme, dijital olarak ürün ve hizmet sunan kuruluşlar için özel vergi oranlarına ilişkin politikalardan oluşmaktadır. Tüm işletmeler için tarafsız bir vergi politikasını garanti etmek için bu tür politikaların tasarlanması gereklilik arz etmektedir. Örneğin bir ülkenin KDV'sinin dijital hizmetleri içerecek şekilde gözden geçirilmesi mevcut vergi kurallarını genişletecektir. Ek olarak, özel kurumlar vergisi kurallarının, fiziksel bir mevcudiyeti olmamasına rağmen bir işyerine sahip dijital şirketleri tanımlaması gerekir. Dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte dijital şirketlere yönelik vergi politikalarında benzer açılımlar gerçekleşmektedir. Örneğin, sosyal medya şirketleri, e-ticaret ve ağ tabanlı hizmet platformları gibi iş modelleri için vergi politikaları yeni düzenleme çalışmalarına girişmektedir (Kwan vd., 2022).

Dijital işlemler doğru vergilendirilmediği zaman e-ticaret piyasadaki rekabeti bozabilmekte ve klasik tüketici üzerinde ağır vergi yüküne neden olabilmektedir (Ateşagaoglu ve Karakaya, 2019). Dijital ekonominin adil vergilendirilmemesi fiziki varlık gösteren ve benzer faaliyetlerde bulunan işletmeler ile haksız rekabet yaratmaktadır.

2.2.1. Geleneksel ve Dijital Vergiler Arasındaki Farklar

Geleneksel vergi politikasının tasarımı ve etkin bir vergi sisteminin inşası için vergi politikasının bir dizi kapsayıcı ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Kapsayıcı

ilkeler, tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esnekliği içermektedir (OECD, 2015c).

Tarafsızlık: Vergilendirme, ticari faaliyet biçimleri arasında tarafsız ve adil olmaya çalışmalıdır. Nötr bir vergi, üretim araçlarının optimal dağılımını sağlayarak verimliliğe katkıda bulunacaktır. Bu anlamda tarafsızlık, vergi sisteminin herhangi bir ekonomik tercih lehinde veya aleyhinde ayrımcılığı en aza indirmesidir.

Verimlilik: Hükümetler için iş ve yönetim maliyetlerine uyum maliyetleri mümkün olduğunca en aza indirilmelidir.

Kesinlik ve basitlik: Vergi mükelleflerinin nerede olduklarını bilmeleri için vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır. Basit bir vergi sistemi, bireylerin ve işletmelerin yükümlülüklerini ve haklarını anlamalarını kolaylaştırır.

Etkinlik ve adalet: Etkin ve adil vergilendirme hem çifte vergilendirmeyi hem de kasıtsız vergilendirmeyi önlemelidir.

Vergi politikasının diğer alanlarında olduğu gibi, dijital vergileri, sağlam vergi politikası ilkelerini kullanarak değerlendirmek önemlidir: basitlik, şeffaflık, tarafsızlık ve istikrar. Birçok dijital vergi politikası, tasarımı gereği bu ilkelere bağlı kalmamaktadır (Bunn vd., 2020).

Dijital ekonomi, uluslararası vergi sistemi için büyük zorluklarla ilişkilendirilmektedir. Geleneksel vergi kanunları yeni iş yapma yöntemlerini vergilendirmede zorluk çekmemektedir. Ancak mevcut uluslararası vergi kanunu ve onun temel ilkeleri, küresel iş uygulamalarındaki değişikliklere ayak uydurmakta zorlanmaktadır (Olbert ve Spengel, 2017). Bu durum daha çok, dijital ekonomide gerçekleştirilen işlemlerin karmaşık yapısından ve varlıkları, faaliyetleri ve gelir türlerini nitelendirmenin zorluğundan kaynaklanmaktadır (Fajersztajn ve Santos, 2020).

Uluslararası vergi hukukunun, hızlı teknolojik gelişmelere ayak uyduramaması geleneksel ve dijital iş modellerinin vergi yükü arasında eşitsizliklere yol açmıştır. Şimdiye kadar, dijital ekonominin uluslararası ve AB düzeyinde adil vergilendirilmesi konusunda bir fikir birliği sağlanamamıştır. Avrupalı politika yapıcılar harekete geçmeleri için gözle görülür miktarda baskı yaşamaya başladıkça, birçok AB ülkesi, vergi

gelirleri pastasından adil bir pay almalarını sağlamak için ilerlemeye ve tek taraflı önlemler almaya başlamıştır (Geringer, 2020).

Hükümetlerin vergi toplamasının iki ana yolu vardır. Biri, geliri doğrudan vergilendirmektir. Bu gelir vergisi olarak bilinir. Diğeri ise yalnızca harcanan geliri vergilendirmektir. Buna tüketim vergisi denir. Dolayısıyla bireyin geliri üzerinden alınan vergi gelir vergisidir. Tüketime yönelik bir harcama üzerinden alınan vergi ise tüketim vergisi olarak tanımlanır. Verginin iktisadi faaliyetlere dönük ilişkisine göre yapılan tanımlamada ise süreklilik gösteren ve mükellefi önceden belli ve matrahı devamlı olan vergiler dolaysız vergi olarak anılır. Konusu ve matrahı süreklilik göstermeyen ve mükellefi önceden belli olmayan vergiler ise dolaylı olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak nitelendirilir. Bu kapsamda dijital vergilerin şimdiye kadar yapılan tariflere uymadığı görülmektedir. Çünkü dijital vergiler hem gelir üzerinden hem de harcama üzerinden alınmamaktadır. Öte yandan doğrudan ve dolaylı vergi ayrımına bakılacak olursa dijital vergilerin doğrudan bir vergi kapsamına girdiği söylenebilir. Dijital vergilerin konusu ve mükellefi önceden belli, matrahı da süreklilik taşımaktadır. Esas itibarıyla dijital vergilerin hangi vergi grubunda değerlendirileceği çok açık değildir (Kaya, 2020).

Elektronik olarak sağlanan hizmetleri satın alırken KDV ödenmektedir. Satıcı, alıcının yerleşik olduğu, daimi bir adresinin bulunduğu veya genellikle ikamet ettiği ülkede geçerli olan KDV oranını tahsil etmektedir (Vatglobal, 2020). Bununla beraber dijital vergiler bir gelir (kâr) vergisi, çevrimiçi satış vergisi veya KDV değildir. Genellikle, herhangi bir anlaşmanın dışında oluşan brüt gelirler üzerinden alınan bir vergidir (Morris ve Brown, 2021).

Tüketim vergileri, nihai mal veya hizmetlerin satışına ilişkin Katma Değer Vergileri (KDV) ve diğer vergilerdir. Ülkeler tüketim vergilerini dijital mal ve hizmetleri de içerecek şekilde genişletmektedir. Dijital hizmet vergileri, belirli bir dizi dijital mal veya hizmetten elde edilen gelirleri içeren veya bir ülkedeki dijital kullanıcı sayısına dayanan bir vergi matrahı olan brüt gelir vergileridir (Bunn vd., 2020). DST gibi bir vergi, KDV'den daha az etkilidir. KDV'de olduğu gibi sadece nihai tüketici etkilenmekle kalmaz, KDV'den farklı olarak bu tür bir vergi üretimi de etkileyebilmektedir.

Net kâr vergisi olan kurumlar vergisinin aksine, DST özünde ek bir oransal tüketim vergisidir. DST'nin yasal oranı üretici tarafındadır ve müşteri işlemi başına değil, dijital hizmetlerden elde edilen toplam gelirler üzerinden toplu bir düzeyde alınır. Bununla birlikte, bir tüketim vergisinin ekonomik etkisinin önceden net öngörülmesi zordur (Klein vd., 2022).

Geleneksel kurumlar vergisi ilkelerine göre, vergi yükümlülükleri yalnızca bir şirketin fiziksel mevcudiyetinin bulunduğu veya daimi işyerinin ikamet ettiği bölgede ortaya çıkmaktadır. Son yıllarda teknolojik gelişmeler ve dijitalleşme, daimi işyeri kavramını dönüşüme uğratmıştır. Firmaların sınırların ötesinde dijital olarak hizmet sağlama yeteneği, fiziksel olarak bir pazarda bulunmalarına gerek olmadığı anlamına gelmektedir. İster polişe yazan hayat sigortası şirketleri, ister radyolojik sonuçlar sağlayan sağlık şirketleri veya denetim yapan muhasebeciler olsun, neredeyse her iş kolundaki şirketler, hizmetlerini satmak için giderek daha fazla veri akışını kullanmaktadır (Kallmer, 2017).

Dijital vergilerin muhatabı yalnızca dijital hizmetler veya ürünler sunan şirketler değildir. Kapsamı çok geniş olduğundan sadece çevrimiçi satışları değil, aynı zamanda dijital reklamcılığı, veri kullanımını, e-ticareti, akış/indirme ve daha fazlasını kapsamaktadır (Morris ve Brown, 2021).

Uluslararası gelir ve kurumlar vergisi rejimleri dijital ekonomideki gelişmeler karşısında iyi bir performans sergilememiştir. Ayrıca, geleneksel ve dijital iş modelleri arasında artan vergi eşitsizliği ve azalan vergi gelirlerinin tehlikesi günden güne büyümektedir. Mevcut istatistiksel veriler bu iddiaları desteklemektedir: 2016 yılında Avrupa Birliği sınırları içinde, geleneksel uluslararası iş modellerine ortalama %23,2 efektif vergi oranı yüklenirken, uluslararası dijital iş modelleri ortalama yalnızca %10,1 oranında vergilendirilmiştir (Geringer, 2020).

2.2.2. Dijital Hizmetlerde Vergilendirilme İlkeleri

Dijitalleşme, şirketlerin müşterileri ve tedarikçileri ile etkileşim biçimini değiştirmiştir. Fiziksel bir mevcudiyet gerektirmeden bireyler arasındaki işlemleri kolaylaştırmıştır.

E-ticaret ve uzak bir pazarda mal satma imkanının ötesinde, verilere dayalı yeni iş modelleri ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomideki şirketler son 15 yılda küresel GSYİH'den 2,5 kat daha hızlı büyümüştür. Ancak, gelir vergilendirmesini tetiklemek için fiziki mevcudiyete dayanan uluslararası vergi kuralları bu gelişmeye ayak uyduracak şekilde uyarlanmamıştır (Robert-Angers ve Latulippe, 2021).

Dijital ekonomiye ilişkin vergilendirme sorunları; vergi mükellefinin tespiti, vergiye konu olan gelir türünün tespiti, vergiye konu olan işyeri tespiti vb. şekildedir. Vergilendirme konusunda ortaya çıkan en önemli risk ise vergilendirme yetkisine sahip idarenin tespitidir. Bu konudaki sorun ve tespitler çalışmamızda dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki kapsamda incelenmiştir (Ault, 2013: 276). Dolaylı vergiler, bir gerçek kişi veya tüzel kişinin gelir veya sermayesi üzerinden değil, dolaylı olarak ekonomik işlemlerinden ötürü gerçekleşen vergileri kapsamaktadır. Fiziksel ürün veya hizmetlerin özellikle yurt dışından ithal edilmesiyle birlikte KDV belirlenirken, dijital ürün ve hizmetlerdeki hareketlilik sorunu, dolaylı vergilerin de belirlenmesi durumunu bir sorun olarak karşımıza çıkarmaktadır. Bu durumda dolaylı vergiler öncelikle KDV ve diğer dolaylı vergiler açısından bir sorun olarak değerlendirilecektir (Mallari-Acaban, 2015: 21).

Dijital ekonominin doğrudan vergiler açısından sorunları nexus (rabita, bağ), veri (data) ve gelirin niteliği (karakterizasyon) olmak üzere üç bölüme ayrılarak incelenebilir. Nexus sorunu temelde dijitalleşmenin fiziksel alanları kısıtlaması ile ilgili bir sorundur. Geleneksel çalışma sistemlerinde ticari faaliyetler bir işyerine bağlı olarak yapıldı ve dolayısıyla doğrudan işyerine bağlı bir vergi ortaya çıkardı. Ancak dijital ekonomide ekonomik üretimin sanal ağ üzerinden gerçekleşmesi, belli bir işyerinin olmaması, ticari faaliyetlerin hareketliliğini göstermektedir ve bu durum da doğrudan vergi bağlanacak bir işyeri veya irtibat ofisi sorunu ortaya çıkarmaktadır (Mallari-Acaban, 2015: 22).

Dijital ekonominin bir başka vergi sorunu veriler hususundadır. Dijital ekonomide önemli bir rol oynayan veri toplanması, işlenmesi ve değerlendirilmesi süreci kullanıcı izni olsun veya olmasın verileri kullanan işletmelerce kar elde edilmesini sağlayan bir durumdur. Şirketler birçok yolla veri elde etmekte ve onları değerlendirerek ürün ve hizmet üretmektedirler. Bu üretilen ürün ve hizmetlerin elde edilmesinden kazanılan karın değeri veya önemi yine vergi konusunda sorun teşkil etmektedir. Bugün dünya üzerinde e-ticaret uygulamalarında müşterileri tanımak adına onların sanal hareketliliğine ilişkin veriler

elde etmek oldukça önemli bir husus olarak görülmektedir. Bu nedenle elde edilen veriler sunulacak ürün ve hizmetlerin bu noktada geliştirilmesini sağlayacağı için mevcut kazanç anlamına da gelecektir. Bu kazancın elde edilmesi noktasında neye göre vergilendirileceği ise fiziksel veya somut dayanaklar olmadığı için sorun teşkil etmektedir (OECD, 2015a: 104).

Dijital ekonominin temel unsuru bilgidir. Bilginin bir veri olarak kaydedilmesi ve işlenmesi suretiyle kullanılması, onun sürekli olarak yeniden üretilmesine olanak sağlayacaktır. Geleneksel ticari işlemlerde ürün ham madde ve teminiyle birlikte üretime katılır ve elde edilen ürün ve hizmet sunulurdu. Ancak dijital ekonomiye konu olan bilgi için böyle bir sınırlama veya ham madde ile üretim yapma söz konusu olamayacağı için ürün ve hizmetlerin değeri ile ilgili sorunlar ortaya çıkacaktır. Aynı şekilde geleneksel ticari işlemlerde ürün ve hizmetin satılması, karşılığında elde edilen gelirin de farklı şekillerde elde edilebilecek olması yine vergide doğrudan bir sorun olup veri ve gelirin niteliği ile ilgili sorun oluşturmaktadır (Budak, 2018: 80).

Gelirin niteliği, dijital ekonomide doğrudan vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bilginin sürekli olarak değişim ve dönüşümü fikri mülkiyet haklarını akla getirmekte, dolayısıyla bu karmaşayı ortada kaldırmak adına gelirin niteliği için sunulan hizmetin her aşamasıyla detaylı analiz edilmesi gerekmektedir. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12.maddesinde bulut işlemlerinden elde edilen ticari gelir; gayri maddi hak bedeli ile ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmesi hususunda birçok şeyin detaylı analiz edilmesi gerekmektedir (Akçaoğlu, 2012:20).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde nexus, bir teşebbüsün tamamen veya kısmen yürütüldüğü işyeri olarak tanımlanmıştır. Bu işyeri bir ürün satışı için mağaza olabileceği gibi, danışmanlık hizmeti için büro veya maden çıkarılan bir maden ocağı da olabilir. En önemli özelliği sabit olması ve işin devamlı surette bu yerde yapılmasıdır. Bu nedenle vergilemede fiziksel ve sabit varlık önemli koşul görülmüştür (Warren, 2002: 69). Dijital ekonomide sabit yer veya işyeri konusu, ekonomiye katılan ürün veya hizmet üretiminin belli bir noktadan sağlanmaması, üretimin her yerden yapılabilecek ve satılabilecek bir hareketliliğinin olmasıdır. Aynı şekilde üretilen dijital hizmetlerin belli sunucudan gerçekleşirken sunucu değişikliğine gidilebilmesinin de kolaylığı sebebiyle vergi büyük bir sorun olarak görülmektedir (Budak, 2018: 67).

2.2.3. Dijital Paraların Vergilendirilmesi

Dijital vergilendirmede kritik bir konu da, ülkeler arasında heterojen olan kripto para birimlerinin düzenlenmesidir. Kripto varlıkların karakterizasyonu, mevcut vergi sistemlerine nasıl uyduklarını anlamak için temel öneme sahiptir. Çoğu durumda, ülkeler kripto varlıklarını vergi amaçlı bir mülkiyet biçimi olarak görür. Bu tanım dahilinde, ülkeler sanal para birimlerinin nasıl kategorize edileceğine dair farklı yaklaşımlar benimsiyor: Analiz edilen ülkelerin çoğu bunları maddi olmayan varlıklar olarak adlandırırken, bazıları bunları emtia veya finansal araç olarak görüyor. Az sayıda ülke farklı bir yaklaşım benimsiyor ve sanal para birimlerini yabancı fiat para birimleri (örneğin İtalya) veya “değerin dijital temsili” olarak değerlendirilmektedir. Şu anda, kripto varlıklarının muhasebe amaçları için nasıl sınıflandırılması gerektiğini gösteren resmi bir kılavuz bulunmamaktadır. Bu nedenle, varlıkların ekonomik özelliklerine göre sınıflandırılmasını gerektiren mevcut genel muhasebe ilkelerinin uygulanması gerekmektedir (Harding ve Jarrige, 2020).

Bazı yargı bölgelerinde kripto paralar tamamen yasaklanmıştır (örneğin Bolivya, Fas veya Nepal); diğerlerinde kullanımında bir sınırlama yoktur (Avrupa ülkeleri, ABD ve diğerleri). Bu uç noktalar arasında, vatandaşlarının kripto parayı ülke içinde değil yurtdışında kullanmasına izin veren Bahreyn veya Katar gibi ülkeler vardır. Kullanım kısıtlamalarına ek olarak, vergi amaçlı kazançların muamelesi de büyük ölçüde değişmektedir. Genel olarak, kripto para işlemleri KDV'den muaftır, ancak kazançlar vergiye tabidir (Baur ve Dimpf, 2021).

OECD tarafından kripto para vergilendirmesi üzerine dünya çapında yapılan bir çalışmada; Kripto paraların birçok ülkede maddi olmayan veya finansal varlık, bazı ülkelerde emtia, bazı ülkelerde para olarak tanımlandığı tespit edilmiş ve kripto paraların vergi hukuku boyutunun özellikle istikrarsız olduğuna işaret edilmiştir. OECD'nin G20 Vergi Raporuna göre; Kripto para birimlerinin ve kredi para birimlerinin değişimi, İtalya, Hollanda, Portekiz ve İsviçre dışında hemen hemen tüm ülkeler tarafından " vergiye tabi bir olay" olarak kabul edilmektedir (Ersoy ve Kartın, 2021).

Vergilendirilmeleri hususunda fikir birliği olmasına rağmen sanal para birimlerinin nasıl vergilendireceği konusu açık değildir. Örneğin sanal varlıkların madenciligi, takası veya

elden çıkarılması halinde nasıl bir KDV uygulanacağı belirsizdir. Gelir vergilerine gelince, bu varlıkların tanımı da KDV muamelelerinin belirlenmesinde özellikle önemlidir. Gelir vergisinin aksine, ülkeler, takas veya elden çıkarma işlemlerini içeren işlemlerin KDV muamelesinde sanal para birimlerini fiat para birimlerine benzer şekilde ele alma eğilimindedir. Bu muamele kısmen pragmatizmden kaynaklanmaktadır, bu varlıklara takas işlemleri olarak muamele etmenin sonuçları göz önüne alındığında ve Avrupa Birliği'nde (AB), Avrupa Adalet Divanı'nın bir kararından büyük ölçüde etkilenmiştir. Sanal para birimlerini içeren işlemler için KDV muamelesi konusunda ülkeler arasında nispeten geniş bir fikir birliği var. Çevrimiçi cüzdan hizmetleri ve değişim hizmetleri gibi “ilgili” veya “arka ofis” hizmetlerinin ele alınmasında ülkeler arasında daha büyük farklılıklar vardır (Harding ve Jarrige, 2020).

2.3. Dijital Ekonomi ve Politika Yapıcılar İçin Zorluklar

Dijital ekonominin yaygınlaşması, büyüme, istihdam ve refah açısından birçok faydayı beraberinde getirmektedir. Aynı zamanda, politika yapıcılar için birtakım zorluklara da yol açmaktadır. Bu zorluklar, yerel ve uluslararası vergi politikasının çok ötesine uzanmakta ve uluslararası gizlilik hukuku ve veri koruma ile muhasebe ve düzenleme gibi alanları da kapsamaktadır. Ülkeler dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorluklarının üstesinden gelmek için uzunca bir süredir çareler aramaktadır.

Dijital süreçlerin gizlilik ve sanallaştırma özelliklerine sahip olması nedeniyle vergi mükelleflerinin gerçek kimliğini ve ulusal vergi makamları tarafından işlemlerin vergi durumunu belirlemek zordur. Çeşitli ülkelerin vergi kanunları ve uluslararası vergi rejimi henüz dijital ekonomi ile senkronize edilmemiştir (Budak, 2017).

Bazı dijital vergilerin geniş tasarımları kavramsal olarak basit olsa da, karmaşıklık, ilgili kullanıcıları ve gelirleri belirlemenin pratik ayrıntılarında, bazen bunun nasıl yapılacağına dair net bir kılavuz olmadan ortaya çıkar. Hükümetler ayrıca, özellikle kullanıcıların konumuna dayalı dijital vergi politikaları için, bir dijital şirketin doğru miktarda vergi ödeyip ödemediğini değerlendirmede zorluklarla karşılaşmaktadır (Bunn vd., 2020).

Dijital hizmetler ve uzaktan sunulabilen diğer hizmet türleri, vergilendirmenin yerini belirlemede de zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu tür hizmetler için genel yaklaşım, nihai tüketicinin her zamanki ikametgahının bulunduğu yargı yetkisine vergilendirme hakları vermektir. Buna göre, yerleşik olmayan tedarikçinin nihai tüketicinin ülkesindeki KDV'yi tahsil etmesi ve geliri o ülkeye havale etmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımı uygulamak, yerleşik olmayan bir tedarikçinin müşterinin nihai tüketici olup olmadığını ve öyleyse tüketicinin olağan ikamet yerini belirlemek için kullanabileceği uygulanabilir kurallar gerektirmektedir (Brondolo ve Conza, 2021).

Vergilendirilebilir olayın ve vergi yargı yetkisinin belirlenmesindeki zorlukların yanı sıra, ülkeler uluslararası e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesindeki yasal boşluklar nedeniyle vergi geliri kayıplarına maruz kalmaktadır. Bu tür vergi kayıpları, doğrudan vergi (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) gelirlerinin yanı sıra dolaylı vergi (KDV) gelirlerini de etkilemektedir. Vergi kayıpları bazen ülkeler arasındaki vergi artış gücünün belirlenmemiş olmasından kaynaklanan çifte vergilendirme probleminden, bazen de e-ticaret işlemleri ile ilgili doğru ve düzenli bilgi alışverişini sağlayan idari bir iş birliğinin olmamasından kaynaklanmaktadır (Ubay ve Ünsal, 2021).

Son yıllarda küreselleşme, bireysel gelir yetkililerinin çok uluslu şirketlerin karlarının belirlenmesini ve bu kârların ne kadarının kendi yetki alanlarında vergiye tabi olduğunu değerlendirmesini çok daha zor hale getirmiştir. Çok uluslu şirketlerin yürüttüğü pek çok işlemin – lisans ödemeleri, krediler, ara mal alımı – fiyatlandırılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması olarak adlandırılan uluslararası uygulama, bilindiği üzere, “emsallere uygunluk ilkesine” dayanır. Şirketlerin bu işlemleri birbiriyle ilişkisiz iki taraf arasında gerçekleşmiş gibi muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Seely, 2022).

Transfer fiyatlandırması kuralları, dijital işlemlerden elde edilen kârların vergi amaçları doğrultusunda birden çok ülke arasında nasıl paylaştırılacağını belirlemektedir. Amerika Birleşik Devletleri, vergi mükelleflerinin emsallere uygun bir sonucu yansıtmayan fiyatlandırma yoluyla ilgili bir yabancı şirkete (ve tam tersi) vergilerini kaydırmasını engellemeye odaklanmaktadır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırma stratejileri, bir ÇUŞ'un küresel kârlarının birden fazla vergi yetki alanında düşük bir efektif vergi oranına tabi olmasına neden olmaktadır. Özellikle dijital ekonomideki çok uluslu şirketlerin birincil gelir kaynakları genellikle maddi olmayan varlıklardan (örneğin patentler, algoritmalar, ticari markalar ve pazarlama lisansları) oluşmaktadır. Bu tür benzersiz

teknolojilerin ve hizmetlerin değerini belirlemek zor olduğundan, bu varlıkların “emsallere uygun” fiyatlandırmaları zorluk taşımaktadır (Lowry, 2019).

BEPS projesi sırasında OECD, dijital ekonominin vergi zorluklarını Eylem 1 olarak etiketlemiştir. Vergi sistemi için daha geniş konular. OECD, dijital çağın bazı teknolojik temellerini ve yenilikçi iş modellerini tasvir etse de, buna karşılık gelen sonuçlar ve vergilendirme için olası sorunlar tam olarak tartışılmamaktadır. Bunun yerine, son rapor, BT veya e-ticaret sektöründeki çok uluslu şirketlerin iş modellerinin, düşük veya hiç vergilendirme açısından istenmeyen sonuçları nasıl kolaylaştırabileceğini vurgulamaktadır. OECD tarafından öne sürülen vergi zorluklarını ele alma seçenekleri, dijital iş modellerinin neden olduğu uzun vadeli vergi sorunlarıyla yüzleşmek yerine BEPS risklerini azaltmak ve vergi zorlukları hakkında farkındalık yaratmak ile karakterize edilmektedir (Olbert ve Spengel, 2017).

2.3.1. Daimi İşyeri Kavramı

Devletler arasında vergilendirme hakkının atfedilmesini düzenleyen hükümlerin temel odağı işyeri kavramıdır. Dijital vergilemeye ilişkin tartışmaların merkezinde de dijital ekonominin ÇUŞ'ların, müşterilerinin ikamet ettiği ülkede fiziksel bir varlık (veya "daimi işyeri") kurmadan hizmet sunma yeteneği vermesi yatmaktadır (Lowry, 2019). Mevcut uluslararası vergi çerçevesinin merkezi bir özelliği olan vergilendirilebilir bir bağlantının kurulması için fiziksel bir varlığa bağımlılık, dijital işletmelerin sınır ötesi işlemlerinin vergilendirilmesi için önemli bir zorluk teşkil etmektedir (Klein vd., 2022).

Bir hükümetin iş yapan ve kendi yetki alanlarındaki faaliyetlerinden kar elde eden yabancı çok uluslu bir işletme üzerinde gelir vergisi hakları kullanmasının geleneksel temeli, bir daimi işyerinin varlığıdır. Yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcılarının, ithalatçı ülkede KDV'yi toplamaktan sorumlu tutulabilecek fiziksel bir varlığı genellikle yoktur (Brondolo ve Conza, 2021). Dijital bir hizmet karşılığında olsun ya da olmasın, kullanıcılardan veri toplanması, tipik olarak, kullanıcının ülkesinde herhangi bir fiziksel varlık olmaksızın işletme tarafından uzaktan gerçekleştirilir ve bu nedenle mevcut

tanımlara göre bir işyeri oluşturmaz. Çevrimiçi perakendeciler pazar yetki alanlarında depolama ve dağıtım merkezleri işletmeler bile, bunların nitelikleri tipik olarak işyeri anlaşma tanımlarındaki tarife uymamaktadır (Aslam ve Shah, 2021).

Uluslararası vergi hukuku genelinde yaygın olarak kabul edilen bir ilke, bir ülke ile bir şirketin faaliyetleri arasında, o ülkede “bağ” kurmak için yeterince önemli bir bağlantı olması gerektiğidir. Bir işyerini neyin oluşturduğuna ilişkin belirli kriterler ikili vergi anlaşmalarında yazılıdır, ancak bunlar genellikle ülke içinde sabit, fiziksel bir mevcudiyet gerektirmektedir (Lowry, 2019).

Mevcut uluslararası vergi düzenlemeleri fiziksel varlığa dayalıdır ve sabit varlığa dayalı iş modelleri maddi olmayan varlıklar, veriler ve bilgileri ele almak için tasarlanmamıştır. Firmaların bir ülkede fiziki olarak o ülkede bulunmadan dijital hizmetler sunduğu iş modelleri dikkate alınmamakta, bu da değer üretildiği yer ile şirketlerin vergiye tabi olduğu yerler arasında kopukluk yaratmaktadır. Diğer bir deyişle, mevcut düzenlemeler ekonominin dijitalleşmesiyle elde edilen kazançları vergilendirmeye uygun değildir.

BEPS Eylem Planının 1. Maddesi, hangi yargı yetkisinin vergilendirme hakkına sahip olduğunu bulmak için standart bağlantı noktası olarak fiziksel varlık yerine “ekonomik varlığın” kullanılmasını önermektedir (Lowry, 2019). Ancak çok geçmeden OECD bundan vazgeçmiştir. Ekonomik varlık, satışlar, yerel bir alan adına veya web sitesine sahip olmak, yerel bir ödeme seçeneğine sahip olmak, toplanan veri hacmi, müşterilerle sözleşme akdedilmesi ve aylık aktif kullanıcılar ile ölçülebilmektedir (Gravelle, 2021).

2.3.2. Çifte Vergilendirme

Uluslararası vergilendirme, bir ülkeden diğerine sınır ötesi ticaretin sonucudur. Böyle bir uluslararası ticaretten elde edilen gelir, hem özel ilişki nedeniyle aktarımın yapıldığı ülkede hem de ekonomik ilişkisi nedeniyle gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilecek ve bu durumda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkabilecektir. Dijital ekonomide işlemleri ikiye ayırabiliriz. Birincisi dijital olarak sipariş edilip fiziksel olarak teslim edilirken, ikincisi hem dijital olarak sipariş edilir hem de teslim edilir. Bu sorun genellikle

uluslararası ticari faaliyette bulunan iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleyen ikili bir anlaşma ile çözülmektedir. Ancak, e-ticaret işlemlerinde hangi ülkenin vergi artırma gücüne sahip olduğunu belirlemek, e-ticaretin bileşenleri nedeniyle zorluk taşımaktadır (Ubay ve Ünsal, 2021).

Çok taraflı bir anlaşma olmadan, münferit ülke politikalarının birbiriyle kesişmesi veya çelişmesi çifte vergilendirmeye yol açmaktadır (Bunn vd., 2020). Ülkelerin, yeni vergi geliri kaynaklarını güvence altına alma dürtüsünün bir sonucu olarak, dijital ekonominin bazı kısımlarını daha önce kısıtlama olmaksızın ele geçirmeyi amaçlayan tek taraflı vergi önlemlerini (dijital hizmet vergileri, stopaj vergileri, genişletilmiş işyeri kuralları) hayata geçirmek için acele ettiği görülmektedir. Bu tür önlemlerin vergi teorisi ilkelerine uygun olup olmadığına dair kapsamlı bir analiz yapılmamıştır. Bu tür bir doğaçlama, yabancı dijital tedarikçiler için yasal olarak çifte vergilendirme yaramaktadır. Bunlar hem ikamet ettikleri ülkelerdeki gelirleri üzerinden hem de faaliyet gösterdikleri pazar yetki alanlarındaki gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Böyle bir çifte vergilendirme onların mali açıdan sürdürülebilirliğini tehlikeye atmaktadır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021).

KDV'lerin aksine, ciro vergileri ticari girdileri muaf tutmamaktadır. DST'ler, reklamcılık ve bulut bilişim gibi ticari girdileri vergilendirebilmektedir (Bunn vd., 2020). Bununla beraber bir işyeri olmayan işletmelerin gelirlerine yönelik olan dijital vergiler, çifte vergilendirme sorunu yaratma potansiyeline sahiptir.

2.3.3. Düşük Değerli Malların İthalatında Vergi Muafiyeti

Varış ilkesi, katma değer vergisinin sınır ötesi işlemlere uygulanmasına ilişkin uluslararası normdur. Bu ilke, sınır ötesi tedariklerdeki KDV'nin nihai olarak yalnızca nihai tüketimin gerçekleştiği yargı bölgesinde tahsil edilmesini sağlayarak uluslararası ticarete tarafsızlığı sağlamak için tasarlanmıştır. Bu, ithalatın yerel tedariklerle aynı temelde vergilendirilmesi ve ihracatın KDV'den muaf (yani, ihracatı üretmek için kullanılan girdilere ödenen KDV'nin iadesi ile 0 oranında vergilendirilmesi)

sağlanmasına izin verilmesiyle sağlanmaktadır. Ancak yerleşik olmayan hizmet sağlayıcıların ithalatçı ülkede genellikle KDV'yi toplamaktan sorumlu tutulabilecek fiziksel bir varlığının olmaması KDV tahsilatını mümkün kılmamaktadır (Brondolo ve Konza, 2021).

Geleneksel ticarete hemen her ülkede düşük değerli malların ithalatı için vergi muafiyeti uygulanmaktadır. Düşük değerli malların ithalatına yönelik muafiyetler, büyüyen dijital ekonomi bağlamında tartışmaları beraberinde getirmektedir. Birçok ülke, değeri önceden belirlenmiş bir eşğin altında olan ithal mallara KDV'nin hiç uygulanmadığı veya düşük olduğu bir de minimis muafiyeti sağlar. Bu tür bir muamele, yönetimi basitleştirmek için tasarlanmış ve internetten alışverişin olmadığı ve yardımdan yararlanan ithalat seviyesinin nispeten küçük olduğu bir zamanda uygulamaya konmuştur (Brondolo ve Konza, 2021).

Bu muafiyetlerin çoğunun getirildiği dönemde, internetten alışveriş yoktu ve düşük değerli mal ithalat düzeyi nispeten küçüktü. Son yıllarda, düşük değerli mal ithalatı hacminde önemli ve hızlı bir büyüme görülmekte ve bu da vergi gelirlerinin azalmasına ve yerel perakendeciler üzerinde potansiyel olarak haksız rekabet baskısına neden olmaktadır. Artan sayıda ülkede, düşük değerli malların ithalatına yönelik muafiyetin bir sonucu olarak, çevrimiçi satışlardan elde edilen bu sürekli artan mal hacminin vergi olmadan ithal edilmesi artık kabul edilebilir olarak görülmemektedir. Bunun nedeni yalnızca vergi gelir kayıplarından değil, aynı zamanda sürekli artan vergisiz çevrimiçi satış hacimlerine karşı rekabet edemeyen yerel işletmeler üzerindeki haksız rekabet baskısı ve buna bağlı olumsuz etkilerdir (OECD, 2019).

Düşük değerli ithalatlara yönelik muafiyetler, büyüyen dijital ekonomi bağlamında giderek daha tartışmalı hale geldi. Uygun gelir koruması ihtiyacı ile daha düşük bir eşgi destekleme eğiliminde olan rekabet bozulmalarından kaçınma ihtiyacı ile tahsilat maliyetini toplanan KDV'nin nispeten düşük seviyesiyle orantılı tutma ihtiyacı arasındaki dengeyi bulmak zorluk yaratmaktadır. Mevcut düşük değerli ithalat yardımlarının çoğunun uygulamaya konulduğu dönemde, internetten alışveriş yoktu ve yardımdan yararlanan ithalat düzeyi nispeten küçüktü. Son yıllarda, birçok KDV ülkesi, KDV'nin tahsil edilmediği fiziksel malların düşük değerli ithalat hacminde önemli ve hızlı bir büyüme görmüş, bu da KDV gelirlerinin düşmesine ve KDV'yi tahsil etmesi gereken yerel perakendeciler üzerinde potansiyel olarak haksız rekabet baskılarına neden

olmuştur (OECD, 2014: 134). Bu endişeleri gidermek için, bazı ülkeler artık yerleşik olmayan işletmelerden nihai tüketicilere düşük değerli ithal mal tedariklerinden KDV almalarını ve geliri ithalatçı ülkeye göndermelerini şart koşturmaktadır.

2.3.4. Ücretsiz Kullanım

Google ve Facebook gibi dijital dünyanın önde gelen şirketlerinden bazıları, hizmetlerini bir grup müşteriye “ücretsiz” olarak sunmaktadır. Reklam hizmetleri aracılığıyla gelir elde etmekte ve bu reklam gelirlerini artırmak için kullanıcıların verilerini kullanmaktadır. Yine, bu iş modeli dijital şirketlere özgü değildir; örneğin, reklamlarla finanse edilen ücretsiz gazeteler yaygındır. Ancak bu dijital şirketlerin uluslararası kapsamı çok daha büyüktür. Ayrıca, toplanan veriler, hedefli ve özel reklamcılık için benzeri görülmemiş fırsatlar sunmakta ve böylece hizmetlerin değerini artırmaktadır. Dolayısıyla bu tür şirketlerin kârlarının faaliyet gösterdikleri farklı ülkelere nasıl tahsis edilmesi gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır (Devereux ve Vella, 2017).

Fransa'daki bir kullanıcı bir ABD şirketi tarafından kullanıma sunulan bir platforma erişirse ve platformda ücretli reklamlar gösteren üçüncü bir ülke varsa, maliyeti değer zincirinde kim üstlenmeli? Öngörülebilir gelecek için dijital vergilerin varlığı, işletmelerin değer zincirlerini incelemelerini ve bu sorunları tedarikçileri ve müşterileriyle birlikte ele almalarını zorunlu kılmaktadır (Morris ve Brown, 2021).

Uluslararası vergi kurallarının 21. yüzyıl ekonomisine uyarlanması gerektiği konusunda yaygın bir kanaat vardır. Artan kamuoyu baskısı, bazı ülkeleri kendi pazarlarında faaliyet gösteren ancak mevcut 'bağ' ve 'kar tahsisi' kurallarına göre vergilendirilemeyen çok uluslu şirketleri vergilendirmek için tek taraflı önlemler almayı düşünmeye yöneltmektedir. Dijital hizmet vergileri gibi tek taraflı tedbirlerin yaygınlaşması vergi kesinliğini azaltırken, ihtilaf olasılığını da artırmaktadır. Bu konularla ilgili anlaşmazlıklar, bazı G20 üyeleri arasında da ortaya çıkmış ve küresel bir çözüm geliştirmenin aciliyeti daha da ön plana çıkmıştır (Saint-Amans, 2020).

2.3.5. Dijital Ekonomide KDV Tahsilatı

KDV açısından, mallara maddi mülk denir. Mal tedarikinin KDV muamelesi, işlem sırasında veya işlemin sonucunda malların konumuna bağlıdır. Ne zaman bir işlem malların bir yargı alanından diğerine taşınmasını içerir, ihraç edilen mallar genellikle satıcının yargı alanında KDV'den muaf iken, ithalatlar alıcının yargı alanında yerel KDV'ye tabidir. Hizmetler söz konusu olduğunda, birçok ülkedeki KDV mevzuatı, “hizmeti” “başka türlü tanımlanmayan herhangi bir şey” veya “hizmet arzını” “mal arzı” dışında herhangi bir şey olarak tanımlama eğilimindedir. Bu genellikle gayri maddi varlıkları da kapsamakla birlikte, bazı yargı alanları gayri maddi varlıkları ayrı bir kategori olarak görmektedir. KDV tayininde hizmetin vergilendirildiği yeri belirlemek için hizmetin ifa yeri, tedarikçinin yeri, müşterinin yeri veya ilgili maddi varlığın yeri dahil olmak üzere çok çeşitli vekiller kullanılmaktadır (Bunn vd., 2020).

Dijital ekonomi, özellikle mal, hizmet ve maddi olmayan varlıkların özel tüketiciler tarafından yurt dışındaki tedarikçilerden satın alındığı durumlarda, katma değer vergisi (KDV) sistemleri için de zorluklar yaratmaktadır. Bu kısmen, tüketim alanında KDV tahsilatını sağlamak için etkili bir uluslararası çerçevenin olmamasından kaynaklanmaktadır (OECD, 2014: 126). Alıcı ve satıcı farklı yargı bölgelerinde bulunduğu, KDV'nin uygun şekilde uygulanması ve tahsil edilmesi zorluk taşımaktadır. Ortalama olarak KDV, gelişmekte olan ülkelerdeki en önemli vergi gelir kaynağıdır. Örneğin 2018'de KDV, OECD ülkelerindeki %20,2'ye kıyasla Afrika'da toplam yerel gelirlerin %29,7'sini ve Latin Amerika ve Karayipler'de toplamın %27,8'ini oluşturmuştur. E-ticarette etkin KDV tahsilatının sağlanması, KDV sisteminin rekabet edebilirliği ve KDV gelirlerinin sürdürülebilirliği açısından önem taşımaktadır. Örneğin, Afrika e-ticaret pazarı halihazırda 27 milyar ABD Doları değerindedir ve yılda yaklaşık %13 oranında büyüyerek 2025 yılına kadar 46 milyar ABD Dolarına ulaşması beklenmektedir. Bu pazarın önemli bir kısmı uluslararası işlemlerdir ve Afrika'nın en büyük on ekonomisinde dijital olarak sağlanabilen hizmetlerin ithalatının değeri 2005-19'a göre (ağırlıksız) ortalama %445 artmıştır. Çoğu Afrika ülkesi, KDV'nin e-ticarette uygulanmasını kolaylaştırmak için güncellenmiş KDV kurallarını henüz uygulamadığından, önemli KDV gelirlerinden feragat edilmektedir (Stead, 2021).

Mal, hizmet ve maddi olmayan varlıkların sınır ötesi ticareti, KDV sistemleri için zorluklar yaratmaktadır. Özellikle bu tür ürünlerin yurtdışındaki tedarikçilerden özel tüketiciler tarafından satın alındığı durumlarda karşılaşılan güçlükler daha da büyümektedir. Teknolojinin evrimi, tüketicilere çevrimiçi alışveriş yapma kabiliyeti ve işletmelere fiziksel veya başka bir şekilde tüketicinin ülkesinde bulunmaya gerek kalmadan satış yapma imkanı sunduğundan, dijital ekonominin yaygınlaşması bu zorlukları artırmaktadır. Bu durum, ülkelerin KDV gelirlerine doğrudan yansımaktadır. Genellikle bu tür alışverişlerde KDV'nin hiç uygulanmaması veya uygun olmayan şekilde düşük bir tutara sahip olması gibi sonuçlar ortaya çıkar. Bu durum yerleşik ve yerleşik olmayan satıcılar arasında KDV'nin eşit olmayan şartlar altında tahsilatı gibi durumlar ortaya çıkarmaktadır (OECD, 2015c).

Birçok ülke, dijital hizmetlerin platformlar aracılığıyla satışına ilişkin KDV tahsilatına dijital platformu dahil eden tedbirlerin uygulamaya konacağını sinyali vermiş veya uygulamaya koymuştur. Bu yaklaşımın arkasındaki temel mantık, bu tür platformların dijital müzik malzemeleri, filmler, kitaplar, oyunlar ve yazılım uygulamaları gibi farklı malzemeler sunan bir 'mağaza' rolünü üstlendiği ve çoğu durumda hizmet sunumu dahil olmak üzere son tüketici ile tek temas noktası olmasıdır (OECD, 2019).

2.3.5.1. İşletmeden Tüketicie Aktarılan Dijital Hizmetler

İthal edilen hizmetlere uygulanan KDV'nin dijital hizmetlerle sınırlı olduğu durumlarda, bu hizmetler için net bir tanımlamaya ihtiyaç vardır. Burada, bazı ülkeler dijital hizmetlerin genel bir tanımını benimsemiştir. Örneğin, Norveç'in KDV Yasası, dijital hizmetleri "internet veya diğer elektronik ağlar aracılığıyla sağlanan ve bilgi teknolojisi kullanılmadan elde edilemeyen uzak bir konumdan sağlanabilen elektronik hizmetler" olarak tanımlamaktadır. Singapur gibi diğer ülkeler, rejime dahil edilen ve rejimden hariç tutulan hizmetleri belirten bir çizelge ile genel tanımlamayı tamamlamıştır. Bu yaklaşımlar, neyin KDV'ye tabi olduğu konusunda net bir rehberlik sağlayarak vergi mükellefleri için kesinliği artırmakta ve uyum maliyetlerini azaltmaktadır (Brondolo ve Konza, 2021).

Birçok ülke, alıcının ülkesinde fiziksel varlığı olmayan satıcılardan, ülkedeki yıllık satışlarının belirli bir eşiği aşması durumunda KDV amacıyla kaydolmalarını talep etmektedir. Eşik, Norveç'te 5,681 ABD Doları ile İsviçre'de 100,604 ABD Doları arasında değişirken, Meksika, Güney Kore veya Türkiye gibi ülkelerde minimum eşik yoktur. Ayrıca, bazı ülkeler, müşteri konumunu belirlemek için işletmelerin fatura adresi, işlemde kullanılan cihazın IP adresi, banka bilgileri veya telefon numarasının ülke kodu hakkında bilgi toplamasını şart koşuyor. (Bunn vd., 2020).

2.3.5.2. İşletmeden İşletmeye Aktarılan Dijital Hizmetler

İthal edilen dijital hizmetlerin işletmeler arası (B2B) tedarikine ilişkin KDV'nin tahsilinde, vergi idareleri genellikle yerleşik işletmelerin ters ödeme yöntemini uygulamasını şart koşturmaktadır. Bu durumda, yerleşik olmayan bir işletmeden dijital hizmet satın alan yerleşik işletmeler, KDV'yi tedarikçiymiş gibi ödemektedir. Böylece vergi ödeme yükümlülüğü alıcıya geçmektedir (Brondolo ve Konza, 2021). Çoğu ülkede, ters ödeme yöntemi, hem dijital hem de dijital olmayan tüm ithal hizmet türleri için geçerlidir.

2.3.6. Vergiyi Başka Bir Ülkede Ödeme

Dijital vergilemeye ilişkin tartışmaların bir diğer boyutu da ÇUŞ'ların karlarını, ekonomik faaliyet yürüttükleri (örneğin, satış, geliştirme, üretim) ülkelere çok az faaliyet yürüttüğü veya hiç yürütmediği düşük vergili yargı bölgelerine kaydırmalarıdır (Lowry, 2019). Bu durum, ÇUŞ'ların gelir getiren mülkiyet haklarını düşük vergili bir yargı bölgesindeki bir yan kuruluşla satmalarıyla gerçekleşir. Yüksek vergili bir ülkede potansiyel olarak karlı bir maddi olmayan duran varlık geliştiren bir firma, düşük vergili

bir yargı bölgesinde bir yan kuruluş oluşturabilir ve bu bağılı kuruluşa mülkiyet haklarını satabilir veya devredebilir.

2.3.7. Vergi Kaçırma

Bir ülke, bir ÇUŞ'nin kazançlarını dijital ekonomide (işyerleri kuralları yoluyla) vergilendirme hakkını tesis edebilse bile, o yargı bölgesinde vergiye tabi kazançlar, transfer fiyatlandırması kuralları yoluyla azaltılabilmektedir (Lowry, 2019). Ayrıca birçok ÇUŞ, ulusal vergi sistemleri arasındaki etkileşimi kullanarak aktif olarak toplam vergi faturalarını en aza indirmeye çalışmaktadır (Seely, 2022).

Dijital dünyada, vergiden kaçmak için hazır teknolojiyi kullanan vergi mükellefleri tarafından vergi kaçakçılığı daha kolay gerçekleştirilmektedir. Önceden, küçük işletmelerde vergi kaçakçılığı, sadece masanın altından nakit kabul edilerek veya ayrı bir defter seti tutularak yapılabilirdi. Artık aynı sonuçlara "zappers" ve "phantomware" gibi yazılımlar kullanılarak daha verimli bir şekilde ulaşılmaktadır. Zappers, satışların kayıtlarda görünmesini fiziksel olarak engellemektedir. Phantomware, aynı amaç için sanal satış terminalleri oluşturmaktadır. Her ikisi de işletmelerin herhangi bir değişiklik izi bırakmadan satış rakamlarını seçici olarak silmelerine veya azaltmalarına izin vermektedir. Vergi mükellefi, gerçek karı korurken, daha düşük satışlar ve daha düşük vergiye tabi gelir bildirmektedir. Bu tür kaçırma ve dolandırıcılık ("elektronik satışların engellenmesi" olarak adlandırılır) vergi makamlarının herhangi bir tutarsızlığı tespit etmesini zorlaştırmaktadır. Bu tür vergi kaçakçılığı teknolojileri artık internet üzerinden de erişilebilir hale gelmekte ve bu da vergi makamlarının kontrol etmesini ve cezalandırmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca vergi mükellefleri kesintilerini fazla bildirerek vergi kaçırabilmektedir. Bu, gerçek gibi görünen ancak hiçbir harcamanın gerçekten ödenmediği sahte faturalar oluşturarak gerçekleşmektedir. Bu hileli girişim bir şekilde vergilendirilebilir geliri azaltmakta ve hükümet açısından önemli gelir kayıplarına neden olmaktadır (Dejong, 2021).

Çoğu ülke, yabancı işletme kazançlarının kazanıldıkları yerde vergilendirileceği varsayımıyla, ÇUŞ'ların yabancı gelirlerini değil, yalnızca yurtiçi işletme gelirlerini vergilendirmektedir. Dijitalleşme ve markalar, yazılım algoritmaları, telif hakkı ve patentler gibi maddi olmayan varlıkların büyümesiyle, ÇUŞ'lar karlarını çok az vergi uygulayan veya hiç vergi uygulamayan yargı bölgelerine daha kolay kaydırabilir. Ayrıca, birçok yargı bölgesi doğrudan yabancı yatırımları çekmek için azaltılmış vergilendirme – ve genellikle sıfır vergilendirme – sunarak vergi rekabeti içindedir ki bu da başka bir zorluktur (Stead, 2021).

2.3.8. Değerlemeyle İlgili Sorunlar

Muhasebe amacıyla, bir işletme tarafından toplanan verilerin değeri, genellikle diğer varlıklar gibi işletmenin bilançosunda yer almaz ve bu nedenle vergi amaçlı kârların belirlenmesi mümkün olmaz. İlgili veya ilgisiz başka bir işletmeden satın alınan veriler, alıcının elinde bir varlık olarak değerlendirilecek olsa da verilerin doğrudan satışı, verilerin toplanması ve analiz edilmesinin sayısız yolundan yalnızca biridir. Diğer kullanıcı katkılarında olduğu gibi, verilerin değeri işletmenin kendi değerine yansıtılabilir ve işletme satıldığında paraya çevrilebilir. Verilerin kendisinin satıldığı durumlarda bile, bu verilerin değeri, alıcının bu verileri analiz etme ve kullanma kapasitesine bağlı olarak büyük ölçüde değişebilir. Verilerin bir varlık olarak değerlendirilmesi konusu, kişisel verilerin sahipliğine ilişkin mevcut yasal sorular nedeniyle daha da karmaşık hale gelmektedir (OECD, 2014: 130).

Benzer durum sanal paraların kullanımında da kendini gösterir. Sanal para birimlerinin fiyatı önemli ölçüde dalgalanma göstermektedir. Yüksek düzeyde bir oynaklık, toplam sermayenin ve sermaye kazançlarının hesaplanmasında ve dolayısıyla gelir vergileri, KDV ve emlak vergileri kapsamında vergi sonuçlarının belirlenmesinde değerlemeyi karmaşık hale getirmektedir. Kısa bir zaman diliminde bile yüksek değer dalgalanması, kayıtların gerekli hassasiyette tutulmaması ve değişim platformlarının aynı sanal para birimi için farklı fiyatlara sahip olması nedeniyle pratik zorluklar taşımaktadır. Ek olarak, değerlendirme, satın alma ve elden çıkarma fiyatları karmaşık kayıtlara dayanmaktadır.

Ayrıca dijital cüzdanlarında çeşitli sanal para birimleri varsa veya aynı türde sanal para birimleri satın alınırsa, vergi mükelleflerinin fiyatlandırma bilgilerini uzun süre saklaması zorluk taşımaktadır. Bu nedenle, değerlemenin nasıl yapılması gerektiği ve hesaplama ve kayıt tutmadan kimin sorumlu olması gerektiği konusunda sorular ortaya çıkmaktadır (Harding ve Jarrige, 2020).

2.4. Dijital Vergilendirmeye Yönelik Tartışmalar

Ne OECD'nin Eylem 1 Nihai Raporu ne de akademik literatür, dijital ekonominin vergi sorunlarının nasıl ele alınacağı sorusuna açık ve tutarlı bir yanıt verememektedir. Kurumsal karların belirlenmesi ve vergilendirilmesi ile ilgili olarak hem OECD hem de AB'nin, “ilgili işletmelerin işlevleri, varlıkları ve risklerini” değerlendirmeye ilişkin mevcut ilkelerden ayrılma önermesi mümkün görünmemektedir. Bunun yerine, mevcut standartların benimsenmesini teşvik etmektedirler. Mevcut uluslararası vergilendirme kavramları ve bunların olası kabulleri, ilgili eylem noktalarında ayrıca tartışılmaktadır. Ulusal veya uluslararası hukukta belirli BEPS eylem noktalarının uygulanması, AB hukuku ile uyumluluk konusunda engellerle karşı karşıyadır ve dijital ekonomi için işlem ve stopaj vergilerine ilişkin öneriler uluslararası ticaret hukuku ile çatışmaktadır (Olbert ve Spengel, 2017).

Kurumsal gelir vergilerinden farklı olarak, DST'ler kârlılık dikkate alınmadan kar yerine gelirler üzerinden alınmaktadır. Bu tür ciro vergilerinin görünüşte düşük vergi oranları, yüksek vergi yüklerine dönüşebilmektedir. Örneğin, 100\$ geliri ve 85\$ maliyeti olan bir işletmenin kar marjı 15\$ veya yüzde 15'tir. Yüzde 3'lük bir DST oranı, işletmenin yüzde 20'lik bir kâr vergisine (3 dolar vergi bölü 15 dolar kar) karşılık gelen 3 dolar gelir vergisi (100 dolar gelirin yüzde 3'ü) ödemesi gerektiği anlamına gelir. Bu, karşılık gelen efektif kâr vergisi oranlarının kârlılığa göre değiştiği ve daha düşük kâr marjlarına sahip işletmelere orantısız bir şekilde zarar verdiği anlamına gelmektedir (Bunn vd., 2020).

Herhangi bir fiziksel varlık olmaksızın kendi topraklarında faaliyet gösteren yabancı dijital tedarikçiler üzerinde piyasa yargı yetkilerinin vergilendirme hakları talep ettiği

temelin açıklığa kavuşturulması son derece önemlidir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021). Avrupa Komisyonu'nun vergilendirme girişimlerinde temel aldığı gerekçe oldukça ilginçtir. Komisyonun dijital işletmeleri müşterilerinin veya kullanıcılarının konumuna göre vergilendirme önerisi ve bazı ülkelerin kararları, uluslararası dijital işletmelerin dijital olmayan emsallerine göre kurumlar vergisi ödemekten kaçınma olasılığının daha yüksek olduğu argümanına dayanmaktadır. Bir DST için bu argümanın gerekçeleri iki eğilimle açıklanmaktadır (MacDonnell, 2019):

- Uluslararası işletmeler (dijital işletmeler dahil) yüksek vergili yargı bölgelerinde kurumlar vergisi ödemekten kaçınmak için stratejiler kullanmaktadır.
- Dijital işletmelerin bu stratejileri kullanma olasılıkları dijital olmayan işletmelere göre daha fazladır. Çünkü varlıklarının "maddi olmayışı" ve iş modellerinin "sanal" doğası bunu kolaylaştırmaktadır.

Ancak yukarıdaki iki gerekçeye bakıldığında hiçbir yerde Avrupa Komisyonu veya herhangi bir hükümet, uluslararası dijital girişimlerin aslında dijital olmayan emsallerinden daha az kurumlar vergisi ödediğine dair kanıt sunmamıştır.

Uluslararası bir vergi sisteminin ve küresel bir otoritenin yokluğunda, dijital tartışma, ulusal ekonomik çıkarların çatışmasına dönüşmektedir. Burada piyasa yetki alanları, ikamet eden ülkelerin vergi tabanlarını aşındırma pahasına yeni vergilendirme hakları talep etmektedir. Geleneksel vergi teorisi statükoyu desteklediğinden, piyasa yetki alanlarının yeni vergi geliri kaynakları talep etmesinin tek yolu geleneksel vergi ilkelerini ortadan kaldırmaktır. Ayrıca, ülkeler vergi haklarının tahsisini yeniden müzakere etmeye istekli olmadıkça, ki bu pek olası değildir, nihai kaybedenler, çifte vergilendirmeden kaynaklanan ek vergi yükünü üstlenecek olan müşteriler olacaktır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021).

Ayrı bir tartışma konusu da dijital vergi politikalarındaki istikrarsızlık üzerinedir. Birçok dijital vergi politikası, uluslararası anlaşmalara bağlı olarak geçici olacak şekilde tasarlanmıştır. Geçici vergi politikası hem vergi idaresi hem de uyum açısından belirsizlik ve zorluklar yaratmaktadır. Ek olarak, dijital vergi düzenlemeleri genellikle ekonominin dijitalleşmesi devam ederken sürekli gelişen belirli ticari faaliyetleri hedefleme eğilimindedir. Bu durum da vergi kanununda tutarlılığı ve öngörülebilirliği olumsuz etkileyen unsurlar arasındadır (Bunn vd., 2020).

2.5. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve DST'ler

Çalışmanın bu bölümü, DST üzerindeki tartışmalara ve Avrupa'daki tek taraflı DST tekliflerine ilişkin kısa bir tarihsel genel bakış sunmaktadır. Dijital ekonomiyi vergilendirmeye yönelik çabalar Avrupa ülkeleriyle sınırlı kalmamakla birlikte, dijital ekonomi piyasaları üzerindeki bu özel vergiler net bir sonuç ortaya koymamıştır.

DST arasında dijital hizmet vergileri, lisans ücretleri gibi dijital erişim vergileri, dijital veri vergileri ve dijital ekonomiyle ilgili ödemelerde stopaj vergileri vardır. Bu vergiler çok çeşitli dijital hizmetleri kapsayabilir veya yalnızca bir veya az sayıda hizmete (ör. çevrimiçi reklamcılık veya kullanıcı verilerinin satışı) odaklanabilir. Bazı ülkeler, Kapsayıcı Çerçeve veya AB çok taraflı girişimleri çözüme kavuşturulup uygulanana kadar bunları geçici bir önlem olarak uygulamaya koydu (Mullins, 2022: 19).

ÇUŞ'ların kurumlar vergisinden kaçınma yeteneği konusundaki endişeler, ulusal hükümetler ve gelişmiş ülkeler arasında uluslararası ekonomik ortamlarda çok fazla tartışmaya yol açmıştır. Bu tartışmaların bazıları çıkmaza girdiğinden, çeşitli nedenlerle bazı ülkeler tek taraflı olarak dijital ekonomi ÇUŞ'larını belirli gerekçelerle vergilendirmek için politikalar önermişler veya uygulamışlardır (Lowry, 2019).

Avrupa Komisyonu, AB çapında bir DST üzerinde bir anlaşmaya varamadığından, birçok Avrupa ülkesi tek taraflı olarak DST'lerle ilerlemeye karar vermiştir. Ayrıca, Avrupa dışındaki ülkeler de DST'lere yönelmiştir. Her ülkenin DST'si tasarımıyla benzersiz olmakla birlikte, çoğu AB'nin DST önerisinden birkaç unsuru benimsemiştir. Avrupa ülkelerinin yarısına yakını bir DST'yi ya ilan etmiş, önermiş ya da uygulamıştır. Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Türkiye ve Birleşik Krallık bir DST uygulamıştır. Çek Cumhuriyeti, Polonya, Slovakya ve İspanya bir DST'yi yürürlüğe koymak için teklifler yayınlamış ve Letonya, Norveç ve Slovenya böyle bir vergiyi uygulamaya yönelik niyetlerini resmi olarak açıklamıştır. Avrupa'da en yaygın olmasına rağmen, DST'ler dünyanın diğer bölgelerinde de duyurulmuş, önerilmiş veya uygulanmıştır. Hindistan, Endonezya ve Tunus'un tümü DST'leri uygulamıştır. Brezilya ve Kenya bir DST önermiş ve Kanada, İsrail ve Yeni Zelanda böyle bir vergi önerme niyetini belli etmiştir. Şili hükümeti ise 2018'de bir DST uygulamaya koyma önerisini reddetmiştir (Bunn vd., 2020).

Ülkelerce tek taraflı uygulanan veya önerilen çoğu DST arasında benzer özelliklere rastlanmaktadır. Hemen hemen tüm DST'lerle geçici önlemler olması amaçlanmaktadır. Sadece Hindistan, genişletilmiş Denkleştirme Vergisinin geçici bir önlem olmayacağını belirtmiştir. Genel olarak DST'ler, reklam alanının satışından, çevrimiçi pazaryerlerinin işletilmesi gibi dijital aracılık hizmetlerinin sağlanmasından ve toplanan verilerin satışından elde edilen gelirlere %1,5 ila %7,5 arasında değişen oranlarda uygulanan brüt vergiler ve kullanıcılardan işlem kesintilerinin bir karışımıdır. DST'ler büyük ölçüde az sayıda büyük dijital şirkete yöneliktir. Bir DST'ye tabi olmak için, grup düzeyinde bir şirketin genellikle çift eşiği karşılaması gerekir: dünya çapında bir gelir eşiği ve yerel vergilendirilebilir satış eşiği. DST gelirinin kaynağı genellikle vergilendirilen hizmetin DST'yi uygulayan yargı bölgesinde bulunan bir cihaza sahip bir kullanıcı tarafından görüntülenip görüntülenmediğine veya bu hizmetten yararlanılıp yararlanılmadığına bağlıdır. Bir cihaz, genel olarak internet protokol adresine (IP adresi) veya herhangi bir coğrafi konum belirleme yöntemine dayalı olarak bir DST yetki alanında bulunduğu kabul edilmektedir (Ahanchian vd., 2021).

Bazı benzerlikler bulunsa bile, farklı yetki alanları tarafından uygulanan veya önerilen DST'ler, önerilen oranlarda, hedeflenen vergi matrahlarında ve gelir eşiği gerekliliklerinde önemli farklılıklara sahiptir. Örneğin Avusturya, yalnızca Avusturya pazarına yönelik çevrimiçi reklamlardan elde edilen geliri hedefleyen %5 oranında bir vergi uygulamıştır. Ek olarak, bazı yargı alanlarında, dijital ekonomiyle ilgili vergiler, Avrupa Komisyonu tarafından orijinal olarak önerilen DST kavramından sapmaktadır. Örneğin Türkiye, dijital ses ve video içeriğinin çevrimiçi satışı uygulanan vergiye tabidir. Oysa bu gelirler kullanıcı verilerinin kullanımından elde edilmemektedir. Normalde tedarikçinin web sitesi aracılığıyla çevrimiçi olarak sözleşmeye bağlanan mal veya hizmetlerin satışı vergiden etkilenmemektedir. Benzer şekilde, Hindistan'ın dijital vergisi yalnızca yabancı şirketler için geçerlidir ve dijital ses ve video içeriğinin çevrimiçi satışı veya İnternet aracılığıyla somut malların doğrudan satışı dahil olmak üzere dijital faaliyetlerden elde edilen neredeyse tüm gelirleri kapsamaktadır (Robert-Angers ve Latulippe, 2021).

Yerel ve dünya çapındaki gelir eşikleri, verginin yalnızca büyük çok uluslu şirketlere uygulanmasıyla sonuçlanır. Bu, genel idari yükü hafifletirken aynı zamanda eşiğin altındaki işletmeler için görece bir avantaj sağlamak ve işletmeler için bir teşvik

oluşturmaktadır (Bunn vd., 2020). Dolayısıyla dijital vergi önlemlerinin genellikle büyük dijital şirketleri hedef alması beklenmektedir. Bununla beraber ekonominin genelini de etkilemesi söz konusudur. Yeni önerilen önlemler, etkilenen firmalar için önemli vergi belirsizliği getirmektedir (Klein vd., 2022). Yeni bir dijital vergi ile karşı karşıya kaldıklarında, şirketlerin bunu iş modellerine nasıl entegre edeceği merak konusudur. Tek taraflı dijital vergilerin getirilmesiyle, bazı şirketler ek maliyetleri kendileri karşılamaya karar verirken, diğerleri fiyat artışları yoluyla ticari müşterilerine veya kullanıcılarına ekstra maliyetler yüklemeyi düşünmektedir.

DST'ler, net gelirden ziyade brüt üzerinden alınan bir vergi olduğu anlamına gelen bir ciro vergisi olarak yapılandırılmıştır. Tarihsel olarak ciro vergileri, verimsiz olmaları, ekonomik büyümenin önünde engeller oluşturmaları ve genellikle adaletsiz vergi politikası olarak görülmeleri nedeniyle zayıf vergi politikası olarak reddedilmiştir. 1960'larda Avrupa, KDV'nin lehine ciro vergisini reddetmiş ve birden fazla vergi katmanı yerine verimliliği tercih etmiştir (Bunn, 2018).

DST'yi benimseyen ve bunu yapmayı düşünen tüm ülkelerde, özellikle çevrimiçi reklamcılık hizmetlerini vergilendiren en az bir vergi matrahı vardır. Bazı yargı bölgeleri vergilendirmeyi bu tür gelirlerle sınırlamaktadır. Ancak, diğerleri biraz daha ileri gider ve ayrıca Airbnb, Uber ve hatta Amazon'un aracılık faaliyetlerini içeren çevrimiçi arayüz sağlayıcılarını vergilendirmektedir. Bu Fransa, Hindistan, İtalya, Türkiye, Kenya, Sierra Leone ve İspanya'nın tutumudur. Son olarak, bazı ülkeler özellikle veri satışını vergilendirmektedir. Bu özellikle Fransa, İtalya ve İspanya için geçerlidir. Kanada ise DST'sini bu üç vergi matrahına uygulamayı planlamaktadır (Robert-Angers ve Latulippe, 2021).

Genel olarak, tek taraflı olarak bir DST uygulayan ülkeler, OECD düzeyinde uluslararası bir anlaşmaya varıldığında verginin yürürlükten kaldırılacağını belirtmişlerdir.

2.5.1. DST'lerin savunucuları

DST'lerin savunucuları, ÇUŞ'ların yeterince vergilendirilmediğini öne sürmektedir. Bu görüşü seslendirenlere göre dijital devler, Avrupa'daki geleneksel şirketlerin yarısı kadar vergilendirilmektedir. Bu düşünce, ÇUŞ'ların gelir getiren maddi olmayan varlıklarının (örneğin patentler, pazarlama ve ticari sırlar) sahipliğini düşük vergili yargı bölgelerindeki bağlı şirketlere devretmelerinden kaynaklanmaktadır. Vergi uyumlaştırmasının yokluğunda, yan kuruluşlarını - ve dolayısıyla fiziksel varlıklarını - en düşük vergi oranlarını sunan devletlerde kurarken diğerlerinde fiziksel varlıklarını sınırlandırabilmektedir (Daniel ve Lequeux, 2022). Böylece bu şirketler ödedikleri vergileri azaltma imkanı bulmaktadır. DST'lerin savunucuları ayrıca, vergi uygulayan ülkelerin, içerik, inceleme, satın alma ve diğer katkılar yoluyla ÇUŞ'lar tarafından kazanılan karlardan pay alma hakkına sahip olması gerektiğini savunmaktadır (Lowry, 2019).

Dijital işletmelerin ülkelerin altyapı ve yasal sistemlerinden yararlanırken, onları sürdürmek için gereken vergi gelirine çok az katkıda bulunmaları DST'leri savunanların temel çıkış noktaları arasındadır (MacDonnell, 2018). Örneğin, Google Fransa 2018'de sadece 411 milyon avroluk bir ciro beyan etmiş ve Fransa'da 17 milyon avro vergi ödemiştir. Ancak, İnternet şirketleri Sendikası, Fransa'da yapılan tek reklam gelirinin Google'a yaklaşık 2 milyar avro kazandırdığını açıklamıştır (Daniel ve Lequeux, 2022).

DST uygulamalarını savunanların dayandığı bir diğer husus da birçok dijital platformun sıfır veya ihmal edilebilir marjinal maliyetle gelir elde etmesidir. Durum böyle olmasa da, yani dijital platformların üretim ve fiyatlandırma kararları marjinal maliyetler ve talep arasındaki ilişkiye dayanıyor olsa bile, DST gibi bir gelir vergisi işletmeler ya da tüketiciler üzerinde herhangi bir bozulma yaratmayabilir. Dijital platformların marjinal maliyetleri sıfır değilse ve daha da önemlisi, kusurlu rekabet ile karakterize edilen ortamlarda çalışıyorlarsa, DST'nin görülme sıklığını tahmin etmek daha zordur. İkincisi, platformların DST'nin maliyetini reklam verenlere aktardığı durumda, reklam verenlerin kârı azalacaktır. Ancak reklam, marjinal maliyetten ziyade sabit bir maliyeti temsil ettiğinden, reklama ilişkin DST'nin neden nihai tüketicilere aktarılacağı açık değildir (Cui, 2018).

2.5.2. DST'leri eleştirenler

DST'leri eleştirenler, tek taraflı eylemlerin, dijital işletmelerin kafasını karıştırarak yatırımlarını azaltmalarına, işletmeleri işlerini çevrimiçi ortama taşımaktan caydırmaya, çifte vergilendirme dahil olmak üzere çakışan ve çelişkili vergi yükümlülüklerine yol açmasına ve ABD'den misilleme önlemlerini kışkırtmasına neden olacağını öne sürmektedir (MacDonnell, 2018). Eleştiriler, vergilerin genel olarak vergilendirmeye tabi olmayacak olan gelir veya kârları hedeflediğini vurgulamaktadır. Özellikle ABD'li eleştirmenler, DST'leri ABD teknoloji şirketlerini hedefleme girişimi olarak görmektedir. Minimum eşiklerin, yalnızca en büyük dijital ÇUŞ'ların (Google, Facebook ve Amazon gibi) tabi olacağı kadar yüksek olduğu iddia edilmektedir (Lowry, 2019). Diğer yandan kar marjları çok düşük olan birçok şirketin vergiden önemli ölçüde etkileneceği öne sürülmektedir. Gelirler üzerindeki yüzde 3'lük bir vergi, ince marjlarla çalışan bazı şirketlerin yüzde 50'den fazla etkin marjinal vergi oranlarıyla karşı karşıya kalmasına neden olabileceği yönünde uyarılar yapılmaktadır (Bunn, 2018).

Her ülke kendi dijital hizmet vergisini tasarlarken, uyumluluğu sağlamanın maliyeti ve karmaşıklığı en çok öne çıkan eleştiri konularından biridir. Zira bir şirket 80 veya 90 ülkede faaliyet gösteriyorsa, yasa ve düzenlemelere uyumlu kalması için 80 veya 90 farklı türden vergi hesaplaması yapmak zorunda kalması gerekmektedir (Ernst & Young, 2021).

Tek taraflı DST'lerin ekonominin istihdam ve zenginlik yaratma kabiliyetini azaltacak bir fonksiyonu olduğu hususu dillendirilen bir diğer konudur. Bu kapsamda DST'ler iki alanda sorun kaynağı olma potansiyeli taşımaktadır Birincisi, DST'ler vergi olarak tüketicilere aktarılacak ve en çok daha düşük gelirli insanları etkileyecektir. İkincisi, yeni pazarlarda rekabet etmek için düşük maliyetli dijital platformları kullanmak isteyen iş girişimlerinin önündeki maliyet engellerini artıracaktır (MacDonnell, 2019).

Örneğin, Google, Fransa'da bir daimi kuruluş oluşturmadan bir Fransız işletmesine arama sonuçlarında reklam alanı satabilmektedir. Ödemeyi kabul eden ve reklamları yayınlayan fiziksel sunucuların Fransa'da bulunması gerekmektedir (Lowry, 2019).

DST'leri eleştirenler uluslararası vergi sistemini baz alarak, dijital hizmet sunan şirketlerin bir vergiye tabi olmadığı ilkesini vurgulamaktadırlar. Bu, tipik olarak bir şirketin o ülkede “daimi işyeri” olmadığı sürece o ülkenin kurumlar gelir vergisini

ödemesine gerek olmadığı anlamına gelmektedir. Bu eleştiriyi öne sürenler şirketlerin bir ülkedeki mevcudiyetiyle bağlantılı olmayan gelirlerinin vergilendirilmesinin uluslararası vergi politikası ilkeleriyle tutarsız olduğunu savunmaktadır (USTR, 2021).

Tek bir sektörü veya faaliyeti hedeflemek için tasarlanan vergi politikasının adaletsiz ve karmaşık sonuçları olduğu yönünde de görüşlere rastlanmaktadır. Dijital ekonomi, küresel ekonominin geri kalanından kolayca ayrılabilir bir şey olmadığı için dijital ekonomiyi vergi amaçlarıyla ekonominin geri kalanından ayırmanın imkansız olacağı ifade edilmektedir (Bunn, 2018).

2.5.3. Tek Taraflı Vergi Önlemlerine İlişkin Kısıtlamalar

Ulusal dijital vergilerin, ekonominin artan dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının üstesinden gelip gelemeyeceği belirsizdir (Geringer, 2020). Bir işletmenin vergi ödediği yeri değiştirmeye yönelik tek taraflı politikalar, o işletmenin iki kez vergi ödeyip ödemediğini veya başka bir ülkenin vergi matrahının ihlal edilip edilmediğini doğrudan etkilemektedir. Çok taraflı çabalar, dijital şirketler için kuralları çifte vergilendirmeye yol açmadan değiştirme potansiyeline sahiptir. Bir ülke neyin işyeri oluşturduğunu yeniden tanımlayarak vergi tabanını genişlettiğinde, bu çifte vergilendirmeye veya vergi haklarının yeniden dağıtılmasına neden olabilmektedir. Ülkeler, işyeri tanımlarını yeniden tanımlamak için birlikte çalışırlarsa, çifte vergilendirme önlenabilmektedir (Bunn vd., 2020).

Yeni vergi önlemlerinin getirilmesinde dikkate alınması gereken önemli bir husus, dijital ve dijital olmayan faaliyetler arasında ayırım yapmaktan kaçınmaktır. 2015 BEPS Eylem 1 Raporunda OECD, dijital ekonominin herhangi bir reel veya fiziksel ekonominin sınırlarında olmadığını, çünkü tüm ekonominin belirli bir ölçüde dijital hale geldiğini vurguladı. Birçok şirket hem dijital hem de fiziksel dünyayla giderek daha fazla meşgul oluyor, bu nedenle dijital ekonominin etrafını çevirmek eşitsiz muamele ve muazzam pratik zorluklarla ilgili tartışmalara yol açmaktadır (Fajersztajn ve Santos, 2020).

2.5.4. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde OECD Tarafından Atılan Adımlar

OECD Uluslararası düzeyde, çalışmalar 2013 yılında Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme (BEPS) Eylem Planını başlatan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) etrafında dönmüştür. BEPS'in amacı, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları belirli stratejilere karşı koymaktır. Birkaç yıl sonra, OECD artık BEPS üzerine bir OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi aracılığıyla dijital vergilendirmeye ilgili tartışmaların da odak noktası haline geldi. Mayıs 2019'da Çerçeve, 2020 yılına kadar dijital çokuluslu şirketlerin nasıl vergilendirileceği konusunda bir anlaşmaya varmayı taahhüt eden bir çalışma programını kabul etti. Ekim 2019 OECD, 2020'de G20'ye sunacağı nihai rapor için bir çözüm geliştirmek amacıyla bir fikir birliğine varmak amacıyla halkla istişare için 'birleşik yaklaşımını' yayınladı.

Dijital ürün ve hizmetlerin sayısının gittikçe artması OECD'yi harekete geçirmiştir ve Temmuz 2013'te G20 zirvesi kapsamında düzenlenen toplantıda açılımı Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı olan BEPS planı hazırlanmıştır. BEPS planı, dijital dünyadaki vergi sorunlarına ilişkin ilk eylem planı olarak da görülebilir. BEPS planı çerçevesinde bugüne değin on beş eylem planı hazırlanmış olup, bu planlar içerik olarak daimi işyeri sorunu, zararlı vergi uygulamaları, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve değer yaratma esasları başta olmak üzere birçok konuyu kapsamaktadır (Turunç, 2013: 2-6). BEPS'in yayınlanmasının ardından birçok ülkenin vergi mevzuatında düzenlemelere gidilmiş, dijital ekonominin varlığı kabul edilerek düzenlemeler yapılmıştır.

2013 yılında, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve G-20 üyeleri, Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme (BEPS) Projesini başlattı. OECD, BEPS aracılığıyla uluslararası vergi kurallarının reform çabalarını koordine etmiştir. Bu çok yıllık çabanın sonucu, BEPS Projesine katılan üye ülkelerin fikir birliğini temsil eden 2015 BEPS Eylem Planıdır.

Bu yeni proje iki ayrı Sütun'a bölünmüştür. Birinci Sütun, yeni bağlantı ve gelir tahsisi kuralları belirlemeyi amaçlar. Amaç, şirketlerin fiziksel varlıkları olmadığında bile sürdürülebilir ve önemli işler yürüttükleri yerlerde vergi ödemelerini sağlamaktır. Bu arada İkinci Sütun, daha düşük vergi oranlarına odaklanan yetki alanları arasındaki vergi rekabetini azaltmak ve taban erozyonu ve kâr değişimi için kalan tüm fırsatları ele almak için küresel bir asgari vergi oranı üzerinde anlaşmaya odaklanmaktadır (Ernst & Young, 2021). Dijital varlığa dayalı yeni bir ilişki söz konusu olduğunda, mesele sadece taban erozyonu ve kar kaymasına karşı koymak değil, aynı zamanda vergi haklarının yeni tahsisi ile ilgilidir.

2015'te G20 Maliye Bakanları, ulusal vergi sistemlerinde asgari standartların belirlenmesi, bu sistemlerin birbirine geçme şekline ilişkin uluslararası standartların revize edilmesi ve en iyi uygulamaların teşvik edilmesi için bir dizi tavsiye metni geliştirdiler (Seely, 2022). Bu süreçte OECD'nin BEPS projesine dahil olan ülkeler, 2020 yılına kadar geniş bir siyasi konsensüs tarafından desteklenen bir çözümle sonuçlanması gereken daha fazla istişare ve takip çalışması üzerinde anlaşmışlardır (Geringer, 2020).

BEPS Eylem Planının 1. Maddesi, dijital ekonominin, kurumsal kazançlar üzerindeki vergiler (yani, kurumlar geliri vergileri), stopaj vergileri (örneğin, telif hakları üzerindeki) ve katma değer vergileri (KDV'ler) dahil olmak üzere modern vergi sistemleri için sahip olabileceği etkileri analiz etmektedir. Bu bağlamda 1. Madde “dijital ekonomiyi vergi amaçlarıyla ekonominin geri kalanından ayırmanın imkansız olmasa bile zor olacağını” vurgulamaktadır. Bu bulgu ışığında, Madde 1, ülkelerin dijital ekonomide firmalar tarafından kazanılan karları vergilendirmesini sağlamak için potansiyel yeni vergi ilkelerini tartışmaktadır. Ayrıca değer yaratan faaliyetler kullanıcı etkileşimiyle daha fazla değer yaratılmasına yol açtığında farklı türden bir uygulamayla vergilendirilmelidir. Örneğin, YouTube, kullanıcılar videolarını kendi kanallarında yayınladıklarında, içerik oluşturduklarında ve artan izleyici trafiğine bağlı olarak reklam satışlarında daha fazla gelir elde etmektedir (Lowry, 2019).

OECD'nin iki sütunlu çerçevesi, dijital vergilendirmeyi basitleştirmeyi ve vergi uyumluluğunu artırmayı, ilgili ülkelerin uyumsuz dijital vergi mevzuatı nedeniyle ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi azaltmayı veya önlemeyi ve anlaşmazlıkları en aza indirmeyi hedeflemektedir (Mpofu, 2022: 5). Vergi sorunları, 2015 BEPS Eylem 1 Raporu'na yol açan OECD/G20 Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme (BEPS) Projesi'nin

ana odak alanlarından biri olarak tanımlanmıştır. Eylem 1 Raporu, tüm ekonominin dijitalleştiğini ve sonuç olarak, dijital ekonomiyi çitle çevirmenin zorluğuna vurgu yapmıştır. Mart 2018'de, Dijital Ekonomi Görev Gücü aracılığıyla çalışan Kapsayıcı Çerçeve, küresel bir çözüm ihtiyacını kabul eden Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Ara Rapor 2018 2'yi yayınlamıştır. O zamandan beri, Kapsayıcı Çerçevenin 137 üyesi, iki ayaklı bir yaklaşıma (two pillar approach) dayalı küresel bir çözüm üzerinde çalışmıştır. Birinci Sütun, nexus ve kar dağıtımına odaklanırken, İkinci Sütun, kalan BEPS sorunlarını çözmeyi amaçlayan küresel bir minimum vergiye odaklanmaktadır. Birinci Sütun, giderek artan dijital bir çağda, ticari kârlara ilişkin vergilendirme haklarının tahsisinin artık yalnızca fiziksel mevcudiyet referansı ile sınırlandırılmamasını sağlamak için yeni bağlantı ve kâr tahsisi kurallarına odaklanmıştır. Küreselleşme ve dijitalleşme, geleneksel daimi işyeri nosyonları ve emsallere uygunluk ilkesi gibi uluslararası gelir vergisi sisteminin temel özelliklerini sarsmış ve daha kapsamlı çok taraflı vergi yoluyla daha yüksek vergi kesinliği seviyelerinin artırılması ihtiyacını gündeme getirmiştir (OECD, 2020a: 10).

Birinci Sütun önerisi, tüketiciye yönelik belirli işletmeler için yeni kar tahsisi kurallarını özetlemektedir. Kâr, dağıtım ve pazarlama işlevleri için sabit bir temel getiri ve ayrıca grubun toplam artık kârlarının bir payı da dahil olmak üzere basitleştirilmiş, formüle edilmiş ilkeler kullanılarak dağıtılır. Mevcut bir vergilendirme hakkının bulunmadığı durumlarda, teklif, fiziksel mevcudiyetinden bağımsız olarak uygulanabilecek, piyasa yetki alanlarında yeni bir alım hakkı (“nexus”) tesis etmek için kurallar öngörmektedir. Böyle bir bağlantı tetiklenirse, kârlar, grubun genel kalan kârlarının bir payına dayalı olarak hesaplanacaktır (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021).

Sütun İki, kalan BEPS zorluklarını ele almakta ve uluslararası faaliyet gösteren büyük işletmelerin, merkezinin nerede olduklarına veya faaliyet gösterdikleri yargı bölgelerine bakılmaksızın asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak için tasarlanmıştır. Bunu, aşağıdakileri amaçlayan bir dizi birbirine bağlı kural aracılığıyla yapmaktadır:

- Ekonomik kârın olmadığı durumlarda vergilendirmeyi önlemek veya çifte vergilendirmenin önüne geçmek için asgari vergilendirmeyi sağlamak,
- Yargı yapıları farklı olan bölgelerdeki farklı vergi sistemi tasarımlarıyla ve işletmeler tarafından yürütülen farklı çalışma modelleri ile başa çıkmak,

- Şeffaflık ve eşit şartlar sağlamak
- İdari ve uyum maliyetlerini en aza indirmek.

Bu sonuçlara ulaşmak için temel mekanizma, bir backstop işlevi gören düşük vergilendirilmiş ödemeler kuralı ile birlikte gelir dahil etme kuralıdır (IIR). IIR'nin işleyişi, bazı açılardan, Controlled Foreign Company kuralı ilkelerine dayanmaktadır. Kontrol edilen bir yabancı kuruluşun gelirinin etkin asgari vergi oranının altında vergilendirildiği durumlarda hissedar düzeyinde bir içermeyi tetikler. Bu, belirli şube yapılarına uygulanmasından anlaşma engellerini kaldıran ve bir gelir vergisi anlaşmasının bir akit devletin muafiyet yöntemini kullanmasını zorunlu kıldığı durumlarda geçerli olan bir geçiş kuralı ile tamamlanmaktadır (OECD, 2020b: 13).

İkinci Sütun, ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı getirerek kurumlar vergisi üzerindeki rekabete bir zemin koymayı amaçlamaktadır. İkinci Sütun kapsamındaki küresel asgari kurumlar vergisinin- minimum %15 oranıyla - yıllık yaklaşık 150 milyar ABD Doları ek küresel vergi geliri sağlayacağı tahmin edilmektedir. Uluslararası vergi sisteminin istikrara kavuşturulması ve vergi mükellefleri ve vergi idareleri için artan vergi kesinliği de ek faydalar sağlayacaktır (OECD, 2022).

İki sütun birbirini tamamlayıcı bir şekilde hareket etmektedir. Bu ayrıntılı planlar, özellikle, kaydıleştirilmiş bir ekonomiye pek uygun olmayan uluslararası vergi kuralları ile çok uluslu şirketler tarafından kullanılan yeni iş modelleri arasında gözlemlenen uyumsuzlığa yanıt vermektedir (Robert-Angers ve Latulippe, 2021). Sütun 1 ve 2'nin etkileşimi, dijital ekonomi bağlamında vergilendirme zorluğunun üstesinden gelmeyi mümkün kılabilse de, geliştirilen ilkeler, TSN'lerin izin verdiğinden daha küresel olarak ekonomik değiş tokuşların kaydıleştirilmesine yöneliktir.

Dijital ekonominin yükselen bir gelir alanı olarak 2000'li yıllardan sonra ön plana çıkmasıyla birlikte dünya genelinde vergilendirme hususunda çalışmalar yapılması adına harekete geçilmiştir. Aslında e-ticaretin geleceği öngörüldüğünde 2000'ler öncesinde OECD'nin düzenlemiş olduğu iki konferans bulunmaktadır. Bunlardan ilki 19-21 Kasım 1997 senesinde Finlandiya'da düzenlenen Turku Konferansı, ikincisi ise 7-9 Ekim 1998 senesinde Kanada'da düzenlenen Ottawa konferansıdır. Turku konferansı OECD'nin mali işler komitesi olan CFA tarafından düzenlenmiş olup, bu konferansta daha çok e-

ticarette vergilendirme hususları ele alınmıştır. Konferans raporunda vergi idarelerinin sorumlulukları, çevrimiçi ve dışı çalışan e-ticaret sitelerinde vergilendirme, uluslararası vergi mevzuatı gerekliliği üzerine notlar alınmıştır. Konferans bilhassa e-ticaretin basit bir vergi sistemine dayanması fikrini ortaya sürmesiyle önemlidir (Şahin, 2007: 191). Ottawa konferansı ise Turku konferansında görüşülen fikirlerin somut sonuçları üzerine çalışılan bir konferans olmuştur. Bu konferansta dijital ekonomideki vergi ilkeleri tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, etkililik ve adalet, esneklik ve eşitlik olarak onaylanmıştır. Bu konferansın ayrıca önemi Elektronik ticaret eylem planı olan BEPS'in hayata geçmesini sağlayan konferans olmasıdır. BEPS'in temel amacı dijital hizmetlerde vergi kaçakçılığını önlemek ve bu alandaki vergi standartlarını uluslararası düzeyde ele alıp iyileştirmektir. 19 Temmuz 2013 senesindeki G20 zirvesinde tam anlamıyla karara bağlanan BEPS, 15 eylemi içermektedir ve bu eylemler senelere yayılarak planlanmıştır. Örneğin; Eylül 2015 için koordine edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme, Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma gibi kararlar alınmıştır (Biçer ve Erginay, 2015: 55-56).

2.5.5. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde AB Tarafından Atılan Adımlar

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), bu yeni ticari organizasyon biçimlerini ele almak için birkaç yıldır uluslararası vergilendirmede büyük bir reform üzerinde çalışıyor. Ancak, ülkeler arasındaki farklılıklar ve ABD'nin muhalefeti uzlaşmaya varılmasını güçleştirmektedir. Benzer bir fikir birliği eksikliği AB düzeyinde de görülmektedir.

Avrupa Birliği içinde, her üye devlet esasen kendi vergi politikasına karar vermektedir. Bununla birlikte, Avrupa ülkelerinde, kazançların vergilendirilmesine ilişkin mevcut kurallar, işyeri ilkesine dayanmaktadır. Başka bir deyişle, şirket fiziksel olarak bulunduğu ülkede kârı üzerinden vergi ödemektedir (Daniel ve Lequeux, 2022).

Üye devletler artık işletmeler için yasal ve vergi belirsizliği yaratan vergi dijital faaliyetlerine hızlı, tek taraflı çözümler aramaktadır. Dijital ekonominin adil, büyüme dostu ve sürdürülebilir bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla Birlik düzeyinde koordineli bir yaklaşım önerileri ise yoğunlaşmıştır.

Son birkaç yılda, Birleşik Krallık, Fransa ve İtalya dahil olmak üzere birçok ülke, kendi sınırları içinde çevrimiçi ekonomik faaliyetten veya “dijital ekonomiden” elde etmeye karar verdikleri vergi geliri için yeni bir hak iddia etti. Ancak bu yeni vergiler, uluslararası vergi normlarına meydan okuyor ve büyük ölçüde kârlı ABD şirketlerini ve buna bağlı olarak potansiyel olarak ABD vergi tabanını hedef alıyor gibi görünüyor. ABD, BEPS eylem planını uygulamak için OECD ve G20 tarafından bir araya getirilen 139 ulustan oluşan bir konsorsiyum olan mevcut Kapsayıcı Çerçeve’de bu vergilerin yaygınlaştırılmasını ve uygulanmasını protesto etmiştir. Daha da önemlisi, Amerika Birleşik Devletleri, DST’leri öneren veya yasalaştıran büyük ticaret ortakları üzerinde misilleme tarifeleri izlemiştir. 2021’in Ocak ayında, Amerika Birleşik Devletleri Ticaret Temsilcisi, İspanya dahil olmak üzere diğer büyük ülkelere karşı ek benzer soruşturmalar ve uluslararası müzakerelerdeki ek gelişmelere uyum sağlamak için Fransız mallarına yönelik ilan edilen tarifelerini askıya aldı (Grey ve Huddleston, 2021).

BEPS’in ardından Avrupa Birliği de dijital ürün ve hizmetlere ilişkin vergi hususuna odaklanmak adına çalışmalar başlatmıştır. 2000 yılında Lizbon stratejisi ile başlayan süreç 2010 yılında kamuoyuna duyurulan Avrupa 2020 Stratejisi ile devam etmiştir. Tabii 2020 stratejisine giden süreçte 2015 yılında Dijital Tek Pazar Stratejisi kurulmuş, bu stratejisi ile temelde AB ülkelerindeki tüketicilerin dijital hizmetlere kolay erişmesi, eşit şartlarda dijital ağlardan faydalanma ve dijital ekonominin büyümesi yönündeki çalışmaların desteklenmesi amaçlanmıştır (Akses, 2015:1). Ocak 2015 itibarıyla Avrupa Birliği ülkelerinde katma değer vergisi düzenlenmesi “mini one stop shop” adlı uygulama ile revize edilmiştir. Bu tarih itibarıyla, katma değer vergisi tedarikçinin konumlandığı ülke yerine müşterinin ikame ettiği ülkede vergilendirilecektir (Çetin vd. 2016:70).

AB ülkeleri dijital hizmet alanında vergilendirmeyi olabildiğince basitleştirme yönünde adım atmışlardır. Ocak 2016 senesinde vergiden kaçınmayı önleyici bir paket hazırlanmış, bu paketle birlikte bir işyerine bağlı olmaksızın tüm şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi adına karar alınmıştır. Nisan 2016’daki yeni kararda KDV hususunda vergisel zorunlulukların tespit edilmesi, hilelerin önlenmesi ve e-ticaretin büyümesi adına

yapılan vergi kaçakçılığının önüne geçecek kararlar alınmıştır. Ekim 2016 senesinde ise Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı kabul edilerek, BEPS'te yer alan boşlukların doldurulmasına, işletme gelirlerinin hesaplanmasında tek bir standardın güdülmesine karar verilmiştir (Budak, 2018:70). 29 Eylül 2017 yılında gerçekleştirilen Tallinn Dijital Zirvesi ile dijital ekonominin oldukça büyük bir sektör olduğu, bilhassa ülkelerin ekonomik büyümelerinde dijital ekonominin payının fazla olduğu görüşüne yer verilerek vergi hususunda önlemler alınması gerektiği tartışılmıştır (Artar, 2019: 179-180).

Mart 2018'de Avrupa Komisyonu, belirli dijital iş faaliyetlerinden kaynaklanan gelirler üzerinde yeni bir vergi olarak Dijital Hizmetler Vergisi önermiştir. Spesifik olarak, (i) Çevrimiçi reklam gelirleri, (ii) Dijital aracılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler Çevrimiçi araçlar/pazaryerleri aracılığıyla işlem yapmak için Satıcı/alıcı ücretleri ve (iii) Kullanıcı tarafından toplanan verilerin satışından elde edilen gelirlere %3 oranında geçici bir Dijital Hizmetler Vergisi uygulanması önerilmiş, AB'de yerleşik olmayan çok uluslu şirketleri etkileyen bir tarife gibi işleyeceği öngörülmüştür (European Commission, 2018: 17).

AB düzeyinde temel görev, iç pazarın parçalanmasını önlemek ve kârların vergilendirilmesini değer yaratma standardına uygun hale getirecek yeni kurallar oluşturmaktır. AB tekliflerine göre bu, esas olarak dijital hizmetlerin kullanıcılarının vergiye tabi hizmeti aldıkları dijital arayüzle etkileşime girdiklerinde yarattıkları maliyet dikkate alınarak gerçekleştirilecektir. AB'de vergilendirme ile değer yaratmayı uzlaştırma görevine yönelik tercih edilen geçici çözüm, belirli şirketler için belirli dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen gelire vergi getirmektir (DST önerisinin 8. Maddesi). Düzenlemenin konusu, kullanıcının değer yaratmaya katkısının önemli olduğu hizmetlerin vergilendirilmesiyle sınırlıdır. DST teklifinin 3. Maddesine göre, kullanıcıların katkısı aşağıdaki hizmet kategorilerinde önemli kabul edilir:

- Bu ara yüzün kullanıcılarını hedefleyen reklamların dijital bir ara yüze yerleştirilmesi
- Kullanıcıların diğer kullanıcıları bulmasına ve onlarla etkileşime girmesine izin veren ve ayrıca kullanıcılar arasında doğrudan mal veya hizmet tedarikinin sağlanmasını kolaylaştırabilen çok taraflı bir dijital ara yüzün kullanıcılara sunulması;

- Kullanıcılar hakkında toplanan ve kullanıcıların dijital ara yüzlerdeki aktivitelerinden üretilen verilerin iletilmesi (DST teklifinin 3. Maddesi).

Yukarıdaki listeden, DST'ye giren hizmetler şu şekildedir:

- Hizmetlerin sağlanmasına kullanıcıların katılımını amaçlayan;
- Dijital bir platform aracılığıyla sağlanan aracı hizmetleri temsil eder.

Bu hizmetin sağlanmasına önemli bir kullanıcı katılımı ile ilişkili olmayan her hizmet, vergilendirme kapsamı dışındadır. Özellikle, dijital içeriğin dijital bir arayüz üzerinden sağlanması vergiye tabi değildir, kullanıcıların dijital içeriği indirip paylaşabilecekleri çok kullanıcı bir arayüz sağlanması ise vergi kapsamındadır (Ponomareva, 2021).

Önerilen vergi, dünya çapında yıllık geliri 915 milyon doları (750 milyon avro) ve AB içinde vergilendirilebilir gelirleri 61 milyon doları (50 milyon avro) aşan işletmeleri kapsayacaktı. Ancak bu ilk öneri AB düzeyinde reddedilmiştir.

DST lehine ileri sürülen argümanlara rağmen, Avrupa Birliği bölgesinde ortak bir DST kurulmasından yana olan Almanya dahil birçok ülke bu tür otomatik ödemeyi tek taraflı olarak uygulamak istememiştir. Almanya, Avustralya gibi, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununu çözmek için çok taraflı bir çözüm belirlemek ve böylece ticari tarifeler biçimindeki Amerikan misillemelerinden kaçınmak için OECD'ye güvenmiştir (Robert-Angers ve Latulippe, 2021).

Öneri AB düzeyinde reddedilmiş olsa da, bazı AB ülkeleri – Avusturya, Fransa, İtalya, Polonya ve İspanya – ulusal dijital hizmet vergilerini ve önerilen diğer vergileri uygulamaya koydular veya bunu yapma niyetlerini belirttiler – Belçika, Çek Cumhuriyeti, Letonya, ve Slovenya. Avusturya, DST'sini yalnızca dijital reklamcılık için uygularken Polonya, DST'sini yalnızca akış hizmetlerinde değerlendirmişlerdir (Wikipedia, 2022).

Almanya, başta otomobiller olmak üzere ithalatta Amerikan misillemesinden korkarak geri adım atmıştır. İskandinav ülkeleri, böyle bir verginin “vergi konularında uluslararası işbirliğini karmaşıktırarak Avrupa'nın çıkarlarına aykırı” olduğunu belirtmiş ve OECD'nin himayesi altında küresel bir çözümün gerekliliğini vurgulamıştır. Ancak hepsinden önemlisi, bu teknoloji devlerinin genel merkezlerine ev sahipliği yapan üye devletler, vergilendirme konusunda hiçbir görüş belirtmemiştir. Facebook ve Google'ın

bulunduğu İrlanda veya Amazon'un Avrupa genel merkezinin bulunduğu Lüksemburg gibi ülkeler ekonomik çekiciliklerini çok avantajlı vergilendirmeye dayandırdıklarından bu tartışmalara sessiz kalmışlardır (Daniel ve Lequeux, 2022).

Temmuz 2020'de Avrupa Konseyi, Komisyon'a Avrupa bütçesi için ek öz kaynaklar için teklifler getirme görevi verdi. Böyle bir teklif dijital bir vergiydi. Girişimin belirtilen amacı, ekonominin dijitalleşmesiyle ilgili adil vergilendirme sorununun ele alınmasına yardımcı olmaktır. Ancak Komisyon'a göre, dijital verginin uluslararası kurumlar vergisi çerçevesi reformu konusunda G20/OECD düzeyinde devam eden çalışmalara müdahale etmesi amaçlanmamıştır. Ocak 2021'de önerilen dijital vergiye ilişkin bir kamu istişare süreci başlatıldı ve Enstitü, istişareye Nisan 2021'de yanıt verdi. Temmuz 2021'de G20'nin uluslararası şirketlere vergilendirme kurallarının elden geçirilmesini onayladıkları bir toplantıda varılan siyasi anlaşmanın ardından AB, önerilen AB dijital vergisi üzerindeki çalışmayı "beklemeye" aldığını duyurdu (Taxinstitute, 2022).

Günümüzde tüm Avrupa ülkelerinin yaklaşık yarısı bir DST'yi ya ilan etmiş, önermiş ya da uygulamıştır. Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve Birleşik Krallık bir DST uygulamıştır. Belçika, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya bir DST'yi yürürlüğe koymak için teklifler yayınladı ve Letonya, Norveç ve Slovenya böyle bir vergiyi uygulamaya yönelik niyetlerini resmi olarak açıkladı veya gösterdi. Önerilen ve uygulanan DST'ler yapılarında önemli ölçüde farklılık gösterir. Örneğin, Avusturya ve Macaristan yalnızca çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirleri vergilendirirken, Fransa'nın vergi tabanı, dijital bir arabirimin sağlanmasından, hedefli reklamcılıktan ve reklam amacıyla kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletilmesinden elde edilen gelirler de dahil olmak üzere çok daha geniştir. Vergi oranları Polonya'da yüzde 1,5 ile Macaristan ve Türkiye'de yüzde 7,5 arasında değişmektedir (ancak Macaristan'ın vergi oranı geçici olarak yüzde 0'a düşürülmüştür) (Asen ve Bunn, 2021).

Öte yandan, AB'nin ticaret ortakları ile ilgili olarak, dijital hizmet vergisi aynı zamanda bir tarife özelliğine de sahiptir. Teklifteki eşikler ve tanımlar, vergiden elde edilen gelirlerin çoğunun, genel merkezi AB dışında olan çok uluslu şirketlerden olmasını mümkün kılmaktadır. Bu çok uluslu şirketlerin en büyüğünün merkezinin bulunduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde, dijital ciro vergisinin 1974 Ticaret Yasası'nın 301. Bölümünde ortaya konan "mantıksız, ayrımcı veya haksız" tanımına uyması muhtemeldir. ABD yasalarının bu hükmü, haksız ticaret uygulamalarının

soruşturulmasına ve ayrımcı ticaret ortağına karşı misilleme yollarının açılmasına izin vermektedir (Bunn, 2018).

2.6. Geçiş Anlaşması

Amerika Birleşik Devletleri ve OECD uzunca süredir hem üyelerini hem de üye olmayanlarını içeren 130'dan fazla ülkeyle, küresel vergi sistemini güncellemek ve uluslararası bir dijital vergi çerçevesi geliştirmek amacıyla politika önerilerini müzakere etmektedir. OECD Sekreterliği başlangıçta bu müzakereleri 2020'nin sonuna kadar sonuçlandırma niyetini açıklamıştır. Ancak, 2019 Koronavirüs Hastalığı pandemisi ve ülkeler arasındaki kritik politika farklılıkları nedeniyle, kuruluş orta vadede bir anlaşmaya varmayı hedeflemiştir. OECD'de devam eden müzakerelere rağmen, özellikle Avrupa ve Asya'daki bazı ülkeler DST'leri önermiş, duyurmuş veya uygulamıştır.

ABD tek taraflı vergi uygulayan ülkelere tepki göstermiş ve yaptırım tehdidinde bulunmuştur. ABD'den gelen ısrarlı taleplerle karşı karşıya kalan Avrupa Komisyonu, 12 Temmuz'da Avrupa dijital vergisi planını askıya alma kararı almıştır. Biden yönetimi, 2023'ten itibaren 750 milyar avroluk Avrupa kurtarma planının geri ödenmesine katkıda bulunmak üzere tasarlanan DST'lerin Amerikan şirketlerine karşı ayrımcı olacağını defalarca ifade etmiştir. Uzun süren müzakerelerin sonucunda tek taraflı vergi uygulamaya başlayan veya planlama aşamasında olan ülkeler geri adım atmışlar ve DST'leri geri çekmişlerdir. Amerika Birleşik Devletleri ve G20 üyeleri de dahil olmak üzere önemli sayıda ülkeyi bir araya getiren uluslararası bir anlaşma 2021'in Ekim ayında taraf ülkelerce imzalanmıştır. DST uygulayan ülkeler 21 Ekim'de, küresel vergi yürürlüğe girdiğinde bunları geri çekmeyi ve o zamana kadar Amerikan şirketleri tarafından ödenen meblağları gelecekteki vergilerinden mahsup etmeyi taahhüt etmişlerdir. ABD ise kendi adına, bu vergilere misilleme olarak bu ülkelere uyguladığı ticari yaptırımları (8 Ekim 2021 itibariyle) geriye dönük olarak iptal etmiştir.

8 Ekim'de OECD ve G20'nin "kapsayıcı çerçevesinde" bir araya gelen 140 ülkeden 137'si, 2023'te yürürlüğe girmesi planlanan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin

reform maddelerini onaylamıştır. OECD'nin himayesi altında birkaç ay süren müzakerelerin ardından, standart vergi oranı %15 olmuştur. Prensip olarak, anlaşmanın taraflarından birindeki herhangi bir şirket, faaliyet gösterdiği ülkelere bakılmaksızın, nihai olarak kârları üzerinden %15 oranında vergilendirilecektir. Böylece, karları vergi cennetinde bulunan ve bu nedenle şu anda vergi ödemeyen bir Amerikan şirketi, şimdi yüzde 15'ini Amerika Birleşik Devletleri'ne iade etmek zorunda kalacaktır. Başka bir düşük vergili ülkede %9 oranında vergilendirilen bir Fransız şirketi aradaki farkı Fransa'ya (%6 ek vergi) ödemek zorunda kalacaktır (Lequeux, 2022).

Geçiş anlaşması, dijital hizmetlerin 8 Ekim OECD anlaşmasıyla aynı anda sona ermesini tercih eden ABD ile dijital hizmet vergilerini zaten uygulayan ve Sütun'a kadar tamamen yerinde tutmayı tercih eden Avrupa ülkeleri arasında siyasi bir uzlaşmadır. OECD anlaşmasının 1. maddesi uygulanmaktadır (Connolly, 2021).

ABD ile Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık arasında 21 Ekim'de yapılan anlaşma uyarınca, Avrupa ülkeleri, OECD küresel vergi anlaşmasının 1. Sütununun uygulanmasına kadar mevcut dijital hizmet vergilerini yerinde tutma serbestliğine sahiptir. Ancak, bu tür vergileri ödeyen çok uluslu gruplar, Sütun 1 kapsamında gelecekteki vergi yükümlülüğüne karşı kısmi bir kredi alacaklardır (Connolly, 2021).

Çok Taraflı Sözleşme (MLC), tüm tarafların tüm şirketlerle ilgili olarak tüm dijital hizmet vergilerini ve diğer benzer önlemleri kaldırmasını ve gelecekte bu tür önlemler almamayı taahhüt etmesini gerektirecektir. 8 Ekim 2021'den 31 Aralık 2023'e veya MLC'nin yürürlüğe girmesine kadar hiçbir şirkete yeni yürürlüğe giren Dijital Hizmet Vergileri veya diğer benzer önlemler uygulanmayacaktır. Mevcut dijital hizmet vergilerinin ve diğer ilgili benzer önlemlerin kaldırılmasına yönelik yöntem uygun şekilde koordine edilecektir (OECD, 2021).

3. DÜNYADA DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

OECD, Avrupa Birliği ve Uluslararası Para Fonu tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda başta Avrupa olmak üzere dijital ekonomi alanında birçok ülke vergi hususunda önlemler almaktadır. Bu önlemler bilhassa yayınlanan eylem planlarında da sıkça yer aldığı üzere daimi işyeri eşiği, stopaj vergisi, ciro vergisi, büyük çok uluslu şirketleri hedefleyen özel rejimler ve genel anlamda diğer vergi uygulamalarını içermektedir (Zucman, 2015:10).

Dijital varlık hususunda ortaya çıkan yer eşiği konusunda İsrail iç hukukunda Ekonomik Varlık Testine ilişkin bir sirküler yayınlanmıştır. Bu sirkülerde dijital hizmetlerin ancak önemli bir ekonomik varlık oluşturulabilecek düzeye gelmesiyle vergilendirilmesine karar verilmiştir.

Küresel ölçekte sembolik ilk örnek, çevrimiçi reklam ödemelerini vergilendiren Hindistan Eşitleme Vergisidir. Avrupa'da ilk örnek ise Macaristan'dır. 2014'te Macaristan, reklam yayıncılığından veya yayımlamadan büyük cirosu olan şirketlere, yani dijital işletmelerin çok önemli bir rol oynadığı iki sektöre bir reklam vergisi getirmiştir (Iacob ve Simonelli, 2019).

Hindistan'da da benzer şekilde 1 Nisan 2019 tarihinde yürürlüğe giren kurumlar vergisi hakkındaki kararlar birlikte fiziksel bir işletme olmasına bakılmaksızın bir işletmenin yerel kullanıcı sayısı ve elde edilen işten gelen gelir miktarının belli bir sınırı aşmasıyla birlikte konu hakkında vergiye tabi tutulma kararı çıkarılmıştır (Artar,2018: 2179).

3.1. İngiltere'de Dijital Vergilendirme

OECD, 'Base Erosion and Profit Shifting' girişimi ('BEPS') aracılığıyla uluslararası vergi kurallarında reform yapma çabalarını koordine etmiştir. 2015'te G20 Maliye Bakanları,

ulusal vergi sistemlerinde asgari standartların belirlenmesi, bu sistemlerin birbirine geçme şekline ilişkin uluslararası standartların gözden geçirilmesi ve en iyi uygulamaların teşvik edilmesi için bir dizi tavsiye üzerinde anlaşmışlardır. Ancak bu reformların, dijitalleşmenin ve büyük teknoloji şirketlerinin ortaya çıkmasının getirdiği zorlukları karşılamadığı konusunda yaygın bir fikir birliği oluşmuştur. 2018 Bütçesinde İngiltere Hükümeti, dijital hizmet sağlayan işletmelerin herhangi bir uluslararası anlaşmaya kadar Birleşik Krallık kullanıcılarından elde ettikleri değeri yansıtan vergiyi ödemelerini sağlamak için Nisan 2020'den itibaren bir Dijital Hizmet Vergisi uygulamaya koymuştur.

2018 bütçesinde açıklanan ve 2020 Finans Yasası'nda yasalaştırılan vergi, sosyal medya, arama motoru veya çevrimiçi pazar hizmetleri sağlayan işletmeler için geçerlidir. Vergi teorik olarak hem Birleşik Krallık hem de yabancı işletmeler için geçerli olsa da, ciro eşiklerinin pratikte yalnızca az sayıda çok uluslu şirket tarafından karşılanması muhtemeldir. Google, Amazon ve Facebook dahil olmak üzere bu şirketler ezici bir çoğunlukla ABD'de yoğunlaşmıştır (Kane, 2020).

Dijital Hizmet Vergisi, arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazarları işleten büyük çok uluslu şirketlerin brüt gelirlerine %2 oranında uygulanacaktır. DST, bu gelirlerin kurumsal sahibinin nerede olduğuna ve şirketin Birleşik Krallık'taki fiziksel varlığına bakılmaksızın hesaplanacaktır. 1 Nisan 2020'den itibaren kazanılan gelir için geçerlidir. DST, 12 aylık bir hesap dönemi içinde küresel dijital hizmet gelirlerinde 500 milyon Sterlin'den fazla ve Birleşik Krallık dijital hizmet gelirlerinde 25 milyon Sterlin'den fazla üreten büyük işletmeleri hedeflemektedir. Dolayısıyla yalnızca İngiltere'deki kullanıcılardan elde edilen 25 milyon sterlini aşan kapsam içi gelirler DST'ye tabidir (Walker, 2021).

DST'nin pratikte nasıl çalıştığına ilişkin parametreler şunları içerir:

- Vergi borçları grup düzeyinde hesaplanır, ancak gelirleri Birleşik Krallık kullanıcılarını içeren gruptaki bireysel kuruluşlardan tahsil edilir. Bu kuruluşlar, katkılarıyla orantılı olarak vergi eşiklerine katkıda bulunur.
- Eşikler, yukarıda da anıldığı gibi DST'nin yalnızca küresel gelirleri 500 milyon sterlinin üzerinde ve Birleşik Krallık gelirleri 25 milyon sterlin üzerinde olan gruplar için geçerli olduğu anlamına gelmektedir. Bu, bir grubun İngiltere'deki

kullanıcılardan elde ettiği ilk 25 milyon sterlinlik gelirin DST'ye tabi olmaması için bir ödenek içerir.

Söz konusu aktiviteye bağlı olarak, bir Birleşik Krallık kullanıcısının katılımını neyin oluşturduğuna dair farklı düşünceler vardır (Gough, 2021):

- Taraflardan en az birinin Birleşik Krallık'ta yerleşik olması durumunda çevrimiçi pazar yeri işlemlerinin Birleşik Krallık kullanıcılarını kapsadığı kabul edilecektir, ancak diğer kullanıcı DST'ye benzer bir vergiye sahip bir ülkede ikamet ediyorsa, alınan vergi geliri %50 oranında azaltılacaktır.
- Reklamın Birleşik Krallık izleyicilerine yönelik olması durumunda, reklam gelirlerinin Birleşik Krallık kullanıcılarından elde edildiği kabul edilecektir.
- Düşük kâr marjları veya zararları işleten kapsam içi şirketler için bir 'güvenli liman' ilkesi mevcuttur ve bu tür kuruluşların yükümlülüklerini hesaplamak için alternatif bir ücretlendirme esası kullanmalarına ve etkin bir şekilde daha düşük bir DST yükümlülüğüne yol açmalarına izin verir, ya da zarar verme.
- DST, tamamen ve münhasıran bir ticaret amacıyla yapılmış olması koşuluyla, işletme gideri olarak indirilebilir. Ancak, herhangi bir Birleşik Krallık kurumlar vergisi yükümlülüğüne karşı kredilendirilemez. Bu durum çifte vergilendirmeye neden olabilir.

İşletmeler, hangi faaliyetlerin DST kapsamında olduğunu değerlendirmek ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirleri belirlemek zorundadır. Ayrıca, dijital hizmet faaliyetleriyle bağlantılı olarak elde edilen gelirler belirlendikten sonra, bu gelirlerin ne kadarının Birleşik Krallık kullanıcılarına atfedilebileceğinin de belirlenmesi gerekmektedir. "Birleşik Krallık kullanıcısı", normalde Birleşik Krallık'ta yerleşik bir birey veya Birleşik Krallık'ta kurulmuş bir işletme olduğunu varsaymanın makul olduğu bir kullanıcı olarak tanımlanır. Mevzuat, işletmelerin bir BK kullanıcısına sahip olup olmadıklarını belirlemek için pragmatik bir yaklaşım benimsemeleri gerektiğine işaret etmektedir ve işletmelerin ticari faaliyetleri sırasında toplananların ötesinde kullanıcıları hakkında bilgi toplamasının beklenmediğini belirtmektedir (Jonesday, 2020).

Bir grup, yalnızca 'dijital hizmet faaliyetlerinden' gelir elde ediyorsa DST kapsamında olacaktır. Bunlar aşağıdakilerin sağlanmasıdır (Walker, 2021):

- Sosyal medya hizmeti,

- Bir internet arama motoru
- Çevrimiçi bir pazar yeri.

Tanım ayrıca, bu faaliyetlerden herhangi biriyle ilişkili bir çevrimiçi reklamcılık hizmetinin yürütülmesini de içerir. Görüldüğü gibi DST’de tarif edilen verginin temeli, işletme grubunun herhangi bir üyesinin dijital hizmet faaliyetleriyle bağlantılı olarak ortaya çıkan Birleşik Krallık dijital hizmet gelirleridir. Bu, bir sosyal medya platformunun, internet arama motorunun veya çevrimiçi bir pazaryerinin sağlanması anlamına gelmektedir. Mevzuat, üç faaliyetten ikisini tanımlayan koşulları ana hatlarıyla belirtir, ancak bir internet arama motorunu tanımlamaz. Bir grup tarafından dijital hizmet faaliyetlerinin sağlanması (Robertson, 2019):

- İlişkili herhangi bir çevrimiçi reklamcılık işinin sürdürülmesi
- Çevrimiçi reklamların yerleştirilmesini kolaylaştıran ve sosyal medya platformu, arama motoru veya çevrimiçi pazar yeri ile bağlantısından önemli fayda sağlayan bir çevrimiçi platformda işletilen bir işletme olmak.

Ancak, finansal ve ödeme hizmetleri sağlayıcıları için çevrimiçi pazar yeri tanımından bir muafiyet vardır. Beklendiği gibi, kendi mallarının satışı, çevrimiçi içeriğin sağlanması ve radyo ve televizyon yayın hizmetlerinin sağlanması DST kapsamı dışında tutulmuştur.

1 Nisan 2020'den itibaren geçerli olmak üzere, DST'nin ilk yılında hazineyi 275 milyon sterlin artıracak ve 2021'de başlayan tahsilatın ardından vergi gelirlerinin 370 milyon sterline yükseleceği ve bunun Birleşik Krallık Hazinesinin genel vergi gelirine nispeten küçük bir katkı yapması, ancak yine de şirketler için önemli bir husus haline gelmesi beklenmektedir (Gough, 2021).

Birleşik Krallık hükümeti dijitalleşmeden kaynaklanan vergi sorunlarının uzun vadeli çözümünün uluslararası vergi kurallarının reformunda yattığına inansa da, DST gibi tek taraflı tedbirlerin kısa vadede fayda getireceğine inanmaktadır. DST, etkilenen vergi mükellefleri üzerindeki idari ve uyum yükünü artıracaktır ve çifte vergilendirme riski de dahil olmak üzere, gelire dayalı verginin doğasında bulunan bazı zorluklar devam etmektedir. Bu tasarım zorlukları, uluslararası toplumdaki birçok kişi arasında tek taraflı DST'lerin çoğalmasıyla ilgili endişelere yol açmıştır. Örneğin ABD, Avrupa'da DST'lerin uygulanmasına karşı sesini yükseltmiştir. Fransız hükümetinin benzer bir önlemi uygulamaya koymasıyla ilgili tarife önlemlerine yönelik yaptırım tehdidinde

bulunmuştur. Birleşik Krallığın, ABD teknoloji devleri için önemli bir pazar olduğu düşünüldüğünde, benzer tavrın İngiltere'ye de gösterileceği düşünülmektedir. Brexit sonrası bir ortamda İngiltere-ABD ticaret müzakereleri üzerinde etki bırakacak bir hamlenin gelmesi muhtemeldir. Ayrıca, Birleşik Krallık'ın DST ile ilerlemeye devam etmesi, Avusturya, İtalya, İspanya ve Meksika dahil olmak üzere benzer uygulamayı hayata geçirmeyi düşünen diğer hükümetleri benzer vergilerle ilerlemeye teşvik edip etmeyeceği de merak konusudur. Eğer yaparlarsa, bu giderek daha karmaşık bir ortama daha fazla karmaşıklık katacaktır. Ayrıca, vergi yükünün, kapsam dahilindeki büyük dijital iş platformlarının kullanıcıları için iş yapma maliyetinin artmasıyla sonuçlanan bir etki yaratacağı muhtemeldir. Örneğin Amazon, Fransız eşdeğer vergisinin maliyetini platformunun kullanıcılarına aktaracağını duyurmuştur. Aynı şeyin Birleşik Krallık'ta vergi alınan tüm işletmelerde gerçekleşmesi beklenmektedir (Robertson, 2019).

Birleşik Krallık DST teklifi, diğer bazı dikkate değer özellikleri içermektedir. Vergilendirilebilirlik eşiği, potansiyel olarak AB teklifindekinden daha yüksektir. Ayrıca DST'nin dar bir şekilde hedef alınacağı fikrine büyük önem vermektedir. Bu tür dar hedefleme, DST'nin meşruiyeti için gerekli kabul edilmektedir (Cui, 2019).

Hükümet, vergi uygulamasının geçici bir önlem olduğunu ifade etmiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik küresel bir çözüm OECD düzeyinde kabul edildiğinde bu uygulamanın yürürlükten kaldırılacağını doğrulamıştır. Mevcut mevzuat taslağı, hükümetin 2025 yılına kadar DST'yi gözden geçirmesini gerektirmektedir. Bu, OECD'nin dünya çapındaki ekonomilerin dijitalleşmesiyle ortaya çıkan vergi sorunlarına çok taraflı bir çözüm üzerinde anlaşmaya varmak için tercih ettiği yaklaşımla da uyumludur. OECD tarafından yapılan açıklamalar kuruluşun küresel düzeyde ortak bir vergi standartı üzerinde fikir birliğine varılabileceğini umduğunu ortaya koymaktadır (Jonesday, 2020).

Avusturya, İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya ve ABD'nin 2021'in Ekim ayında uluslararası kurumlar vergisine ilişkin yeni kurallar üzerinde anlaşmaya varmasıyla 2023'te küresel bir reformun yürürlüğe girme olasılığı artmıştır. İngiltere bu anlaşmadan hemen sonra yaptığı açıklamada, ABD'den gelen tarife tehdidini ortadan kaldırarak Google ve Facebook gibi ABD'li teknoloji devlerine yönelik Dijital Hizmet Vergisini aşamalı olarak kaldıracağını ifade etmiştir (Reuters, 2021).

3.2. Fransa’da Dijital Vergilendirme

Fransa’da, Birleşik Krallık, İspanya ve İtalya gibi, çok uluslu İnternet şirketlerinin kurumsal gelirlerini, küçük bir yüzdesini vergilendirecek olan dijital hizmet vergileri yoluyla vergilendirmenin yollarını aramıştır. Bu kapsamda Fransa, internet kullanıcılarının değer yarattığı ve böylece ülkelerin bu şirketlerin mukimlerinden elde ettikleri gelirleri vergilendirme konusunda haklı olduğu mantığına dayanmıştır.

2020’de OECD’de varılması beklenen anlaşma beklentisiyle Fransa, büyük dijital şirketlerin kamu finansmanına daha fazla katılımını sağlamak için hemen kendi Dijital Hizmet Vergisini (FDST) uygulamaya karar verdi. 24 Temmuz’da, uzun zamandır beklenen FDST’yi uygulayan yasa yürürlüğe girdi. Temel amacı, dijital sektörde faaliyet gösteren şirketler için uygun olmayan uluslararası vergi kurallarını güncellemektir.

Dijital Hizmetler Vergisi, “GAFA vergisi” olarak adlandırıldı (ana ABD hedeflerinin kısaltması: Google, Apple, Facebook ve Amazon). Ancak, bu kısaltmanın önerdiğinin aksine, Fransız GAFA vergisi yalnızca ABD gruplarını değil, Fransız, Çin, Alman, İspanyol ve İngiliz grupları da dahil olmak üzere diğer uluslararası grupları da hedef almaktadır. Nitekim, Fransız vergi idaresi, yaklaşık 30 uluslararası grubun bu vergiden etkilendiğini tahmin etmektedir (Dorin, 2021).

Fransa’daki DST’nin kapsamı, Fransa’da sağlanan dijital hizmetlerin değerine odaklanır. Fransız Vergi Kanununun yeni 299. Maddesi uyarınca, DST iki hizmet kategorisine uygulanacaktır (Polacco vd., 2021):

1. Özellikle mal veya hizmetlerin kullanıcılar arasında doğrudan sağlanmasını kolaylaştırmak amacıyla, kullanıcıların diğer kullanıcılarla etkileşime girmesine olanak tanıyan bir dijital platformun sağlanması. Dijital bir platformun temini, prensip olarak, bir platformun kullanıcılarından birinin Fransa’da bulunduğu takvim yılı boyunca Fransa’da sağlanmış olarak kabul edilmelidir. DST, kullanıcıları veri toplama amacıyla birbirine bağlayan ana amacı olmayan dijital platformların tedariki için geçerli değildir. Bu nedenle, işletmeler dijital arayüzü esas olarak kullanıcılara (i) e-ticaret, video hizmetleri, isteğe bağlı müzik, (ii) iletişim hizmetleri, (iii) düzenlenmiş ödeme hizmetleri gibi dijital içerik sağlamak için kullandıkları sürece, dijital platform vergiye tabi olmamalıdır. Dijital arayüz, belirli düzenlenmiş finansal sistemleri ve bankalar arası ödeme gibi süreçleri yönetmek için kullanıldığında, dijital platformun tedariki de vergiye

tabi değildir. Ayrıca, dijital platformun ana amaç olarak reklam vermeye yönelik hizmetlerin satın alınmasına veya satılmasına izin vermesi durumunda, dijital platformun tedariki vergiye tabi olmayacak, ancak bu hizmetlerin reklam verenlere tedariki vergilendirilecektir.

2. Dijital platformlarda toplanan kişisel verilerden oluşturulan hedefli reklam içeriklerini dijital bir platforma yerleştirmeyi amaçlayan reklamcılara hizmet sağlanması. Hizmetler, reklamların alınmasını, depolanmasını ve teslimini, reklam kontrolünü ve reklam performans ölçümünü ve ayrıca bir kullanıcının veri iletimini veya yönetimini içerebilir.

Fransız DST'si, Fransa'da çevrimiçi aracılık hizmetlerinden ve hedefli çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirlere yüzde 3 oranında uygulanmaktadır. Prensipten olarak, (i) dijital küresel ciro 750 milyon Euro'nun üzerinde ve (ii) dijital ciro Fransa'da 25 milyon Euro'nun üzerinde olan şirketler bu verginin hedefidir, ancak müşterilerinin birçoğunun ekonomik yükü taşıması muhtemeldir (Béra, 2021). Fransız mevzuatı, AB'deki diğer vergi örneklerinden o kadar geniştir ki, DST, yalnızca nihai reklamı yayınlayanlar için değil, reklamların yerleştirilmesine dahil olan tüm ekonomik operatörler için de geçerlidir (Toplenszki, 2021).

DST'nin kurumlar vergisi açısından indirilebilir bir gider olmadığı unutulmamalıdır. Şirket (veya tüm grup için bu vergiyi ödemekle sorumlu bir grup şirketi), her yılın Nisan ve Ekim aylarında iki taksit ödemek zorunda kalacak ve bakiyesi bir sonraki yılın Mart ayında ödenecektir (örneğin: Nisan ayında iki taksit ve Kasım 2020 ve bakiye Nisan 2021'de). Ancak DST kapsamına giren şirketler 2019 yılından itibaren sorumludur. Sadece 2019 yılı için Kasım 2019'da tek taksit ödenecek ve 2018 yılı için ödenmesi gereken verginin %50'si üzerinden hesaplanacaktır. 2019 yılı için ödenmesi gereken vergi bakiyesinin ödemesi Nisan 2020'de yapılacaktır (Flaicher, 2019).

DST'nin (i) vergi anlaşmaları ve Avrupa Birliği hukuku tarafından belirlenen ilkelerle veya (ii) vergi yasalarının Fransız Anayasası hükmünce geriye yürümezliği ilkesiyle uyumluluğu gibi bazı sorular askıda kalmaktadır. Ayrıca, ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi'nin (USTR), 1974 tarihli Ticaret Yasası'nın 301. Bölümü uyarınca, Fransız DST'ye yönelik, nihayetinde gümrük vergilerinde artış gibi tek taraflı eylemlere yol açabilecek bir soruşturma başlattığını da belirtmek gerekir (Flaicher, 2019).

GAFA vergisi 1 Ocak 2019'da Fransa'da yürürlüğe girdiğinden beri, GAFA vergisi 2020'de Fransız Hazinesine 375 milyon Euro kazandırdı. Fransız hazinesi, DST'nin 2021'de 358 milyon Euro ve 2022'de 518 milyon Euro toplamasını bekliyor (Dorin, 2021).

2023'te ABD'li teknoloji devleri üzerindeki dijital hizmet vergilerini geri çekmeyi kabul eden ortak anlaşma kapsamında Fransa'da da vergi askıya alındı, ancak dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda OECD'de bir anlaşmaya varılmadığından Ekonomi Bakanı, Fransa'nın Aralık 2020'den itibaren Dijital Hizmet Vergisini uygulayacağını açıklamıştır.

3.3. Avusturya'da Dijital Vergilendirme

Avusturya, dijital reklam hizmetlerinden elde edilen brüt gelirlere %5 vergi uygulayan bir DST'yi benimsemiştir. 2020'den itibaren, belirli yıllık gelir eşiklerini aşan şirketler tarafından bedel karşılığında verilen çevrimiçi reklam hizmetleri, bu hizmetleri sağlayan kişinin aldığı bedelin %5'i oranında sabit bir vergiye tabi olacaktır. Özellikle, Avusturya vergi oranı AB düzeyinde önerilen %3 oranından daha yüksektir. Kapsamlı çevrimiçi reklamcılık hizmetlerine örnek olarak, bir web sitesinde arama motoru sonuçlarında veya afişlerde görüntülenen reklamlar verilebilir. Ancak, "karşılaştırılabilir" çevrimiçi reklam hizmetleri de DST'ye tabi olacaktır. Bu terimin tam olarak hangi hizmetleri kapsadığı Avusturya Maliye Bakanı tarafından ayrı bir yönetmelikle belirleneceği açıklanmıştır. Bu tür hizmetler, bir çevrimiçi video akışı öncesinde, sırasında veya sonrasında görüntülenen reklam videolarını içerebilmektedir (Grassinger ve Mamuk, 2019).

DST, yalnızca yıllık küresel geliri 750 milyon € veya daha fazla olan ve Avusturya'daki dijital reklam hizmetlerinden elde edilen yıllık geliri 25 milyon € veya daha fazla olan şirketler için geçerlidir. Dijital Vergi Yasası, yerel çevrimiçi reklamcılık hizmetleriyle sınırlıdır. Yurtiçi çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, "yerli IP adresine sahip bir kullanıcı tarafından alınan ve içeriği ve tasarımı (aynı zamanda) yerli kullanıcıları hedefleyen" hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, özellikle afiş

reklamcılığı, arama motoru reklamcılığı ve benzeri reklamcılık hizmetleri olmak üzere dijital bir arayüz üzerindeki reklamlardan oluşmaktadır. Sadece yurtiçi hizmetler DST'ye tabi olacaktır. Bir çevrimiçi reklam hizmeti, (i) Avusturya IP adresine sahip bir kullanıcının cihazında görüntüleniyorsa ve (ii) reklamın içeriği (ayrıca) Avusturyalı kullanıcılara yönelikse, Avusturya'da sağlanmış sayılır (Lomas, 2020).

Avusturya'nın Fransa'dan tamamen farklı bir yaklaşım izlediği görülmektedir. Vergi mükellefi olmak da aynı rakamlar kullanılarak çifte gelir koşuluna tabidir, ancak Avusturya mevzuatı ikinci koşulu daha katı bir şekilde tanımlamaktadır. 25 milyon Euro'luk yurt içi satışlar, özellikle çevrimiçi reklamlardan gelmelidir. Bunun nedeni, Fransız vergi kanununun daha geniş bir hizmet yelpazesini kapsamaya çalışsa da, Avusturya'nın özellikle çevrimiçi reklamcılığın vergilendirilmesine odaklanması ve bu nedenle çok daha dar olmasıdır (Toplenszki, 2021).

Avusturya'da çevrimiçi reklam hizmetleri sunan kişi, DST (vergi borçlusu) ödemekle yükümlüdür. Bu tür hizmetlere başka bir kişi katkıda bulunursa, bu kişi katkı payı ölçüsünde DST'den sorumludur. Vergi borçlusu, DST'ye tabi tüm hizmetlerin kaydını her zaman tutmak ve DST'yi hesaplamak zorundadır. Ayrıca DST yükümlülüğünün doğduğu ayı takip eden ikinci ayın 15'ine kadar vergi miktarını hesaplayarak yetkili vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Bunun yanında, vergi borçlusu mali yılın bitiminden üç ay sonra yıllık vergi beyannamesi vermelidir. Vergi borçlusu, DST'ye tabi tüm hizmetlerin ve verginin hesaplanmasına ilişkin esasların kayıtlarını her zaman tutmakla yükümlüdür (Grassinger ve Mamuk, 2019).

8 Ekim 2021'de imzalanan Uluslararası Vergilendirme Reformuna İlişkin Küresel Anlaşmaya dayanarak, Avusturya da ve diğer bazı ülkeler gibi ulusal dijital hizmet vergilerini kaldırma ve Birinci Sütun yürürlüğe girdiğinde benzer yeni vergiler getirmekten kaçınma konusunda anlaştı. 21 Ekim 2021'de geçici bir çözüme ulaşıldı. Ulusal dijital hizmetler vergisinin, Birinci Sütun yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmasına karar verildi. Ancak, 1 Ocak 2022 ile Birinci Sütun'un yürürlüğe girmesi arasındaki geçiş döneminde yerel (Avusturya) dijital hizmetler vergisinin özel bir kredilendirme biçiminin dikkate alınacağı açıklandı (Hofmann ve Krickl, 2022). Dolayısıyla, Avusturya dijital vergisi, dijital ekonominin vergi sorunlarına uluslararası düzeyde kalıcı bir çözüm bulununcaya kadar geçici bir önlem olarak görülüyor.

3.4. Macaristan’da Dijital Vergilendirme

Ekonomik değerin yaratıldığı yerlerde kârların vergilendirilmesini sağlamak için bir Dijital Hizmet Vergisinin getirilmesi, Macaristan’da da tartışmaların konusu olmuştur. Macaristan’da dijital ticarete faaliyet gösteren çok uluslu şirketleri vergilendirmeye yönelik tek taraflı girişimlerde bulunan ülkeler arasındadır.

Macaristan hem geleneksel hem de çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden elde edilen gelirleri ele almak için 2014 yılında bir reklam vergisi getirdi. Mevcut vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir ve 100 milyon Macar forintinden (22 Kasım 2019 tarihli Avrupa Merkez Bankası döviz kuruna göre 299.141 Euro) fazla gelir elde etmeyen daha küçük reklam şirketleri Macaristan DAT'ından muaftır. Avusturya DAT'sinin aksine, Macar vergisi çevrimdışı ve çevrimiçi reklamcılık hizmetlerine aynı şekilde uygulanır. En önemlisi, daha küçük reklam şirketleri, geleneksel veya çevrimiçi reklamcılık hizmetleri sağlasalar bile, ayırım gözetmeksizin vergiden muaftır (Geringer, 2020).

Macaristan'da, 2014 yılında getirilen ve o zamandan beri değiştirilen reklam vergisi özel bir durum yaratmıştır. Reklam vergisi, ağırlıklı olarak Macarca dilindeki reklamlar ve Macarca dilindeki web sitelerinde yayınlanan reklamlardan sonra ödenmelidir. Bununla birlikte, Google veya Facebook, vergiye tabi olmayan reklam platformları olarak piyasadaki geleneksel aktörlere göre önemli bir rekabet avantajına sahiptir (Koreň vd., 2019).

2014 yılında, yayın veya yayından elde edilen gelir üzerinden %0 ile %50 arasında değişen çeşitli oranlarda getirilen reklam vergisine yoğun itirazlar geldi. 2015’de Avrupa Komisyonu soruşturması sonrası, bu verginin rekabet hukukuna aykırı olduğu ve uyumsuzluğu tespit edilmiş ve oranlar değiştirilmiştir. 100 milyon Macar Forinti'yi aşan reklam satış geliri %5,3 oranında vergilendirilmiş, bu tutarın altındaki gelirler ise vergiden muaf tutulmuştur. Sonrasında 5,3 vergi oranı %7,5’e yükseltilmiştir. 2017 yılında Avrupa Adalet Divanı (ECJ), Avrupa Komisyonu kararını iptal etti; ancak, Macaristan 1 Temmuz 2019 ile 31 Aralık 2022 tarihleri arasında dijital vergi oranını %0 olarak belirleyerek vergiyi geçici olarak askıya aldı (Szczepeński, 2020: 4).

Macaristan anlaşmaya katılmamıştır. Yeni anlaşmanın, henüz kararlaştırılmamış önemli teknik unsurlarla birlikte, planlanan mevzuatın sadece birkaç kilit faktörünü kapsamaması ve anlaşma metninin, yalnızca birkaç sayısal parametre için bir aralık sağlaması ve yeni asgari verginin temelini birçok belirsizliğin çevrelemesi Macaristan'ın itirazları arasındadır (Izer, 2021).

Mevcut vergilendirme hükümlerine göre, çeşitli ülkeler vergilendirme yetkilerini fiziksel varlığa dayalı olarak kullanırlar. Ancak dijital ekonomi söz konusu olduğunda, vergiye esas oluşturan değer nereden ortaya çıktığını, tam olarak neyin bu değer olarak nitelendirildiğini ve nasıl ölçülmesi gerektiğini belirlemek zordur. Macaristan Devlet Denetleme Ofisi (HSAO), dijital sektöre ait uluslararası şirketlerin, kârlarıyla orantılı olarak geleneksel ekonominin aktörlerine göre çok daha az vergi ödediğini ve katma değer yarattıkları yerlerde vergi ödemediklerini iddia etmektedir. Bu nedenle HSAO, sınır ötesi dijital hizmetler sağlayan şirketlerin faaliyetlerinden sonra “adil olandan” çok daha az vergi geliri elde ettiğini öne sürmektedir. 2010-2018 dönemini inceleyen HSAO, internet üzerinden gerçekleşen ticari işlem sayısı, ortalama sepet değeri ve online müşteri başına ortalama yıllık online cironun internet kullanımına paralel olarak arttığını tespit etmiştir. HSAO, ticaret, nakliye ve depolama alanlarında artan cironun, azalan teşebbüs sayısı ile bağlantılı olduğunu ve bu cironun çoğunluğunun yabancı sermayeli şirketler tarafından oluşturulduğunu düşünmektedir. HSAO'nun analizi, KDV tahsilatı, tüketicinin korunması, vergi kaçakçılığı, haksız pazar avantajlarının elde edilmesi, gümrük kontrolü ve gümrük vergilerinin tahsilatı ile ilgili belirli riskleri tanımlamıştır. Buna göre, AB ve Macaristan'da yapılan yasal değişikliklerin bu riskleri azalttığı ancak ortadan kaldıramadığı ileri sürülmektedir (Tivadar, 2022).

3.5. Slovakya’da Dijital Vergilendirme

Slovakya’da iki veya daha fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesini yönetmek için tek taraflı vergi düzeneği geliştiren ülkeler arasındadır.

Yakın zamanda, üst düzey internet şirketlerinin kurumsal gelirlerini, belli bir yüzdesini vergilendirecek olan dijital hizmet vergilerini yürürlüğe koymuştur.

AB üyesi devletlerin dijital hizmetlerden kazanç sağlayabilecek iş modellerini nasıl yakalayabilecekleri konusunda tek taraflı çözümler aramaya başlaması Slovakya'yı da harekete geçirmiştir. Slovakya, dijital ekonomiyi vergilendiren ilk AB ülkeleri arasında yer alır. 2017 yılında hükümet, ulaşım ve konaklama hizmetlerine aracılık eden yabancı dijital platformlardan vergi tahsilatını iyileştirmek için vergi mevzuatını revize etti. Yeni yasa, AirBnB, Uber ve Booking.com gibi şirketlere sözde kalıcı kuruluşlar kurma ve yüzde 21 kurumlar vergisi ödeme zorunluluğu getirdi. Hükümetin genel amacı, vergi ödeyen yerel girişimcilerin, kârlarını kasıtlı olarak düşük vergili ülkelere kaydıranlara kıyasla dezavantajlı duruma düşmemesini sağlamaktır. Verginin getirilmesinin ardından Maliye Bakanlığı, bundan sonraki adımlarda dikkatini büyük dijital şirketlere odaklayacağını duyurdu. Ancak Slovakya daha sonra AB düzeyinde bir anlaşmaya varmaya çalıştı ve o zamandan beri herhangi bir somut yasa teklifi sunmadı. Bakanlığa Konsey müzakerelerinin başarısızlığının ardından kendi çözümü üzerinde çalışıp çalışmadığı sorulduğunda, “gelecekte nihai uygulamanın etkisiyle bu tür vergi seçeneklerini analiz edeceğini” ifade etmiştir (Koreň vd., 2019).

Slovakya 1 Ocak 2018'den itibaren, dijital ticari faaliyetlerin kullanıcının ülkesinde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla, işyeri tanımını genişletti. Bu nedenle Slovakya'daki yabancı operatörlerin belirli dijital faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar vergiye tabi hale geldi. Dolayısıyla dijital bir platform üzerinden yapılsa dahi yinelenen ulaşım ve konaklama aracılık hizmetleri, Slovak Cumhuriyeti topraklarında kalıcı bir yer üzerinden yürütülen faaliyetler olarak kabul edildi ve bu nedenle bir işyeri oluşturulmasına yol açacağına karar verildi (Balogová, 2018).

Ulaşım ve konaklamada aracılık hizmetlerinin yürütüldüğü dijital platformlardan ve web sitelerinden elde edilen geliri kapsayan Slovakya vergisi 2017 yılında uygulanmaya başlanmıştır. 1 Ocak 2018'de Slovakya, bu işletmelerin daimi işyerleri olduğunu kabul etmiş ve bu nedenle bu işletmeler %21 oranında kurumlar vergisi ödemeye uygun görülmüştür (Szczepeński, 2020: 4). Dijital bir platform üzerinden yapılsa dahi yinelenen ulaşım ve konaklama aracılık hizmetleri, Slovak Cumhuriyeti topraklarında kalıcı bir yer üzerinden yürütülen faaliyetler olarak kabul edilir ve bu nedenle bir işyeri oluşturulmasına yol açar. Bu tür dijital platformların yabancı operatörleri, gelir vergisi

amacıyla Slovakya'da kayıt yaptırmak zorundadır. Slovakya Maliye Bakanlığı'nın kamuya açık kararlarına göre, dijital platform operatörleri, Slovakya'nın çifte vergilendirme anlaşmasının olduğu veya Slovakya'nın çifte vergilendirme anlaşmasının olmadığı devletlerden gelip gelmediğine bakılmaksızın Slovakya'da bir işyeri oluşturur. Vergilendirme anlaşmasına göre vergi tescil yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda, aracılık hizmetlerine ilişkin ödemeler stopaja tabi olacaktır (Balogová, 2018).

3.6. İtalya'da Dijital Hizmet Vergisi Yasası

24 Mart 2021'de İtalyan vergi makamları, OECD'den dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin daha geniş çözümler bekleyen İtalya'da uygulanmakta olan dijital hizmet vergisine ilişkin resmi kılavuzu yayınladı. Kapsamlı kılavuzda, vergiye tabi kişilerin ve hizmetlerin tanımları, muafiyetler, bölgesel bağlantı gereklilikleri, raporlama ve muhasebe yükümlülükleri, geri ödemeler ve çifte vergilendirme indirimi hakkında önemli açıklamalar yer almaktadır (Bosco vd., 2021).

DST, bireysel veya grup düzeyinde, bir önceki mali yılda aşağıdaki eşikleri müşterek olarak karşılayan ticari faaliyetler yürüten denekler tarafından ödenecektir:

- Toplam gelir tutarı (nerede olursa olsun) 750.000.000 €'ya eşit veya onu aşan
- Dijital hizmetlerden (İtalya'da ortaya çıkan) 5.500.000 €'ya eşit veya daha fazla gelir

İtalya hükümeti tarafından aşağıdaki faaliyetler dijital hizmetler olarak kabul edilmektedir (Bosco vd., 2021):

- Arayüzün kullanıcılarını hedefleyen dijital bir arayüze reklam yerleştirme
- Kullanıcılar arasında doğrudan mal ve hizmet tedarikini kolaylaştırmak için etkileşim de dahil olmak üzere, kullanıcıların iletişim halinde olmalarına ve etkileşimde bulunmalarına olanak tanıyan çok taraflı bir dijital arabirimi kullanıma sunmak

- Kullanıcılardan toplanan ve dijital bir arayüz kullanılarak oluşturulan verilerin iletilmesi.

Kapsam dahilindeki dijital hizmetler, kullanıcı İtalya topraklarında bulunduğunda ve kullanıcının dijital hizmetten yararlanmak için kullandığı cihazının IP adresi veya diğer herhangi bir coğrafi konum belirleme yöntemi aracılığıyla onaylandığında vergiye tabidir. Daha spesifik olarak, vergilendirilebilir bir hizmetle ilgili olarak, bir kullanıcının bir vergi döneminde İtalya topraklarında ikamet ettiği kabul edilecektir (Persiani ve Tempestini, 2021):

- Reklam hizmetleri söz konusu olduğunda: söz konusu reklam, İtalya'da o vergi döneminde dijital bir arayüze erişmek için kullanıldığı bir zamanda kullanıcının cihazında görünüyorsa
- Dijital aracılık hizmetleri söz konusu olduğunda: kullanıcı, dijital arayüze erişmek için o vergi döneminde İtalya'da bir cihaz kullanıyorsa ve o vergi döneminde bu arayüzde temel bir işlemi sonuçlandırıyorsa
- Sosyal ağ hizmetleri söz konusu olduğunda: kullanıcının bu vergi döneminin tamamı veya bir kısmı için kullanıcının dijital arayüze erişmesine izin veren bir hesabı varsa ve bu hesap İtalya'da bir cihaz kullanılarak açılmışsa;
- Veri aktarımına ilişkin hizmetler söz konusu olduğunda: Aktarılan veriler, İtalya'da cihazını dijital bir arayüze erişmek için kullanan bir kullanıcıdan üretilirse, ister verilerin iletildiği aynı vergi döneminde isterse daha önceki herhangi bir vergi döneminde olsun.

Spesifik örnekler sağlamak için, İtalyan Gelir Kurumu, bu endüstriler hakkında birçok soru sorulduğundan, gıda dağıtım sektörüne ve oyun sektörüne atıfta bulunmuştur. Özellikle gıda teslimi ile ilgili olarak, yemek veya gıda maddelerinin ticari kuruluş (örn. restoran, bar, gıda laboratuvarı vb.) tarafından tüketiciye (son kullanıcıya) doğrudan teslim edilmesinin dikkate alınması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur) Sayısal aracılık hizmeti desteği ile düzenleme kapsamına girmez. Dijital gelir olarak sadece aracılık komisyonu geçerlidir. Ayrıca, dijital arayüzün sahibi yalnızca kullanıcılar arasında veya nirengi yoluyla (aracılık hizmeti dahil) gıdaya doğrudan aracılık etmekle kalmaz, aynı zamanda doğrudan teslimat hizmetini de verirse, arabirim operatörü tarafından düzenlenen ve verilen teslimat hizmetinin bedeli dijital hizmetler vergisinden hariç tutulmalıdır. Yukarıdaki analizden de anlaşılacağı gibi, dijital hizmet vergisi

hesaplamasının dayandığı kilit nokta, kullanıcıların bulunduğu konumdur. İş dünyası tarafından sorulan sorulara yanıt veren kılavuz, kullanıcının konumunu belirlemeye yönelik ana metodolojinin IP adresinin konumu olduğunu doğrulamıştır (Polacco ve De Carne, 2021).

Çevrimiçi oyunların satın alınmasıyla ilgili aracılık hizmetlerinden elde edilen gelir, oyunun başka bir tüzel kişiye (dijital içerik oluşturucu) ait olması ve tedarikçinin (dijital platform) aracı olarak hareket etmesi durumunda DST kapsamına alınacaktır. Prensip olarak, oyuncular sadece bir giriş ücreti ödedikten sonra oyuna erişebiliyorsa ve tedarikçi (dijital platform) oyunun mülkiyetine veya dağıtım haklarına sahipse, aracılık işlevinden elde edilen gelir DST kapsamından çıkarılır. Kitle fonlaması platformları ile ilgili olarak, platform hizmetlerinin sağlayıcıları ticaret yerleri ile aynı rolü üstlendiğinden ve dolayısıyla hizmetleri basit aracılık hizmetleri teşkil etmediğinden, yatırıma dayalı kitle fonlaması ve krediye dayalı kitle fonlaması DST'nin kapsamı dışındadır. Ancak, bir DST'ye ilişkin bir AB direktifi için 2018 teklifinde vurgulandığı gibi, bağış temelli veya ödül temelli kitle fonlaması durumunda olduğu gibi, yatırım veya krediye dayalı olmayan ve aracı teşkil eden kitle fonlaması platformları tarafından sağlanan hizmetler, platform tarafından bir ücretin/ücretin tutulduğu ölçüde DST kapsamındadır (Bosco vd., 2021).

DST, vergi döneminde elde edilen gelirlere göre yüzde 3 oranında vergi uygulanacaktır. Vergiye tabi taban, herhangi bir "maliyet" tarafından düşürülmez, ancak katma değer vergisi ve diğer dolaylı vergiler hariç tutulur. İndirilemeyen maliyetlerin trafik edinme maliyetlerini içerip içermediğine dair bir gösterge yoktur. DST hesaplaması, gerçekleştirildiği her yerde dijital hizmetlerden elde edilen toplam gelir miktarı ile İtalyan bölgesi ile bağlantılı olanlar (farklı gelir türlerinin her biri için özel kurallar geçerlidir) arasındaki nakit esasına dayalı orana dayanmaktadır. DST ödemesi, ilgili mali yılı takip eden 16 Mart günü yapılmalıdır. Vergi döneminin bitiminden (yani, takip eden mali yılın 30 Haziran'ı) sonraki altı ay içinde bir beyanname sunulmalıdır. İlk ödeme 16 Mayıs 2021'de belirlendi. Aynı gruba ait birden fazla şirket olması durumunda, ikincisi tüm DST yerine getirmelerinden (ödemeler ve beyan) sorumlu şirketi belirleyecektir. DST, çifte vergilendirmeye karşı herhangi bir vergi anlaşması kapsamında değildir, ancak ödeme yılında ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. İtalya'da bir daimi yeri veya bir KDV numarası olmayan ve bir takvim yılı içinde DST uygulama koşullarını yerine getiren mukim olmayan tüzel kişiler, DST amaçları için İtalyan Gelir İdaresi'nden

bir kimlik numarası talep etmelidir. Yerleşik olmayan birinin İtalya'da bir bağlı şirketi varsa, bağlı kuruluş, grubun DST yükümlülüklerine uymaktan müştereken sorumludur. İşbirliği yapmayan ülkelerde yerleşik şirketlere özellikle dikkat edilecektir (De Carne ve Polacco, 2021).

21 Ekim 2021'de İtalya'nın da aralarında bulunduğu 5 ülke Amerika Birleşik Devletleri öncülüğünde dijital hizmet vergilerinin uygulanması konusunda geçici bir "siyasi uzlaşma" öngören ortak bir bildiri yayınladı. Böylece İtalya tüm şirketler üzerinde yeni ve tek taraflı vergi önlemleri uygulamaktan kaçınmayı ve DST'yi geri çekmeyi kabul etmiş oldu.

3.7. İspanya'da Dijital Hizmet Vergisi Yasası

Nisan 2018'de İspanya, belirli dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelire %3'lük bir DST getireceğini duyurmuştur. Teklifin ön metnine göre, 2019'dan başlayarak, çevrimiçi reklamcılık, çevrimiçi pazar yerleri ve internetten belirlenen veri aktarım hizmeti (yani çevrimiçi kullanıcı etkinliklerinin satışından elde edilen gelir) dahil olmak üzere belirli dijital hizmetlere vergi uygulanacaktır. Vergi, yalnızca bir önceki takvim yılı için küresel geliri 750 milyon Euro'yu ve o cari yılda İspanya'daki kullanıcılarla yapılan faaliyetlerden elde edilen 3 milyon Euro'yu aşan geliri olan şirketler için geçerli olacaktır (Lowry, 2019).

Dijital hizmetler vergisinin onaylanmasından altı ay sonra, İspanyol hükümeti nihayet bunu uygulamak için düzenleyici yönergeler yayınladı. İlk dijital hizmetler vergisi taslağı, Ekim 2019'da İspanya Bakanlar Kurulu tarafından yayınlandı; Ekim 2020'de aynı taslak yayınlandı ve kabul edildi. DST Yasası ancak 16 Ocak 2021'de yürürlüğe girdi (Enache, 2021).

İspanyol DST Yasası ana özellikleri aşağıdaki gibidir (Turrado, 2021):

- DST, dolaylı bir vergi olarak kabul edilmekte ve bu nedenle imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamına girmemektedir.

- Mükellefler: Aşağıdaki gereklilikleri karşılayan tüzel kişiler veya kuruluşlar: (i) önceki takvim yılı boyunca 750 milyon Euro'yu aşan net gelirler ve (ii) İspanya'da DST vergilendirmesine tabi faaliyetlerin geliştirilmesinden elde edilen toplam gelir tutarı önceki takvim yılı boyunca 3 milyon Euro'yu aşanlar.
- Vergi mükelleflerinin İspanya'da yerleşik olup olmaması önemli değildir.
- Şirket gruplarının, bu gereksinimlerin grup düzeyinde karşılanıp karşılanmadığını belirlemesi gerekir. Bu nedenle, her iki gereklilik de grup bazında karşılanırsa, İspanya'da bu hizmetleri sunan gruptaki her bir tüzel kişilik, bireysel gelir miktarlarına bakılmaksızın DST'ye tabi olacaktır.
- Vergiye tabi gelirler, aşağıdaki faaliyetlerden kaynaklanan gelirlerdir: (i) çevrimiçi reklamcılık hizmetleri; (ii) veri iletim hizmetleri; ve (iii) aracılık hizmetleri.
- Hizmetlerin kullanıcılarının konumu: dijital hizmetler, kullanıcı İspanya'da bulunduğu, İspanya sınırları içinde yürütülmüş kabul edilir. Özellikle, vergiye tabi her dijital hizmet türü için çeşitli yerleştirme kuralları belirlenmiştir.
- Vergiye tabi taban: KDV hariç, yukarıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen toplam gelirler, DST vergi matrahını oluşturur.
- Vergi oranı: İspanya ayrıca AB teklifi tarafından önerilen oranı benimsemeye karar vermiştir ve DST yüzde 3 oranında uygulanacaktır.
- Vergi beyannameleri/formları: DST iadeleri üç ayda bir ibraz edilecektir. DST Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte DST ile ilgili daha fazla düzenleme olmaması nedeniyle, 2021'in ilk çeyreğine (ilk DST öz değerlendirmesine) tekabül eden DST öz değerlendirmesinin son teslim tarihi Temmuz 2021'e ertelenmiştir.

3.8. Hindistan'da Dijital Hizmet Vergisi Yasası

Hindistan, 2016'da dünyada %6'lık denkleştirme vergisi uygulayan ilk ülkelerden biridir. Dijital hizmet vergisi Hindistan'da kurulu olmayan teknoloji şirketlerinden (yerleşik olmayan şirketler olarak adlandırılan) alınan bir denkleştirme vergisidir. Vergiye tabi faaliyetler, yalnızca çevrimiçi reklamcılığı içerecek şekilde dar bir şekilde tanımlanmıştır

ve Hindistan'da sağlanan belirli dijital hizmetlerden elde edilen gelir için vergi oranı %6'dır. Nisan 2020'de Hindistan, telafi edici verginin kapsamını genişletmiştir. Mükellefler yine yerleşik olmayan işletmelerdir. Bununla birlikte, vergilendirilebilir hizmetlerin kapsamı, esas olarak tüm e-ticaret faaliyetlerini kapsayacak şekilde çok geniş bir şekilde tanımlanmıştır ve Hindistan'da sunulan dijital hizmetlerden elde edilen gelirler üzerinden alınan vergi oranı %2 olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme, çevrimiçi reklamcılıkta %6 vergi ve çok çeşitli alana yayılan dijital hizmetlerden elde edilen gelirde %2 oranında olmak üzere iki unsurlu bir çerçeve oluşturmuştur. Bu nedenle, Hindistan düzenlemesi, Avrupa dijital hizmet vergilerinden çok daha geniştir. Bu düzenlemelerin temel amacı, yerleşik olmayan dijital hizmet sağlayıcılarının Hindistan dijital pazarında elde ettikleri gelirler üzerinden bir pay sağlamaktır (Toplenszki, 201).

Gelir üzerinden alınan bir vergi olarak, denkleştirme vergisi esasen bir tarifedir ve ödeme gücüne dayalı değildir. Hindistan ile dijital işlerinde daha yüksek kar marjı olan işletmeler, daha düşük karlılığa sahip işletmelere göre daha düşük marjinal vergi oranıyla karşı karşıya kalacak. Hindistan'da bir işletmenin yüzde 10 kar marjı varsa, yüzde 2 gelir vergisi yüzde 20 gelir vergisine eşittir. Bu, yüzde 22'lik yasal vergi oranıyla karşılaştırılır. Bir işletmenin kar marjı ne kadar düşükse, gelire dayalı vergi kapsamında marjinal vergi oranı o kadar yüksek olur (Bunn, 2021).

Hindistan 24 Kasım 2021'de, yabancı e-ticaret şirketlerine uyguladığı yüzde ikilik Eşitleme Vergisini geri almayı kabul etti ve ABD, vergiyi protesto etmek için uyguladığı yaptırımları geri çekti. Aynı yılın Haziran ayında ABD, ABD şirketlerine karşı ayrımcı olarak kabul ettiği dijital vergileri benimsemelerine yanıt olarak Hindistan ve diğer bazı ülkelere karşı misilleme tarifeleri açıklamıştı. Hindistan'ın geri adım atmasıyla tarifelerin uygulanması, çok taraflı bir çözüm üzerinde anlaşma sağlanıncaya kadar askıya alındı. Bu anlaşma çerçevesinde ABD, Hindistan'ın eşitleme vergisine yanıt olarak tehdit edilen misilleme ticaret önlemlerini de sona erdirdiğini duyurdu.

3.9.Türkiye’de Dijitalleşme Vergilendirme

Türkiye 2018 yılından itibaren elektronik ortamda sunulan hizmetlere KDV uygulaması başlamıştır. Sonrasında online reklam hizmetleri 01.01.2019 tarihinden itibaren stopaja tabi olmaya başlamıştır. En son olarak, DST yasası Aralık/2019'da onaylanmış ve Mart/2020'den itibaren yürürlüğe girmiştir.

İnternet Türkiye'de ilk kez 1993 yılında kullanılmaya başlanmıştır. O zamandan beri gerekli teknik altyapı sürekli olarak geliştirilmiş ve bu teknolojiye erişimin ucuzlaması internet kullanımının giderek yaygınlaşmasına neden olmuştur. Özellikle 1999 sonrası dönemlerde firmaların internet ortamındaki faaliyetlerinin yanında internetin bireysel kullanımı da hız kazanmıştır We Are Social'ın 2016 yılında hazırladığı "İnternet ve Sosyal Medya Kullanıcı İstatistikleri"ne göre Türkiye'de 46,28 milyon kişi (2016 yılında toplam nüfus 79,14 milyon kişiydi) internet kullanıcısıdır. Ayrıca 42 milyon kişi fiilen sosyal medya kullanırken, 36 milyon kişi cep telefonu üzerinden sosyal medyaya bağlanmaktadır. Bu rakamları 2019 rakamlarıyla karşılaştırdığımızda 2016 yılından itibaren Türkiye nüfusu 82,4 milyona, internet kullanıcı sayısı 59,36 milyona, sosyal medya kullanıcı sayısı ise 52 milyona yükselmiştir. İnternet kullanımı tüm dünyada giderek yaygınlaşırken Türkiye'de de girişimciler için yeni fırsatlar ortaya çıkıyor. Bireysel veya kurumsal girişimciler ürün ve hizmetlerini tüketicilere ulaştırmak için interneti aracı olarak kullanmaya başlamış, ürün ve hizmet sunumlarını web sayfalarına taşımaya başlamışlardır. Bu sayede küçük ölçekli işletmeler internet sayesinde büyük ölçekli işletmelerle aynı pazarda olma fırsatını yakalamışlardır (Ubay ve Ünsal, 2021).

3.9.1. Türkiye'de İşletmeden Tüketicie Aktarılan Dijital Hizmetler (B2C) E-Hizmet Ticaretinde KDV Uygulaması

Türkiye, 2018 yılının son ayında dijital vergilendirmeye yönelik ilk adımını atmıştır. Bu yasal önlem, Türkiye'de B2C e-hizmet ticaretini vergilendirmeyi hedeflemiştir. Bu yasal

değişiklik, Türkiye'de yerleşik nihai tüketicilere internet üzerinden hizmet veren yabancı e-ticaret şirketlerinin özel KDV mükellefi olarak kayıt yaptırması zorunluluğunu getirmektedir. AB uygulamalarına uygun ancak küçük farklılıklar içeren bir değişikliktir. Dijital hizmet ticaretinin uluslararası boyutunu kontrol altına alma yönünde Türkiye'de ilk adımdır. Söz konusu yasal değişiklikle, beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda verilmesine ve elektronik tebliğat gönderilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili iken, 6698 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 (1) maddesine aşağıdaki hüküm eklenmiştir. 3065: “Türkiye'de bugüne kadar herhangi bir işyeri, yasal veya iş merkezi ve işyeri bulunmayan uzak satıcılar tarafından Türkiye'de yerleşik nihai tüketicilere e-hizmet sunumundan doğan KDV'nin, bunları sunanlar tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi zorunludur. Hizmetler. Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Takip eden süreçte Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından bu yasal değişikliklerin nasıl uygulanacağını açıklayan 17. Genel Tebliğ yayımlandı. Tebliğ, hangi e-hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu konusunda bir sınıflandırma yapmamakla birlikte, bu hizmetleri Türkiye'de nihai tüketicilere sunan yabancı e-hizmet şirketlerine yönelik özel KDV kaydının nasıl uygulanacağını belirlemektedir. Buna göre, yerleşik olmayan elektronik hizmet sağlayıcılar, elektronik hizmetlerden alınan KDV'yi KDV kaydı olmayan kişilere beyan etmek ve ödemek zorundadır. Değişiklik B2B satışını etkilemiyor, geri ödeme mekanizması uygulanmaya devam edecek. Elektronik hizmetlerin sınır ötesi tedariki için kayıt eşiği yoktur ve elektronik hizmetlere ilişkin oran üzerinden KDV alınır. Yerleşik olmayan e-ticaret şirketleri, “Elektronik Hizmet Sağlayıcılara Özel KDV Vergi Yükümlülüğü” kurarak KDV kaydı olmayan kişilerden tahsil edilen KDV'yi beyan edecektir. “Elektronik Hizmet Sağlayıcılara Özel KDV Tescil” kaydı yaptıran mükelleflerin KDV iade süresi aylıktır. İadeler, iade süresinin bitimini takip eden ayın 26. gününe kadar internet üzerinden elektronik ortamda yürütülecektir. KDV iadesi TL olarak yapılmalıdır. Ödemenin tamamı aynı ayın 26. gününe kadar yapılmalıdır. Türkiye'de KDV'si olmayan kişilere elektronik hizmet sunan yerleşik olmayan elektronik hizmet sağlayıcılar, bu satışlardan alınan KDV'yi beyan etmek ve ödemek zorundadır. Bu hizmetler arasında müzik, film, oyun hizmetleri, alan adları, barındırma, web sitesi ve web sayfası desteği gibi çevrimiçi hizmetler yer almaktadır. TRA, vergi tahsilatlarına ilişkin bir yönetmelik yayınlayarak 01.01.2020 tarihinden itibaren bunların bankalar aracılığıyla yapılmasına karar vermiştir. Ayrıca bu

düzenlemeye göre, e-hizmet sağlayıcılar için KDV Beyannamesi vergi ödemesi banka kartları kullanılarak web sayfasından yapılabilecektir. (Türk kamu bankası veya tüm yabancı bankalar) ve sadece yabancı banka kredi kartlarına veya Büyük Mükellef Vergi Dairesi'nin aşağıdaki banka hesabına EFT yapılabilir. B2C online satışlarında KDV Oranı %18'dir ve bu oran 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. 2018 yılı sonunda 19/12/2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 475 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %18 KDV oranı ile aşağıdaki online ürünler B2C online satış kapsamına alınmıştır ve -gazete ve dergilerin elektronik ortamda satışına, - elektronik kitap (e-kitap) ve benzeri yayın dergilerinin elektronik ortamda satışına ilişkindir (Ubay ve Ünsal, 2021).

3.9.2. Stopaj Uygulaması

İkinci yasal değişiklik, 19/12/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kabul edilen stopaj uygulamasıdır. İnternette reklam hizmeti verenlere veya internette reklam hizmetine aracılık edenlere yapılacak ödemelerde stopaj uygulanmasına olanak tanır. Bu ödemelere, ödeyenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın stopaj uygulanabilir. Bu yeni düzenleme ile getirilen stopaj yükümlülüğünü iki gruba ayırabiliriz: 1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar ile mükellef veya dar mükelleflere yapılan ödemeler ile bu kişilere yapılan ödemeler. İnternet üzerinden reklam verenlere ve aracı kurumlara mükellef olsun ya da olmasın yapılan reklamlar %15 oranında stopaja tabidir. 2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde sayılan kuruluşlara sunulan internet reklam hizmeti sağlayıcısı veya aracısı olan dar mükelleflere yapılan ödemeler %15 oranında stopaja tabidir. Bu Karar ile yukarıda belirtilen kanun maddelerinde sayılan kişi ve kurumlara verilen internet reklam hizmetlerinin stopaj vergisi kapsamına alındığı görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; stopaj yapmaktan sorumlu olanlar, hizmeti verenler değil, alanlardır. Ancak, yukarıda sayılan bu maddelerde sayılan kişi ve kuruluşlardan çıkarılanların Karar kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde sayılan kuruluşlara

sunulan internet reklam hizmetlerinin sağlayıcısı veya aracısı olan tam mükelleflere yapılan ödemeler %0 oranında stopaja tabidir. Karara göre, hizmet veya aracılık hizmeti verenlere mükellef olup olmadığına bakılmaksızın yapılabilecek internet reklam ücreti ödemesinden %15 oranında stopaj uygulanacaktır. Ayrıca Karar ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan reklam hizmet sağlayıcı veya aracı dar mükelleflere yapılan ödemeler veya internet üzerinden yapılan ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranı ise şöyle belirlendi: %15. Öte yandan Karar ile reklam hizmeti veren veya aracılık eden tam mükellef mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden uygulanacak stopaj oranı %0 olarak belirlendi. Dolayısıyla, aracı, internet ortamında sunulan reklam hizmetine aracılık eden tam mükellef mükellef kurum ise, ancak hizmet sağlayıcılar sınırlı vergi mükellefi ise ve ödeme hizmete aracı aracılığıyla yapılıyorsa, aracıya yapılan ödemeler üzerinden vergi oranı hizmete %0; hizmeti veren dar mükellefe yapılan ödeme üzerinden hizmete aracılık edenler tarafından yapılacak ödemeler üzerinden vergi oranı %15'tir. Karar, 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle PİT ve CİT listesinde yer alan kişi ve kuruluşlar, internet reklam hizmet bedeli üzerinden yapacakları ödemeler üzerinden belirlenen oranlarda vergi tevkifatı yapacak ve beyanname vererek beyan edip vergi dairelerine ödeyeceklerdir (Ubay ve Ünsal, 2021).

3.9.3. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi

Dijital hizmet vergisi Türkiye'de 2019 yılında yürürlüğe girmiş ve 1 Mart 2020'den itibaren geçerli olmuştur. DST, aşağıdakiler dahil olmak üzere çok çeşitli faaliyetler için geçerlidir: dijital ortamda sunulan tüm reklam hizmetleri; her türlü sesli, görsel veya dijital içeriğin dijital ortamda satışına, görüntülenmesine, dinlenmesine, çalınmasına veya kaydedilmesine yönelik dijital hizmetler; interaktif dijital medyanın sağlanması ve işletilmesine yönelik hizmetler; ve yukarıda belirtilen hizmetlere ilişkin olarak dijital hizmet sağlayıcılar tarafından dijital ortamda sunulan her türlü aracılık hizmetleri. Türk DST'nin kapsamı, araştırılan diğer bazı ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça geniştir. Örneğin, Fransız DST, internet kullanıcılarından toplanan verilere dayanan hizmetlerden

elde edilen reklam gelirleri, internet kullanıcıları arasında bir bağlantı hizmetinin sağlanmasından ve reklam amaçlı kullanıcı verilerinin satışından elde edilen gelirler ile sınırlıdır. Dijital ortamda alım veya satım amaçlı dijital içerikler açıkça hariç tutulmuştur. Ayrıca DST'yi dosyalamayan ve ödemeyen dijital hizmet sağlayıcılar, yükümlülükleri usulüne uygun olarak yerine getirilene kadar hizmetlerine erişimin internet hizmet sağlayıcıları tarafından reddedilme riskini taşımaktadır.

Dijital Hizmetler Vergisinin konusu ilgili kanunda maddeler halinde sıralanmıştır. Buna göre,

- a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılar ile ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),
- b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil),
- d) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat, verginin konusunu oluşturmaktadır.

Görüleceği üzere vergi, dijital platformların büyük bir bölümünü kapsamına almaktadır. Arama motorlarına ait reklamları, bant (banner) reklamlar, yazılımlar yoluyla otomatik biçimde çevrimiçi gönderilen reklamlar, açılır pencereye ait olan reklamlar, laptop, tablet ve telefon gibi cihazlarda kullanılmış olan yazılım ve programlar, film, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içerikleri, dijital oyunlar, oyun ek paketleri ve oyun kodları gibi her türlü dijital unsur vergi kapsamı içinde değerlendirilecektir.

Bununla beraber dijital alanda yer alan bazı hizmetler (içeriği nedeniyle) vergiden muaf tutulmuştur. Bu kapsamda “dijital verilerin çevrim içi alanlarda depolanması, sanal ortamda satışa sunulan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak yolcu biletleri gibi doğrudan faydalanılan bir hizmeti temsil eden biletler ve yasa çerçevesinde yetkili olan kuruluşlarca yürütülen şans oyunu ile müşterek bahse ait sanal ortamda satışı yapılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkı sunan bilet veya kuponlar” dijital içerik olarak ele alınmamaktadır.

Dijital hizmetlere yönelik vergilerin mükellefi dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Kanunda bu kişilerin tam mükellef olmaları ya da olmamaları veya dar mükellefiyet biçiminde bu faaliyetleri ülkede bulunan iş yeri veya sürekli temsilcileri vasıtasıyla yürütüp yürütmediklerinin Dijital Hizmet Vergisi mükellefiyetine etkisi olmayacağı ifade edilmiştir. Verginin alt sınırının; ülke içindeki faaliyetlerden kazanılan hasılat bakımından 20 milyon TL, dünya çapında kazanılan hasılat açısından ise 750 milyon Euro olması öngörülmüştür. Bu değerlerin altında kalan kazançlar vergiye tabi değildir. Vergi oranı %7,5’tir. Cumhurbaşkanı vergi oranını hizmet türüne göre ayrı ayrı veya bir arada %1 seviyesine kadar düşürme veya %15 seviyesine kadar arttırmaya yetkilidir. Tarhiyatı mükellefin verdiği beyana göre gerçekleşecek olan Dijital Hizmet Vergisinde vergilendirme zamanı her takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı sunulan hizmet türüne ve vergi mükelleflerinin yürüttükleri faaliyetlerin hacimlerini dikkate alarak bir aylık vergilendirme evresini üçer aylık vergilendirme dönemi şeklinde değiştirebilir.

Türkiye'nin DST'sinin yalnızca “Türkiye'de sunulan” dijital hizmetler için geçerlidir. DST'ye göre buna şunlar dahildir: (1) hizmetin Türkiye'de sağlanması; (2) hizmetten Türkiye'de yararlanma; (3) hizmetin Türkiye'deki kişilere yapılması; ve (4) hizmetin Türkiye'de kullanılması. Örneğin, farklı ülkelerdeki alıcı ve satıcıları birbirine bağlayabilen platform hizmetlerine ilişkin olarak, taraflardan birinin Türkiye'de ikamet etmesi durumunda DST'nin geçerli olduğu açıkça ortaya konmaktadır. Türk olmayan taraf platform hizmeti için ücret ödese bile durum böyledir. Örnek olarak, bir Türk ev sahibi bir Alman turist tarafından kiralanan bir mülkü Airbnb'de listelerse ve bu Alman turist Airbnb ücretini öderse, ücret DST'ye göre vergilendirilecektir (USTR, 2021).

21 Ekim 2021'de ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, Birinci Sütun'u (Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması) uygularken mevcut tek taraflı önlemlere geçiş

yaklaşımı konusunda siyasi bir uzlaşmaya varmıştır. Tek Taraflı Tedbir Uzlaşması, bu altı ülke tarafından 21 Ekim'de yayınlanan Ortak Açıklamaya da yansımıştır. ABD Hazine Bakanlığı Kasım 2021'de, ABD ve Türkiye'nin mevcut Türk dijital hizmetler vergisinden uygulanacak yeni bir uluslararası vergi çerçevesine (OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinin İki Sütunlu çözümü kapsamında) geçiş konusunda bir anlaşmaya vardığını duyurmuştur. Buna göre, 21 Ekim Ortak Bildirisi'nde açıklanan Tek Taraflı Tedbir Uzlaşması, Türkiye ile ABD arasındaki Ortak Bildiri'ye referans yoluyla dahil edilmiştir. Böylece, 28 Kasım 2021 tarihinden itibaren Türkiye 2019 yılında yürürlüğe giren dijital hizmetler üzerindeki ek vergileri sona erdirmiştir.

3.9.4. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisinin Özellikleri

Türkiye'de dijitalleşme sürecinde alınan önlemler ve yapılan çalışmalar BEPS planı üzerine gerçekleştirilmeye başlanan ve daha çok bu planın etkili olduğu çalışmalar şeklinde ilerlemiştir. Örneğin; daimî işyeri hususu oldukça önemlidir. Vergi Uygulamaları Kanunu'nun 156.maddesinde belirtilen fiziksel işyeri betimlemeleri, OECD'nin 7.eylem planına paralel olarak Yeni Vergi Uygulamaları tasarısında 129.maddede elektronik ortam faaliyetlerini içine alacak şekilde genişletilmiştir. Aynı tasarının 125.maddesinde elektronik ortamda faaliyette bulunanların işe başlamayı bildirmesi yükümlülük altına alınmış, 130.maddede ise elektronik işyeri kavramı geçmiş ve bu işyeri kavramına ait vergilendirmeden Hazine ve Maliye Bakanlığı sorumlu tutulmuştur (Artar, 2019: 210).

Dijital ürünlerin sınır ötesi ithalatında vergilendirmenin yeri Türkiye'de her zaman müşterilerin ikamet yeri olmuştur. Türk KDV Kanunu, herhangi bir teslim ve hizmette vergiye tabi olayın Türkiye'de yerleşik olduğunu belirtmektedir. “Elektronik olarak sağlanan hizmetler, internet veya elektronik ağ üzerinden sunulan hizmetleri içerecektir ve söz konusu hizmetin niteliği, sunumu büyük ölçüde bilgi teknolojisine bağlıdır”. E-ticaretin faydası Türkiye'de gerçekleştiğinden, Türk hukukuna göre de hizmetin Türkiye'de verildiği ve KDV'ye tabi olduğu kabul edilir. Dolayısıyla Türkiye'deki bir

müşteriye elektronik ortamda mal satış işlemi gerçekleştiğinde vergiye tabi olay meydana gelmektedir (Ateşgaoğlu ve Karakaya, 2019).

BEPS üçüncü eylem planıyla paralel şekilde Kurumlar vergisi kanunu ile Gelir Vergisi kanunun maddelerinde kontrol edilen yabancı kurum (CFC) ile ilgili kuralların uyum sağladığı görülmektedir. Kurumlar vergisi kanunun 7.maddesinde vergi rekabetindeki eşitsizliğin giderilmesi hususu OECD'nin uygulamaları ile paralel düzenlenmiştir. Aynı şekilde BEPS 'in beşinci eylem planı ile uyum çerçevesinde şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler Kurumlar vergisi kanunu ve Vergi uygulamaları kanununda yer almıştır. Kurumlar vergisi kanununun 30.maddesi, Yeni Gelir Vergisi kanunda (Y-GVK) genişletilmiş ve Y-GVK 'da 59.maddede zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisini düzenlemiştir. Görüldüğü üzere Türkiye'de çalışmalar henüz yeni yeni olmakla birlikte BEPS eylem planları çerçevesinde genişletilmekte ve düzenlenmektedir (Artar, 2019: 214).

3.9.5. Türkiye'de Kripto Paraların Vergilendirilmesi

Türkiye'deki yaklaşımlara dayalı olarak değerlendirme yapmak gerekirse, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bir menkul kıymetin varlığı dayandığı bir başka varlığa bağlı olduğu ifade edildiğinden, menkul kıymet yaklaşımımızın finansal sistem ve kripto para birimi uyuşmamaktadır. Ayrıca kripto paraların TCMB tarafından basılmaması ve bir değer karşılığında basılması gerektiği için para birimi olarak nitelendirilemeyeceği düşünülmektedir. Sonuç olarak, Türkiye'de devam eden tartışmalar ve kurumların değerlendirmeleri dikkate alındığında kripto para birimlerini emtia olarak nitelendirmek mümkün görünmektedir (Ersoy ve Kartın, 2021).

Malta, Portekiz, Hong Kong ve Singapur'da olduğu gibi Türkiye'de de kripto paraları vergilendirme henüz başlamamıştır. Dolayısıyla ülkede kripto paraların vergilendirilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

SONUÇ

Dijitalleşme, internet üzerinden mal ve hizmet satış hacmini büyük ölçüde artırmıştır. Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, birçok alanda elektronikleşme ve sanallaşma eğilimini ticari ve ekonomik faaliyetlere doğru da kaydırmış, dolayısıyla geleneksel ekonomiden farklı olarak bulut bilişim, e-ticaret, elektronik satış gibi kavramlar hayatın her alanına yayılmaya başlamıştır. Bilginin oluşturduğu bu yeni düzen dijital ekonomi olarak da adlandırılmış, geleneksel ekonomiye kıyasla giderek büyüyen dijital ekonomide haksız kazanç ve rekabetin önüne geçmek adına vergi düzenlemelerine gidilmeye başlanmıştır. Küreselleşme ve dijitalleşme, kurumlar vergisinden kaçınma konusundaki endişelerle birlikte, vergi kurallarının amaca uygun olup olmadığı konusunda uluslararası bir tartışmayı ateşlemiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu, dünya çapında politika gündemlerinde her zamankinden daha fazla öne çıkarken, OECD bu konuda uluslararası fikir birliğine ulaşmaya çalışmaktadır.

Geleneksel ekonominin dijitalleşmesi, işletmelerin yerel bir fiziksel varlık olmadan dünyanın herhangi bir yerindeki müşterilere mal ve hizmet satmalarını sağlamaktadır. Yerleşik olmayan birçok şirket, dijital araçlar aracılığıyla, ülkede fiziksel bir varlık oluşturmadan, uzaktan mal ve hizmet satmak/kiralamak veya satın almak için başka bir ülkedeki müşterilerle etkileşime girmektedir. Ekonominin artan dijitalleşmesi, birçok ülkenin vergi sistemine yeni zorluklar getirmekte ve geleneksel vergi kurallarının uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi, uluslararası toplumun daha önce karşılaşmadığı yeni bir vergi sorununu temsil etmektedir. Mevcut uluslararası vergi sistemi, yalnızca hükümetlerin ülkelerinde fiziksel varlığı olan firmaları vergilendirmesine izin vermektedir. Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki zorluklar, fiziksel varlığın yokluğu, çoklu vergilendirme, maddi olmayan varlıklara güçlü bağımlılık, dijital ekonomide gerçekleştirilen işlemlerin karmaşık yapısı ve gelir türlerini nitelendirmenin zorluğu gibi hususlardan kaynaklanmaktadır. OECD gibi kuruluşlar uzun süredir dijital ekonomi ve sınır ötesi gelir getirici faaliyetler için vergilendirme haklarının tek tek ülkelere nasıl tahsis edilmesi gerektiği üzerine kafa yormaktadır. Dijital hizmet vergileri gibi tek taraflı olarak ortaya çıkan çelişkili politikaların zararlı bir vergi ve ticaret savaşına yol açmaması için çok taraflı ve küresel çaplı politikalara gerek duyulmaktadır. Çok taraflı bir anlaşmaya varmadaki gecikmelerden dolayı bazı ülkeler dijital hizmet

üreten firmalara dönük tek taraflı geçici önlemler almıştır. Dijital işletmeleri vergilendirmeye yönelik birçok önerinin ardındaki mantık, dijital işletmeleri vergilendirmeye sahip olmayan işletmelerden kaynaklanan eşitsizlikleri ortadan kaldırmaktır. Ancak dijital ekonomiyi vergilendirmek için tek taraflı vergi politikalarının devreye girmesi ve ülkelerin karşılıklı önlemlerini artırmaya yönelmesi, uluslararası ticareti olumsuz etkileyecek sonuçlar doğurma potansiyeli taşımaktadır.

Dijitalleşme çağı, kurumlar vergisi ilkelerinin dijital ekonomiye nasıl uyarlanacağı konusunda yoğun bir tartışmayı beraberinde getirmiştir. Ülkeler başta nexus (rabıta, bağ), veri (data), gelirin niteliği (karakterizasyon) ve vergi konusunda yetkili merci konusunda sıkıntılar yaşasalar da OECD ve Avrupa Komisyonu kararları ışığında mevzuatlarında düzenlemelere gitmişlerdir. Bugün başta Avrupa ülkeleri olmak üzere, Hindistan gibi uzak doğu ülkeleri de gelişen bu dijital yapılanmanın farkında olup gereken önlemleri alma adına vergi mevzuatlarını düzenleme yolunda ilerlemişlerdir. Bununla beraber COVID-19 salgını OECD'nin çalışmalarını yavaşlatmıştır. Bu durum tüm ülkelere kabul edilebilir bir uzlaşmaya varmayı geciktirmiştir.

Türkiye’de de vergi mevzuatlarının genellikle BEPS ile uyumlu bir şekilde düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. Ülkede elektronik olarak sağlanan hizmetleri vergilendirirken üç ayaklı bir sistem uygulanmıştır. Bunun bir ayağı 2018 yılından itibaren uygulanan KDV'dir. İkinci ayağı ise uygulanan stopajdır. Son ayak ise Ocak/2019'dan beri uygulanan DST'dir. Dolayısıyla endüstri 4.0'ın yaşandığı günümüzde ekonomik gelişmeler ışığında vergi konusunda çalışmalar yapılmakta ve genellikle ulusal standartlar bu çalışmalarda rehber olarak görülmektedir.

Dijital hizmetleri vergileme alanında gelişmekte olan ekonomilere uzmanlık sağlamak önemli bir sorumluluktur. Uluslararası vergilendirme oldukça uzmanlaşmış bir alan olduğundan ve vasıflı uygulayıcılar yetersiz olduğundan, ülkelerin kapasite geliştirme programları için daha fazla uzman sağlaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ahanchian, A., Hok, D., Stephanny, P., & Shingler, E. S. (2021). Digital Services Tax: Why the World is Watching, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/digital-services-tax-why-the-world-is-watching> (Erişim Tarihi: 21.05.2022).
- Akçaoğlu, S. E. (2012). *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Akses, S. (2015). AB’de Dijital Tek Pazar’ın Oluşturulmasına Doğru. İktisadi Kalkınma Vakfı, 133. <http://www.ikv.org.tr/images/files/Dijital%20Tek%20Pazar%20Stratejisi%20%20Temmuz%202015.pdf> (Erişim Tarihi: 21.01.2022).
- Artar, Y. (2018). Dijital Ekonominin Geleceğine Yönelik Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 163, ss.2175-2188.
- Artar, Y. (2019). *Dijital Ekonomide Vergilendirme-Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Doktora Tezi.
- Asen, E. & Bunn, D. (2021) What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>(Erişim Tarihi: 22.01.2022).
- Aslam, A. & Shah, A. (2021). Taxing the Digital Economy, içinde *Corporate Income Taxes under Pressure Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*, Ed. Ruud A. de Mooij, Alexander D. Klemm ve Victoria J. Perry, USA: International Monetary Fund.
- Ateşağaoğlu, E. & Karakaya, MS (2019). “Türkiye’de Elektronik Hizmet Sağlayıcıların KDV Yükümlölükleri”, *International Journal of Public Finance*, 4(1), 23-38.
- Ault, H. J. (2013). Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. *Tax Notes International*, 70/12.

- Balogová, K. (2018) Taxation of digital business activities in Slovakia | News Flash, <https://accace.com/taxation-of-digital-business-activities-in-slovakia-news-flash/#:~:text=A%20digital%20platform%20will%20be,State%20in%20a%20taxable%20year> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Başusta, B. (2014). “Bilgi Ekonomisi ve Türkiye Ekonomisinin Kalkınmasındaki Rol”. retim Ekonomisi Kongresi Bildirileri. İstanbul Kltr Üniversitesi.
- Baur, D. G. & Dimpfl, T. (2021). The volatility of Bitcoin and its role as a medium of exchange and a store of value, *Empirical Economics*, 61:2663-2683.
- Bra, R. (2021) Global Tax Alert, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2021/02/announced-proposed-and-implemented-key-features-of-frances-dst/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Biçer, R. & Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Krın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, ss.54-68.
- Blanc, B. L., Karaduman, E. & İnal, E. (2021) Turkey’s Digital Services Tax developments: USTR Report and Pillar One, <https://www.nortonrosefulbright.com/en/inside-turkey/blog/2021/03/turkeys-digital-services-tax-developments-ustr-report-and-pillar-one> (Erişim Tarihi: 06.04.2022).
- Bosco, L., Colacı, P., Schiavello, S. & Carafoli, R. (2021) Guidance issued on digital services tax, payment and filing obligations deferred, <https://www.taxathand.com/article/17457/Italy/2021/Guidance-issued-on-digital-services-tax-payment-and-filing-obligations-deferred> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Brondolo, J. & Konza, M. (2021). Administering the Value-Added Tax on Imported Digital Services and Low-Value Imported Goods, *Technical Notes and Manuals* 2021/004, 5-28.
- Budak, T. (2017). The transformation of international tax regime: digital economy, *İnn Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8, 2, 297-330.

- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bunn, D. (2018). A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax. Fiscal Fact, Tax Foundation, No. 618.
- Bunn, D. (2020) India Pushes Digital Taxes in a Difficult Time, <https://taxfoundation.org/india-digital-tax-in-a-difficult-time/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Bunn, D., Asen, E. & Enache, C. (2020) *Digital Taxation Around the World*, Tax Foundation Publication, Washington, D.C.
- Connolly, D. (2021) European digital services taxes to stay for now, with offsetting credits, countries agree, <https://mnetax.com/european-digital-services-taxes-to-stay-for-now-with-offsetting-credits-countries-agree-46011> (Erişim Tarihi: 20.05.2022).
- Çetin, G., G. & Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 1/1, ss.61-74. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328094> (Erişim Tarihi: 11.02.2022).
- Daniel, J. & Lequeux, V. (2022) Qu'est-ce que la taxe Gafa?, <https://www.touteleurope.eu/economie-et-social/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa/#:~:text=Les%20entreprises%20concern%C3%A9es%20sont%20celles,d'affaires%20r%C3%A9alis%C3%A9es%20en%20France> (Erişim Tarihi: 11.05.2022).
- De Carne, A. & Polacco, G. (2021) Digital Services Tax in Italy, <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-italy/#:~:text=DST%20will%20apply%20at%20a,tax%20and%20other%20indirect%20taxes> (Erişim Tarihi: 20.03.2022).
- Dejong, M. (2018) Tax crimes: The fight goes digital, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/ef01f5e4-en/index.html?itemId=/content/paper/ef01f5e4-en> (Erişim Tarihi: 11.05.2022).
- Deniz, C. (2016). Dijital Ekonomide Transfer Fiyatlandırması. *Yaklaşım Dergisi*, 280.

- Devereux, M. P. & Vella, J. (2017) Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, içinde Digital Revolutions in Public Finance, Ed. Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, ve Genevieve Verdier, USA: International Monetary Fund.
- Dorin, S. (2021) Digital Services Tax in France, <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-france> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Elliffe, C. (2021). *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*, UK: Cambridge University Press.
- Enache, C. (2021). Spain Determined to Cash in on Digital Services Tax, <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/> (Erişim Tarihi: 17.05.2022).
- 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*, 27(143), 13-41.
- Ernst & Young, (2021) How the OECD can head off unilateralism in taxing the digital economy, https://www.ey.com/en_gl/tax/why-more-digital-tax-administration-may-mean-more-risks-for-boards
- Ersoy, E. C. & Kartın, E. (2021) Turkey: Taxation Of Cryptocurrency, <https://www.mondaq.com/turkey/fin-tech/1111456/taxation-of-cryptocurrency>
- European Commission (2018) *On the Common System of a Digital Services Tax On Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services*, 2018/0073, Brussels.
- Fajersztajn, B. & Santos, R. T. (2020) The challenges of taxing the digital economy, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky5z950v9tl6/the-challenges-of-taxing-the-digital-economy>.
- Fauska, P., Kryvinska, N. & Strauss, C. (2013). E-Commerce and B2B Services Enterprises. 2013 Workshops of 27th International Conference on Advanced Information Networking and Applications (WAINA),

- <http://doi.ieeecomputersociety.org/10.1109/WAINA.2013.98> (Erişim Tarihi: 22.01.2022).
- Flaicher, C. (2019). Digital Services Tax in France, <https://www.taylorwessing.com/en/insights-and-events/insights/2019/10/digital-services-tax-in-france> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Geringer, S. (2020) National digital taxes – Lessons from Europe, *South African Journal of Accounting Research*, 35,1, 1-19.
- Gonzalez, J. L. (2021) Seizing opportunities for digital trade, içinde: *Development Co-operation Report 2021: Shaping a Just Digital Transformation*, OECD Publishing, Paris, 164-175.
- Gough, S. (2021) Digital Services Tax in the UK, <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Grassinger, C. & Mamuk, D. (2019) Austria: Digital Services Tax Proposed, <https://www.mondaq.com/austria/tax-authorities/826030/digital-services-tax-proposed> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Gravelle, J. G. (2018) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): OECD/G20 Tax Proposals*, Congressional Research Service Report, R44900.
- Gray, G. ve Huddleston, J. (2021) Digital Services Taxes: A Primer, <https://www.americanactionforum.org/insight/digital-services-taxes-a-primer/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Harding, Michelle & Jarrige, Julien (2020) Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues, OECD, Paris.
- HM Treasury (2018a). Digital Services Tax: Budget 2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- HM Treasury (2018b). Digital services tax: consultation (<https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>).

- Hofmann, B. ve Krickl, R. (2022) Austria Corporate - Other Taxes, <https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes> (Erişim Tarihi: 11.02.2022).
- Houlder, V. (2017). ‘Google tax’ take swells to £281 m as levy starts to bite. Financial Times. Retrieved from <https://www.ft.com>
- Izer, N. (2021) Hungary: why we can't support a global minimum tax, <https://euobserver.com/opinion/152516> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- İTO. (2010). İnternet Reklamcılığı, E-Reklam. http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi: 21.12.2021).
- Jonesday (2020) The UK’s Digital Services Tax: Where Are We Now?, <https://www.jonesday.com/en/insights/2020/05/the-uks-digital-services-tax-where-are-we-now> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Kagerman, H. & Wolfgang W. (2013). Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0, Germany: National Academy of Science And Engineering <https://www.din.de/blob/76902/e8cac883f42bf28536e7e8165993f1fd/recommendations-for-implementing-industry-4-0-data.pdf> (Erişim Tarihi: 22.12.2019)
- Kallmer, J. (2017) Digital Tax: The Critical Importance of a Multilateral Approach, <https://www.gmfus.org/news/digital-tax-critical-importance-multilateral-approach> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Kane, J. (2020) Taxing digital services suggests the government is serious about sovereignty, <https://www.instituteforgovernment.org.uk/blog/digital-services-tax> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Kaya, Ö. M. (2020) Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2, 447-478.
- Klein, D., Ludwig, C. A. ve Spengel, C. (2022) Taxing the Digital Economy: Investor Reaction to the European Commission’s Digital Tax Proposals, *National Tax Journal*, 75, 1, 61-92.

- Koreň, M., Hendrych, L., Zgut, E. & Strzałkowski, M. (2019) As the EU backtracks on digital tax, V4 countries seek their own way to tax the tech giants, <https://visegradinfo.eu/index.php/collaborative/578-as-the-eu-backtracks-on-digital-tax-v4-countries-seek-their-own-way-to-tax-the-tech-giants> (Erişim Tarihi: 02.04.2019)
- Iacob, N. & Simonelli, F. (2019) Taxing the digital economy Time for pragmatism, <https://www.ceps.eu/taxing-the-digital-economy/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Kwan WL, Dorasamy M, Bin Ahmad AA., Jayabalan J., Kumar, P., & Subermaniam, L. (2022) Digital taxation to promote frugal innovation in institutions of higher learning: a three-decade systematic literature review, *F1000Research*, 10,1055.
- Lequeux, V. (2022) Qu'est-ce que l'impôt mondial sur les multinationales ?, <https://www.touteleurope.eu/economie-et-social/qu-est-ce-que-l-impot-mondial-sur-les-multinationales/> (Erişim Tarihi: 02.06.2022)
- Lomas, U. (2020) Austria Publishes Digital Tax Guide, https://www.tax-news.com/news/Austria_Publishes_Digital_Tax_Guide____97485.html (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Lowry, S. (2019) Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis, Congressional Research Service Report, R45532.
- MacDonnell, P. (2018) *Analysis: Digital Turnover Taxes are a Bad Idea*, Global Digital Foundation Analysis.
- MacDonnell, P. (2019) *Who will bear the Burden of DSTs? Consumers and small businesses*, Global Digital Foundation Analysis.
- Mallari-Acaban, M. M. D. (2015). BEPS Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy. SGV, <http://www.sgv.ph/beps-action-1-addressing-the-tax-challenges-of-the-digialeconomy-by-maria-margarita-g-mallari-acaban-february-22-2016/> (Erişim Tarihi: 22.12.2019).
- Morris, Will & Pat Brown (2021) Digital service taxes: Are they here to stay?, <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>

- Mpofu, Favourate Y. (2022). Taxation of the Digital Economy and Direct Digital Service Taxes: Opportunities, Challenges, and Implications for African Countries, *Economies* 10: 219.
- Mullins, P. (2022). Taxing Developing Asia's Digital Economy, Background Paper, Asian Development Outlook 2022: Mobilizing Taxes for Development.
- Murphy, R. (2017). *Dirty Secrets: How Tax Havens Destroy the Economy*. London: Verso.
- OECD (2014). Broader tax challenges raised by the digital economy, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2015a). Article 12 Royalties" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-conventionon-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD. (2015b). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economyaction-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD (2015c) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2016). Revenue Statistics 2016. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD. (2017a). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401en.pdf?expires=1535609904&id=id&accname=ocid41023547&checksum=94026D85CE5F6473A183D71C33F92F11> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).

- OECD. (2017b). “OECD Digital Economy Outlook 2017” . Paris: OECD Publishing, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017_9789264276284- (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD (2018). Tax and digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/topics/tax. (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD (2019) *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020a). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD (2020b). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD (2021). *The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2022). Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- Olbert, M. & Spengel, C. (2017), International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?, *World Tax Journal, IBFD*, 4-44.
- Persiani A. & Andrea T. (2021) Guidelines on Italian Digital Services Tax, <https://www.jdsupra.com/legalnews/guidelines-on-italian-digital-services-9825918/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Polacco, G. & Annarita De C. (2021) New Italian guidance addresses digital service tax details, <https://mnetax.com/new-italian-guidance-addresses-digital-service-tax-details-43205> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).

- Polacco, Giuliana, Annarita De Carne. Simon Gough, Montserrat Turrado, Lara de la Rosa, Sophie Dorin & Willem Bongaerts (2021) Digital Services Tax: Unilateral Initiatives on the Move, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/digital-services-tax-unilateral-initiatives-on-the-move> (Erişim Tarihi: 01.04.2022).
- Resmi Gazete (2019), a. g. k, (Erişim Tarihi: 26.02.2022).
- Reuters (2021) UK agrees to end digital services tax after global tax reform, <https://www.reuters.com/technology/uk-agrees-end-digital-services-tax-after-global-tax-reform-2021-10-21/#:~:text=Britain%20introduced%20its%20digital%20services,from%20users%20in%20the%20country> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Robert-Angers, M. & Latulippe, L. (2021) *Taxe sur les services numériques au canada: contexte international, Cahier de recherche 2021-10*, Chaire de recherche en fiscalit  et en finances publiques.
- Robertson, R. (2019) United Kingdom - UK Digital Services Tax to go ahead, <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/corporate-tax-news/issue-52-september-2019/united-kingdom-uk-digital-services-tax-to-go-ahead>
- Saint-Amans, P. (2020) Tax and Digitalisation: The Need for a Multilateral Response, <https://www.globalgovernanceproject.org/tax-and-digitalisation-the-need-for-a-multilateral-response/>(Erişim Tarihi: 26.02.2022).
- Seely, A. (2022) Digital Services Tax, *Commons Library Research Briefing*, UK.
- Stead, J. (2021) Taxing digital economies, içinde: Development Co-operation Report 2021: Shaping a Just Digital Transformation, OECD Publishing, Paris, 155-163.
- Szczepa ski, M. (2020) Digital taxation State of play and way forward, European Parliamentary Research Service Briefing Report, Brussels.
- şahin,  . E. (2007). Küresel Rekabet Ortamında Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. *S  İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 180-193.

- Taxinstitute (2022) Fair Taxation of the Digital Economy, <https://taxinstitute.ie/tax-insight/international-tax-policy/european-commission/fair-taxation-of-the-digital-economy/> (Erişim Tarihi: 10.02.2022).
- Taymaz, E. (2018). *Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme: Dijital Teknoloji Sektörlerinde Türkiye'nin Konumu, Fırsatları, Seçenekleri*. Yayın No: TÜSİAD/2018,10- 600.
- Tivadar, K. (2022) The Hungarian State Audit Office on the Digital Economy, <https://www.drivadar.hu/en/uncategorized/hungarian-state-audit-office-digital-economy/> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Toplenszki, Z. (2021) Vajon gazdasági háborút indít a digitális vállalkozások adóztatása?, <https://arsboni.hu/vajon-gazdasagi-haborut-indit-a-digitalis-vallalkozasok-adoztatasa/>
- Turunç, S. (2013), *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS*. Ankara: TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Turrado, M. (2021) Digital Services Tax in Spain, <https://www.twobirds.com/en/insights/2019/global/digital-services-tax-in-spain#:~:text=Tax%20rate%3A%20Spain%20has%20also,filed%20on%20a%20quarterly%20basis> (Erişim Tarihi: 21.05.2022).
- Ubay, B. & Ünsal, H. (2021) Taxation of digital economy in Turkey in three steps, *Journal of Business Innovation and Governance*, 4(1): 1-11.
- Unctad (2022) Release Calendar, <https://unctadstat.unctad.org/wds/ReportFolders/reportFolders.aspx> (Erişim Tarihi: 10.05.2022).
- USTR (2021) Section 301 Investigation Report on Turkey's Digital Services Tax, <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Turkey%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>.
- Vatglobal (2020) Digital Services VAT GUIDE 2020, European Digital Services VAT MOSS Guide

- Walker, E. (2021) The UK's digital services tax (DST), <https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/the-uks-digital-services-tax-dst> (Erişim Tarihi: 21.03.2022).
- Warren, N. (2002). *Internet Challenge to Tax System Design in The International Taxation System*. New York: Kluwer Publishing.
- Weingarten, P. & Selvanathan, P. (2020) GST on Imported and Digital Services, <https://www.roedl.com/insights/gst-imported-digital-services> (Erişim Tarihi: 10.04.2022).
- Wikipedia (2022) Taxation of digital goods, https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_of_digital_goods (Erişim Tarihi: 10.02.2022).
- Zucman, G. (2015). *Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği*. Çev. Yasemin Özden Charles. İstanbul: Yordam Kitapçılık.