



## Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi

### Tax Economic Analysis of the European Commission's Digital Service Tax Proposal

Ali Çelikkaya<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 21.05.2021

Revised : 07.06.2021

Accepted : 29.06.2021

Available : 26.12.2021

iThenticate similarity  
score: 3%

#### JEL classification:

H20, H21, H22

#### Keywords:

Permanent  
Establishment, Digital  
Service Tax, Income  
Tax, Consumption Tax

#### ABSTRACT

The European Commission proposes a new tax of 3% on union-level revenues to ensure that the member states of the European Union can get a fair share of the income of multinational digital companies. There is no full agreement at the Union level on this new tax, which is called the Digital Service Tax. One of the main criticisms directed to Digital Service Tax is that it will adversely affect the growth ability of multinational businesses due to the turnover type design. The second criticism is that it only covers certain digital business models. At this point, especially the United States of America, which is the center of high technology companies, claims that this new tax is discriminatory against its own digital companies. A final criticism of the Digital Service Tax is that the ultimately tax burden will fall on the final consumers. In this sense, it is considered as an unfair and inefficient tax. The purpose of this study is to subject the Digital Service Tax to an economic analysis in line with the criticisms made. The result was found that a comprehensive Digital Services tax would be a good solution, at least for cross-border digital services.

**Cite this article as:** Çelikkaya, A. (2021). "Avrupa Komisyonunun Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin Ekonomik Analizi", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192.

<sup>1</sup> Prof. PhD., Eskişehir Osmangazi University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0003-4218-404X, [acelikka@ogu.edu.tr](mailto:acelikka@ogu.edu.tr)

## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 21.05.2021  
Düzeltilme : 07.06.2021  
Kabul : 29.06.2021  
Yayın : 26.12.2021

iThenticate benzerlik  
oranı: %3

### JEL Kodu:

H20, H21, H22

### Anahtar Kelimeler:

Daimi İşyeri, Dijital  
Hizmet Vergisi, Gelir  
Vergisi, Tüketim Vergisi

## Ö Z E T

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği üyesi ülkelerin çok uluslu dijital şirketlerin gelirlerinden adil pay alabilmelerini sağlamak amacıyla Birlik düzeyindeki gelirleri üzerinden yüzde üç oranında yeni bir vergi önermektedir. Dijital Hizmet Vergisi olarak adlandırılan bu yeni vergi konusunda Birlik düzeyinde henüz tam bir anlaşmaya varılamamıştır. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen en temel eleştirilerden biri ciro tipi tasarımı nedeniyle çok uluslu işletmelerin büyüme yeteneğini olumsuz etkileyeceği yönündedir. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen ikinci eleştiri sadece belirli dijital iş modellerini kapsamaktadır. Bu noktada özellikle ileri teknoloji şirketlerinin merkezi olan Amerika Birleşik Devletleri bu yeni verginin kendi dijital şirketlerine karşı ayırımcı olduğunu ileri sürmektedir. Dijital Hizmet Vergisine yöneltilen son bir eleştiri de nihai vergi yükünün nihai tüketiciler üzerine kalacağı yönündedir. Bu anlamda adaletsiz ve verimsiz bir vergi olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışmanın amacı yapılan eleştiriler doğrultusunda Dijital Hizmet Vergisini ekonomik bir analize tabi tutmaktır. Sonuçta en azından sınır ötesi dijital hizmetlerde geniş kapsamlı bir dijital hizmet vergisinin iyi bir çözüm olacağı öngörülmüştür.

## 1. Giriş

Dijitalleşme, çok uluslu şirketlerin dünyanın her yerinde ticari faaliyet yapmalarını oldukça kolaylaştırmıştır. Son yıllarda geleneksel şirket yapıları sadece %3 oranında büyürken, dijital şirketlerin yıllık ortalama %14 oranında büyüdükleri görülmektedir (Markovic vd., 2019: 105). Dijital şirket yapılarının bu denli hızlı büyümesi, kaynak ya da bulunulan ülkelerin sınır ötesi satışlardan daha fazla pay alma yönündeki haklı çabalarını hızlandırmıştır. Böylece çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili kurallar da yeniden tartışmaya açılmıştır. Çünkü dijital şirketler yapıları gereği, kaynak ülkede daimi bir işyeri açmaksızın (internet aracılığıyla<sup>2</sup>) kolayca ticaret yapabilmekte, buna karşılık uluslararası vergilemede halen geçerli olan geleneksel kurallar sayesinde söz konusu ülkede hiç ya da daha az vergi ödemektedir (Altenburger & Czajkowski, 2020: 208). Bu fiili durum karşısında verginin kaynağı ve paylaşımı ile ilgili söz konusu uluslararası vergileme kurallarının yeniden ele alınması ve dijital ekonomiye uyumlu hale getirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu aynı zamanda vergilemede adaletin ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artırılması için de son derece önemlidir (Robertson & Nash, 2019: 21).

Avrupa Komisyonu 21 Mart 2018 tarihinde çok uluslu şirketlerin dijital kazançlarını hedefleyen iki yeni vergi teklifi hazırlamıştır<sup>3</sup>. Bunlardan ikincisi Birlik

<sup>2</sup> Dünya’da internet kullanıcısı sayısı yaklaşık 4,5 milyar kişiye ulaşmış durumdadır (Harpaz, 2020: 6).

<sup>3</sup> İlk teklife göre; i) bir üye ülkede dijital hizmet sunumundan elde edilen yıllık geliri 7 milyon Euro’yu (8,1 milyon dolar) aşan, ii) dijital kullanıcı sayısı 100,000’i aşan, iii) AB’deki işletmeler ile yaptığı dijital hizmet sözleşmesi sayısı 3,000’i aşan (bu üç kriterden en az birini taşıyan) bir şirket ilgili ülkede daimi bir iş yeri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacaktır. Bu teklif yürürlüğe girene kadar geçerli olacak ikinci teklif ise; i) dünya genelindeki yıllık geliri 750 milyon Euro’yu (868 milyon dolar) aşan ve ii) AB’deki toplam geliri 50 milyon Euro’yu (58 milyon dolar) aşan (her iki koşulu birlikte

düzeyinde bazı dijital hizmetleri kapsayan ortak bir Dijital Hizmetler Vergisi (DST)<sup>4</sup> uygulanmasıdır (EC, 2018a, m. 1). Bu sayede kaynak ülkede hizmet sunan ancak kârları yalnızca ana merkezlerinde vergilendirilen çok uluslu şirketlerin, dijital mevcudiyetlerinin bulunduğu kaynak Birlik üyesi ülkelere daha fazla vergilendirme hakkı verilmesi amaçlanmaktadır<sup>5</sup>.

Avrupa Komisyonunun dijital hizmetler üzerinden ortak bir vergi teklifi (DST) Birlik içerisinde henüz tam anlamıyla bir destek bulamamıştır<sup>6</sup>. Buna karşılık Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya, Avusturya ve Macaristan kendi dijital hizmet vergilerini uygulamaya başlamıştır<sup>7</sup>. Ayrıca bunlardan İngiltere haricinde<sup>8</sup> diğer tüm ulusal uygulamaların Komisyonun DST teklifine oldukça benzediği görülmektedir (Bkz., Ek Tablo 1).

Diğer yandan Avrupa Komisyonunun DST teklifi bir dizi uyuşmazlığı da beraberinde getirmiştir. Bazı eleştirmenler bu tür vergilendirme çabalarını, çok uluslu şirketlerin Avrupa pazarına girmesini engelleme ve dijital bir ticaret savaşını başlatma girişimi olarak yorumlamaktadır (Kim, 2020: 5-6; Beebe, 2019: 1; Lips, 2020: 976). Buna karşılık Avrupa Komisyonu Birlik üyesi ülkelerin dijitalleşmeden kaynaklı vergi kayıplarını önlemek için DST'yi gerekli görmektedir. Ayrıca OECD'nin bu küresel soruna ortak bir çözüm getirmemesi halinde kendi DST teklifini uygulatmakta kararlıdır.

---

*sağlayan*) işletmelerin %3 oranında yeni bir vergiye tabi tutulmasını öngörmektedir. Her iki telifinde ayrıntıları için de bkz., (Bunn, 2018: 2; Bauer, 2018a: 3; Beebe, 2019: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 7; Markovic vd. 2019: 111; Geringer, 2020: 1; Olbert & Spengel, 2019: 6; Altenburger & Czajkowski, 2020: 214; Mason & Parada, 2020: 3; Lowry, 2019: 5; Bunn, Elke & Cristina, 2020: 16).

<sup>4</sup> AB'de tek tip bir "dijital daimi işyeri" tanımı getiren ve dolayısıyla geleneksel ikametgâh kuralında değişiklik öngören ilk teklif üzerinde kısa vadede uzlaşmaya varılması zor görünmektedir. Buna karşılık geçici bir vergi öneren ikinci teklifin kısa vadede uygulanması daha kolaydır. Bu nedenle çalışma Dijital Hizmet Vergisi (ikinci teklif) ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca verginin kısaltması olarak literatürdeki karşılığı olan DST (Digital Service Tax) tercih edilmiştir.

<sup>5</sup> Komisyon, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak için düşük vergili Birlik üyesi ülkeleri bir sığınak olarak kullandıklarını ve AB kurallarını ihlal ettiklerini iddia etmektedir. Bu nedenle DST Teklifi, verginin büyük kısmının kanuni merkezde değil, karların elde edildiği yerde ödenmesini sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu sayede üye ülke bazında yıllık 1,3 ila 5 milyar Euro arası ilave gelir (AB 2018 toplam vergi gelirlerinin %0,08'i) öngörülmektedir. Teklifin gerekçesi hakkında daha geniş bilgi için bkz., (EC, 2018a: 15; EC, 2018b: 1; Bunn vd, 2020: 16; Hufbauer & Lu, 2018: 7; Olbert & Spengel, 2019: 3; Harpaz, 2020: 4; Cruz, 2020: 1; Amans, 2017: 1-2; Kim, 2020: 1-6; Sweet & White, 2020: 1; Devereux & Vella, 2017: 95; Gastaldi & Zanardi, 2019: 2-3; Faulhaber, 2019: 177; Bilotto, 2020: 2, 8; Lowry, 2019: 1-2; Fuest & Ferry, 2020: 17-18).

<sup>6</sup> Teklifin en güçlü muhalifleri arasında, Google ve Facebook'un Avrupa'daki genel merkezi olan İrlanda'nın yanında; Hollanda, Lüksemburg, Danimarka ve İsveç gibi fikri mülkiyet haklarını geliştiren ülkeler bulunmaktadır. Yapılan kamuoyu araştırmaları AB-28 ülkelerinden 11'inin en geç 2020 yılı sonuna kadar DST'ye fiilen geçmeyi planladıklarını göstermiştir (Lowry, 2019: 6). Gelinek noktada AB-28'de DST uygulayan ülkelerin son hali çalışmanın ekler kısmında yer almaktadır (Bkz., Ek Tablo 1).

<sup>7</sup> Üye ülke uygulamaları hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Beebe, 2019: 5; Bunn, 2018: 2, 7; Markovic vd. 2019: 111; Hufbauer & Lu, 2018: 5; Gastaldi & Zanardi, 2019: 3; Kim, 2020: 5-6; Geringer, 2020: 4; Harpaz, 2020: 3; Hrabcak & Popovic, 2020: 62 vd; Köthenbürger, 2020: 12).

<sup>8</sup> İngiltere'de DST'nin oranı daha düşüktür (%2) ve ayrıca verginin küçük işletmeler üzerindeki etkisini azaltmak için gelirin ilk 25 milyonu vergiden muaftır ve zarar eden şirketler için sıfır vergi oranı uygulamaktadır (Kim, 2020: 18; Sweet & White, 2020: 1; HM Treasury, 2018: 5; Vella, 2019: 827).

Bu çalışma AB Komisyonunun DST teklifini yapılan eleştiriler doğrultusunda ekonomik bir analize tabi tutmaktadır. Bir başka ifade ile DST'ye yönelik temel endişelere yanıt bulmaya çalışmaktadır. Bu, Türkiye'de uygulanan sistemin değerlendirilmesi bakımından da faydalı olacaktır. Bunun için ilk olarak DST'nin de gerekçesini oluşturan dijitalleşmeden kaynaklanan uluslararası vergilendirme sorunları ortaya konacaktır. Ardından da sırasıyla; DST'nin niteliğinin çok uluslu şirketlerin büyüme yeteneği üzerindeki etkisi, DST'nin kapsamının ayırıcı vergileme ile ilişkisi ve DST'nin ekonomik yansımalarının vergi adaleti üzerindeki etkisi konuları tartışılacaktır. Sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme ve bir takım tespitler yer almaktadır.

## 2. Dijital Hizmet Vergisine İhtiyaç Doğuran Uluslararası Vergileme Sorunları

Dijital işletmelerin, geleneksel işletme yapılarından ayrılan üç temel özelliği vardır (OECD, 2018: 24). Dijital işletmeler öncelikle; büyük işyerlerine ya da çok sayıda çalışana gerek duyulan geleneksel işletme modellerinin aksine, geliri elde etmek için fiziksel bir varlığa ya da büyük bir istihdama ihtiyaç duymamaktadır. İkinci olarak, dijital işletmeler gelir elde etmek için maddi varlıklar yerine, yazılım, patent, fikri mülkiyet gibi gayri maddi haklara yoğun bir bağlılık göstermektedir. Bir başka ifade ile dijital işletmelerde entelektüel sermaye çok daha ön plandadır. Üçüncü olarak da, dijital işletmeler için gelirin elde edilmesinde kullanıcı katılımı son derece önemlidir. Bu özellik aynı zamanda dijital şirketlerin birinci özelliğinin de doğal bir sonucu olup, birçok dijital şirket müşteri verilerinin kullanımından büyük gelir elde etmektedir (Faulhaber, 2019: 151; Kim, 2020: 13; Beebe, 2019: 1; Olbert & Spengel, 2019: 11; Lips, 2020: 978; Khandelwal, 2020: 3; Hathorne & Breunig, 2020: 4).

Dijital şirketlerin sayılan bu özellikleri sayesinde, ticari faaliyetlerinin büyük bir kısmını gerçekleştirdikleri piyasa/pazar ülkelerinde adil vergilendirilme sorunu ortaya çıkmaktadır (Amans, 2017: 2; Devereux & Vella, 2017: 95). Şöyle ki örneğin Facebook ve Google gibi iki önemli çok uluslu dijital şirket 2017 yılında karlarının yaklaşık % 66'sı kanuni merkezleri olan ABD'nin dışındaki ülkelerden sağlamışlardır. Buna karşılık vergilerinin sadece % 8 ve %12'sini (son derece az bir oranını) karlarının asıl kaynağı olan söz konusu piyasa ülkelerine ödedikleri görülmektedir (Harpaz, 2021: 12-13). Oysaki bu tür ileri teknoloji şirketlerinin karlarında yazılım mühendisliğinin yanında piyasa ülkelerindeki kullanıcıların da büyük katkısı (çevrimiçi reklam satışları gibi) bulunmaktadır (Fuchs, 2018: 11). ABD'nin dijital ekonominin %37'sine hakim olmasına karşılık, küresel internet kullanıcılarının sadece %11'inin bu ülkede bulunması bunun açık bir kanıtı niteliğindedir (Hathorne & Breunig, 2020: 7).

Dolayısıyla dijital şirketlerin vergi ödedikleri yer ile müşterilerinin büyük çoğunluğunun bulunduğu yer arasında coğrafi mekan olarak çok büyük bir mesafe aralığının bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle, dijital şirketlerin sadece ana merkezlerinin değil, karlarına büyük katkı sağlayan piyasa ülkelerinin de doğan kardan mutlaka hak ettikleri paylarını almaları gerekmektedir (Fuchs, 2018: 11).

Buna karşılık dijital çok uluslu şirketler, fiziki bir varlıkları ya da daimi bir işyerleri bulunmadığı gerekçesi ile karlarının asıl kaynağı olan kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerindeki satışları üzerinden hiç ya da çok az (yukarıdaki ABD şirketleri örneğinde olduğu gibi) vergi ödemektedirler. Çünkü halen geçerliliğini sürdüren geleneksel uluslararası vergileme kurallarına göre, çok uluslu bir şirketin bir ülkede vergi ödemesi için, o ülkede mutlaka ticari faaliyetlerini kısmen ya da tamamen yürüttüğü sabit bir işyeri<sup>9</sup> açması şartı bulunmaktadır. Aksi takdirde o ülkenin ekonomik yaşamına iştirak etmiş kabul edilmemekte ve dolayısıyla ilgili ülkede doğan karları üzerinden vergi alınmamaktadır. Uzun bir geçmişi olan ve üzerinde uzlaşılan bu kural vergileme için sadece ekonomik mevcudiyeti esas almakta, ancak dijital değer üretme biçimlerini hesaba katmamaktadır. Bir başka ifade uluslararası vergilemede kaynak ülkede fiziki mevcudiyet şartı halen geçerliliğini sürdürmektedir (Mason & Parada, 2020: 2).

Bu geleneksel kural karşısında dijital bir şirketin kaynak ülkede daimi bir işyeri yoksa o ülkede herhangi bir vergi bağlantısından söz edilemeyecektir. Bu durumun dijital çağın ihtiyaçları ile örtüşmediğine ilk olarak BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) Eylem Planı ile dikkat çekilmiş ve söz konusu kural tartışmaya açılmıştır. BEPS'in 1 No'lu Elem Planında daimi işyeri tanımının kapsamı genişletilerek, dijital platform kullanıcılarının bulunduğu piyasa ülkelerine de vergilendirme hakkı verilmesi önerilmiştir<sup>10</sup>.

Dijital şirketlerin etkin vergilendirilmesi ile ilgili bir somut adım da Avrupa Komisyonu tarafından atılmıştır. Komisyon, Birlik üyesi ülkelerin dijital şirketlerin kazançlarından hak ettikleri payı alabilmeleri için<sup>11</sup> geçerliliğini yitirmiş olan mevcut

---

<sup>9</sup> OECD Model Anlaşmasının 5 inci maddesinde işyeri; bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer (yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer gibi) olarak tanımlanmıştır. İşyeri kavramı bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılmaktadır. Model Anlaşmanın 7 inci maddesine göre, bir Akit Devlet, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer Akit Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendiremez. Böylece bir Akit Devletin diğer Akit Devlet teşebbüslerinin ticari kazançlarını vergilendirme hakkını sınırlandırılmıştır (GİB, 2016: 85-120).

<sup>10</sup> BEPS, dijital faaliyetlerin vergilendirilmesi çabalarının öncülü olarak kabul edilmektedir. G-20 üyesi ülke liderlerinin 2012 Meksika zirvesinde, uluslararası vergileme alanında şeffaflık ve vergiden kaçınma ile mücadele konusunda uzlaşmışlardır. Bunun üzerine OECD çok uluslu şirketlerin karlarını vergi cennetlerine kaydırmalarını engellemeye yönelik bir eylem planının hazırlıklarını başlamıştır. Ekim 2015'de yayınlanan Nihai Raporundaki 1 No'lu Eylem Planı OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde, dijital faktörleri de kapsayacak bir değişiklik içermektedir. Çalışmanın kapsamı dışında olan bu konu hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Hufbauer & Lu, 2018: 2; Amans, 2017: 2; Altenburger & Czajkowski, 2020: 208; KPMG, 2019: 5; Devereux & Vella, 2017: 96; Fuchs, 2018: 20-21; Harpaz, 2020: 8; Beebe, 2019: 2; Bunn, 2018: 3; Markovic vd., 2019: 105).

<sup>11</sup> Avrupa Komisyonunun iddiasına göre mevcut vergileme kuralları karşısında dijital işletmeler Avrupa'da geleneksel işletmelerin efektif vergi oranlarının (%23,2) yarısından daha düşük bir orana (%9,5) tabi tutulmaktadır (EC, 2018b: 1; Bilotto, 2020: 26; Hathorne & Breunig, 2020: 4). Ancak farklı hesaplamalar da mevcuttur. Örneğin Bauer, geleneksel işletmelerin efektif vergi oranını % 4 daha yüksek hesaplamıştır (Bauer, 2018b: 8). Uluslararası Politik Ekonomi Merkezi (ECIPE) efektif vergi oranları birbirine yakın (sırasıyla; %27,1 ve % 29,1) hesaplamıştır. Alman IFO Ekonomik Araştırma Enstitüsü ise daha düşük bir fark (dijital işletmeler % 20,9, geleneksel işletmeler % 26,7) bulmuştur. Bu farklılıklar, hesaplamada kullanılan yöntemlerden kaynaklanmakla birlikte, dijital ve geleneksel

daimi işyeri kuralının dijital işletmeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi yönünde bir çalışma başlatmıştır. Bu kapsamda BEPS 1 No'lu eylem planına benzer şekilde çalışanların ya da varlıkların bulunduğu yerden bağımsız olarak, kullanıcının bulunduğu yani değeri doğuran yargı alanına da vergileme hakkı verilmesini önermektedir. Ancak bu da beraberinde değer tespiti (hangi kullanıcı katılımının değer oluşumuna katkı sağlayacağı) ile ilgili yeni bir tartışma başlatmıştır (Geringer, 2020: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 4; Olbert & Spengel, 2019: 15; Bunn, 2018: 5).

Ayrıca OECD Model Anlaşmasının 5 inci maddesinin yorumlarından, bazı üye Devletlerin kendi mukimleri olmayan kişilerce yürütülen ve bir işyerine atfedilemeyen "hizmet kazançlarının" kendi ülkelerinde vergiden istisna edilmesini uygun bulmadıkları görülmektedir (GİB, 2016: 102-104).

Bunun üzerine Avrupa Komisyonu ikinci bir teklif daha hazırlamış ve Birlik içerisinde gerçekleştirilen dijital faaliyetlerden %3 oranında ortak bir Dijital Hizmet Vergisi alınmasını (DST) önermiştir. İlk teklifin aksine kısa vadede yürürlüğe girmesi daha olası görülen bu ikinci teklif<sup>12</sup> aşağıda ayrıntılı olarak analiz edilecektir.

### 3. Dijital Hizmet Vergisinin Tasarımı ve Yenilikçilik Üzerindeki Etkisi

DST, bazı dijital hizmetlerden sağlanan gelir üzerinden alınan ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlanmıştır (EC, 2018a: 10). Ancak tam aksine DST'nin örtülü bir gelir vergisi olduğu yönünde iddialar bulunmaktadır. Buna en temel gerekçe olarak da işlem bazında değil yıllık olarak uygulanacak olması gösterilmektedir. Ayrıca brüt gelir üzerinden alınacak olmasının DST'nin bir gelir vergisi olma niteliğini değiştirmeyeceği de ileri sürülmektedir (Kim, 2020: 36). Bu haklı bir gerekçe olmakla birlikte brüt gelir üzerinden alınan stopaj vergisi hariç, gelir vergisi genellikle net kar üzerinden alınan bir vergidir. Buna karşılık DST üretici maliyetlerini dikkate almaksızın doğrudan hizmete ödenen bedele (brüt gelire) odaklanmaktadır. Ayrıca gelir vergisine ilave yeni bir vergi olarak önerilmektedir. Zararların ileri taşınmasına izin verilmemesi ve vergi oranının oldukça düşük (%3) tutulması da DST'nin aslında ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlandığını net bir biçimde göstermektedir (Kofler & Sinnig, 2019: 191; Fuest & Ferry, 2020: 17; Geringer, 2020: 3; Robertson & Nash, 2019: 20; Lowry, 2019: 9; HM Treasury, 2018: 32).

Bu durumda dijital şirketlerin ikametgâh ülkesinde gelir vergisine ve pazar ülkesinde DST'ye tabi tutulacak olması bir çifte vergilendirme endişesinin doğmasına neden olmuştur. Ancak her iki verginin de matrahları birbirlerinden farklı olduğu için bir çifte vergilendirme sorunu olmayacaktır. Birçok ülkede uygulanan Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisinin matrahları önemli ölçüde örtüşse bile, bir çifte vergilendirmeden söz edilmemektedir. Aynı durum DST için de geçerli olacaktır.

---

işletmeler arasında bir vergi açığı bulunduğunu yani bir vergi kaybı sorunu yaşandığını göstermesi bakımından Komisyonun iddialarını desteklemektedir (Harpaz, 2020: 12; Bunn, 2018: 5; Hufbauer & Lu, 2018: 4; Markovic vd., 2019: 105; Geringer, 2020: 1).

<sup>12</sup> Bkz., bu çalışmanın kapsamını belirleyen 4 numaralı dipnottaki açıklamalar.

Örneğin bir üretici ham maddeyi 4,40 Dolara (0,40 dolar KDV) satın aldıktan sonra, ürünü perakendeciye 11 Dolara (1 dolar KDV) sattığında, 0,60 Dolar KDV ödeyecektir. Bu, 6 Dolar olan brüt kar marjının % 10'una eşittir. Üretici aynı zamanda 10 Dolarlık brüt gelirinden, 4 Dolarlık ham madde giderlerini indirdikten sonra kalan 6 Dolarlık net geliri üzerinden de % 20 oranında (1,2 dolar) kurumlar vergisi ödeyecektir. Ancak KDV tüketime, kurumlar vergisi ise net gelire uygulandığı için bu bir çifte vergilendirme olarak kabul edilmemektedir. DST için de aynı şey geçerli olacaktır (Kim, 2020: 38). Dolayısıyla bu daha çok ileri teknoloji şirketlerinin artacak olan vergi yüklerinden kaynaklanan bir endişe olup<sup>13</sup> çok da gerçeği yansıtmamaktadır (Kim, 2020: 38-40; Robertson & Nash, 2019: 11; Olbert & Spengel, 2019: 5; Kofler & Sinnig, 2019: 195).

DST'nin bir tüketim vergisi olarak tasarlanması, ciro vergilerini yeniden vergi politikasının konusu haline getirmiştir. Bu tür vergiler tarihsel süreçte; etkin olmadığı, büyümeyi engellediği ve genellikle adaletsiz olduğu yönünde ciddi eleştirilere maruz kalmıştır<sup>14</sup>. Ciro tipi tüketim vergilerine yöneltilen bütün bu eleştirilerin özünde geleneksel gelir vergisinin üstünlüğü varsayımı yatmaktadır. Ancak en azından dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde fiziksel mevcudiyet ve emsallere uygunluk ilkelerine gereksinim duyulmayacağı için DST, gelir vergisine göre daha başarılı olacaktır (Kim, 2020: 33; Khandelwal, 2020: 4). Örneğin geleneksel gelir vergisi uygulamasında A ülkesinde mukim bir firmanın, daimi bir temsilci (fiziksel bir varlığı/vergi bağlantısı) bulunan bir piyasa ülkesinde (B ülkesinde) mal veya hizmet satması halinde, firmanın küresel karı A ve B ülkeleri arasında emsallere uygunluk ilkesine göre paylaşılacaktır. Buna karşılık, eğer firma piyasa ülkesinde fiziksel bir varlığı sahip değilse, piyasa ülkesinin firmanın uzaktaki işletmesinden gelir elde etmesinin hiçbir yolu bulunmamaktadır. DST tam da bu tür vergi bağlantısı ve geleneksel kar dağıtım kurallarını değiştirmekte, fiziki varlığa bakılmaksızın, kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerine kâr tahsisine olanak tanımaktadır (Faulhaber, 2019: 179).

Böylece DST kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerinin dijital ekonomiden geleneksel gelir vergisi kurallarına göre almaları mümkün olmayan paylarını almalarını sağlayacaktır (Kim, 2020: 33-34; Richter, 2019: 2; Hathorne & Breunig, 2020: 8). DST, bu anlamda diğer harcama vergilerinden de daha üstündür. Şöyle ki, dijital hizmetlere KDV ya da eşdeğer bir vergi<sup>15</sup> uygulanması öncelikle değer tespiti<sup>16</sup> ile ilgili bir sorun

---

<sup>13</sup> Bu konuda DST'nin kapsamı ile ilgili kısımda daha ayrıntılı bilgi verilecektir

<sup>14</sup> En son Avrupa Birliği 1960'larda ciro vergisinden, çok aşamalı vergilemede daha etkin olduğu düşünülen KDV'ye geçmiştir. DST'nin bu kazanımları geri döndüreceği yönündeki endişeler için bkz., (Bunn, 2018: 6; Markovic vd. 2019: 113; Geringer, 2020: 11; Mason & Parada, 2020: 4; Robertson & Nash, 2019: 23).

<sup>15</sup> KDV'ye eşdeğer bir diğer harcama vergisi, Nakit Akış Vergisidir (DBCFT). Bu, en son 2017 yılında ABD vergi reformu tartışması sırasında gündeme gelen varış yeri esaslı bir vergidir. DBCFT'nin, ithalatı vergilendiren ihracatı ise vergi dışında tutan KDV'ye göre, sınır ötesi ticari işlemleri vergilemede kavramsal olarak daha başarılı olacağı yönündeki değerlendirmeler için bkz. (Kim, 2020: 51-52; Auerbach vd., 2017: 1-98).

<sup>16</sup> Uluslararası vergilemede madenin bulunduğu ülke mi yoksa madeni işleyen ülke mi değer üretimine daha büyük katkı sağlamıştır sorusu, dijital iş modelleri ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Artık benzer soru örneğin Google'ın veri üretimine mühendislerin tescilli algoritmasını geliştirdiği yer mi,

doğuracaktır. Daha da önemlisi dijital işletmeler ile pazar ülkelerindeki alıcılar arasında KDV türü vergilerdeki gibi bir nakit akışı da bulunmamaktadır. Örneğin bir otomobil satışında hizmet sağlayıcı (ABD-Google) ile satıcı (Almanya-Mercedes) arasında bir nakit akışı varken, alıcı (İngiltere'deki X kişisi) ile böyle bir ilişki söz konusu değildir. Bu durumda KDV uygulanması halinde gelir Almanya'ya tahsis edilecek, İngiltere ise gelirden mahrum kalacaktır (Kim, 2020: 52). Bu durumda DST, pazar ülkelerini ödüllendirme noktasında daha uygun vergileme şekli olarak görülmektedir.

DST'nin tasarımı ile ilgili bir diğer endişe de, brüt gelir üzerinden alınacak olması nedeniyle net kar marjları çok düşük olan birçok işletmenin bu durumdan olumsuz etkileneceği yönündedir. Bu görüşe göre büyüyen şirketler aniden yeni bir vergi ile karşı karşıya kalacakları için bu durum onların büyüme yeteneğine (gelecekteki yeni iş fikirlerine) zarar verecektir. Bazı şirketler vergiden etkilenmemek için, faaliyetlerini vergiye tabi gelir eşliğinin altında tutma gayreti içine gireceklerdir. Dolayısıyla büyüyen işletmeleri vergi kaçaklığına teşvik eden böyle bir verginin yararlı ya da verimli olduğunu savunmak güçtür (Bunn, 2018: 6; Markovic vd., 2019: 113; Hathorne & Breunig, 2020: 13; Bauer, 2018a: 9). Buna karşılık bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak inceleneceği üzere Komisyonun teklifinde yer alan DST'ye tabi olma eşikleri oldukça yüksek olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla DST'nin aslında düşük değil, yüksek karlı dijital şirketleri vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu nedenle DST'nin büyüme karşıtı olduğu ile ilgili endişeler çok da gerçeği yansıtmamaktadır. Tam tersine DST'nin mevcut uluslararası vergileme hükümleri karşısında yüksek karlı dijital firmaların faydalandığı haksız vergi avantajlarını azaltmak suretiyle, toplamda ekonomik etkinliğin ve refahın artmasına katkı sağlaması beklenmektedir (Robertson & Nash, 2019: 23).

#### 4. Dijital Hizmet Vergisinin Kapsamı ve Ayrımcı Vergileme Niteliği

Avrupa Komisyonu, Tek Pazarın ruhuna uygun olarak Birlik düzeyinde uygulanacak DST oranı tek tip olarak belirlemiştir. Bu oran farklı kar marjlarına sahip işletmeler arasında uygun bir denge sağlamak için % 3 olarak önerilmektedir (EC, 2018a: 8). Böylece Birlik üyesi ülkeler dijital şirketleri çekme noktasında fırsat eşitliğine (vergi cennetleri gerçeği hariç) kavuşmaktadır (Markovic vd. 2019: 112).

Buna göre, bir işletmenin DST'ye tabi tutulabilmesi için öncelikle gelirin belirli eşik miktarlarını aşması gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili mali yılda; dünya çapındaki toplam geliri 750.000.000 Avroyu<sup>17</sup> ve Birlik bünyesindeki toplam gelir tutarı 50.000.000 Avroyu<sup>18</sup> aşan işletmeler DST'ye tabi olacaktır (EC, 2018a, m. 4). İlk eşik,

---

yoksa kullanıcıların verilerini algoritmaya aktardığı (yani verilerin işlendiği) pazar ülkeleri mi en çok katkı sağlanmıştır şeklinde sorulmaya ve tartışılmaya başlanmıştır (Kim, 2020: 51-52).

<sup>17</sup> Bu miktar OECD'nin dijital şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin ara raporundaki yıllık konsolide ciro eşliğine uygun olarak belirlenmiştir. Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Çek Cumhuriyetinde de yıllık gelir eşiği 750 milyon Euro olarak uygulanmaktadır (Robertson & Nash, 2019: 14; Harpaz, 2020: 45-46).

<sup>18</sup> Bu miktar AB genelindeki toplam gelirlerden ziyade, bir yargı alanındaki dijital hizmetlerden elde edilen gelirleri ifade etmektedir ve ülkelerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Örneğin İngiltere'de



kaynak ülkede yüksek kazanç sağlayan, güçlü pazar pozisyonlarına sahip ve agresif vergi planlaması yapma imkanı bulunan işletmeleri hedeflemektedir. Bu yüzden de başlangıçta GAFA (Google, Apple, Facebook ve Amazon) vergisi olarak adlandırılmıştır. Eleştirmenler eşğin keyfi olarak belirlendiğini ve aşamalı olmadığı için de vergiden kaçınmayı teşvik edeceğini ileri sürmektedir. Ayrıca belirlenen eşğin altında kalan işletmelerin neden vergiden tamamen muaf tutulacağına da izaha muhtaç olduğu iddia edilmektedir (Geringer, 2020: 3; Olbert & Spengel, 2019: 15; Harpaz, 2020: 66-70). Bu iddia karşısında Teklifin amacının küçük işletmeleri ile başlangıç aşamasında şirketleri DST'den muaf tutmak olduğu söylenebilir (EC, 2018a: 10; Hathorne & Breunig, 2020: 3). İkinci eşik ise, DST'nin uygulanmasını Birlik düzeyindeki dijital ayak izi ile sınırlandırmaktadır. Ayrıca pazar büyüklüklerinde olabilecek farklılıkları göz ardı etmek için de Birlik düzeyinde tek tip olarak belirlenmiştir (EC, 2018a: 10, 19-20).

DST, hem ikametgâhı olanlara hem de ikametgâhı olmayanlara uygulanacaktır. Bu mukim olmayanlara ayırıcı vergilemeyi yasaklayan Dünya Ticaret Örgütü ve Serbest Ticaret Anlaşması hükümlerinin bir gereği olup, fiilen uygulandığı bütün ülkelerde de genellikle bu kurala uyulduğu görülmektedir (Robertson & Nash, 2019: 14).

DST'nin kapsamı belirli bazı dijital hizmetler ile sınırlandırılmıştır. Bunlar, karın kaynağı ile vergilendirildiği yerin farklı olduğu dolayısıyla vergilendirilmesi güç olan spesifik bazı hizmetlerdir (EC, 2018a: 16; Faulhaber, 2019: 178; Kim, 2020: 6; Bunn, 2018: 3; Markovic vd., 2019: 112; Beebe, 2019: 5; Gastaldi & Zanardi, 2019: 3; Olbert & Spengel, 2019:3). Bu bağlamda DST'nin konusunu kullanıcı katılımının önemli olduğu; i) sosyal medya platformları, ii) arama motorları ve iii) çevrimiçi pazarlar oluşturmaktadır (EC, 2018a, m. 3). DST'nin fiilen uygulandığı Avrupa ülkelerinde de benzer sınırlamalar görülmektedir. Örneğin Birleşik Krallıkta sadece; internet arama motorları, sosyal medya platformları ve çevrimiçi pazar yerleri DST'ye tabidir (Bunn vd., 2020: 17). Benzer şeklide Fransa'da vergi; çevrimiçi reklamcılık, reklam amaçlı kullanıcı verilerinin satışı ve çevrimiçi aracılık platformları ile sınırlandırılmıştır (Harpaz, 2021: 48, Geringer, 2020: 6; Pellefigue, 2019: 4). Avusturya'da ve Macaristan'da ise verginin kapsamı daha dar olup sadece çevrimiçi reklamcılık hizmetleri verginin konusunu oluşturmaktadır<sup>19</sup>. Türkiye'de de sadece; dijital reklam hizmetleri, dijital içerik satış ve hizmetleri ile dijital ortam sağlanması ve işletilmesi hizmetleri DST'nin kapsamına alınmıştır (Bkz., 7194 Sayılı Kanun, m. 1).

DST'nin kapsamının belirli dijital hizmetler ile sınırlanması, kanuni merkezi AB dışındaki çok uluslu şirketler üzerinde ciddi bir yük oluşturacağı endişesine neden olmuştur. Bunun aynı zamanda AB'nin temel özgürlükleri (yerleşme ve serbest dolaşım) ile çeliştiği de ileri sürülmektedir (Geringer, 2020: 9; Mason & Parada, 2020: 6; Beebe, 2019: 7). Nitekim Teklifin 3 üncü maddesine göre; abonelik ücretleri, çevrimiçi dijital

---

25 milyon Sterlin, Avusturya ve Fransa'da 25 milyon Euro, İtalya'da 5,5 Milyon Euro ve İspanya'da 3 Milyon Euro şeklinde uygulanmaktadır (Robertson & Nash, 2019: 14; Harpaz, 2020: 45-46).

<sup>19</sup> Avusturya'da %5 ve Macaristan'da %7,5 oranında bir dijital reklam vergisi (DAT) uygulanmaktadır. Macaristan'da ayrıca belli bir eşğin (yaklaşık 300.000 Euro) altında gelir elde eden küçük reklam şirketleri vergiden muaf tutulmuştur (Daniel Bunn, vd, 2020: 18; Geringer, 2020: 7-9).

ürün satışları, finansal işlem ve ödeme platformları DST'nin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla DST'nin yürürlüğe girmesi ABD merkezli yüksek teknoloji şirketleri (Google, Facebook, Microsoft, Amazon, Uber, AirBnb, Facebook, Twitter gibi) başta olmak üzere, AB dışındaki çok uluslu şirketleri etkileyecek gibi gözükmektedir. Bu yüzden özellikle ABD, DST'nin hukuken olmasa da fiilen kendi teknoloji şirketlerine ayırmacılık yapan gizli bir tarife olduğunu iddia etmektedir. Bu haklı endişeler karşısında DST'nin kapsamının mutlaka genişletilmesi gerekmektedir. Örneğin ABD'de otuzdan fazla eyalette bir sınırlandırma veya ayırım gözetmeden dijital içerik sağlayıcılarının tamamı satış vergisine tabi tutulmaktadır. ABD Yüksek Mahkemesi 21 Haziran 2018 Tarih ve 17-494 Sayılı South Dakota-Wayfair Inc kararı ile fiziksel varlık kuralını, ekonomik varlık lehine bozarak, bütün dijital içerik sağlayıcılarının satış vergisine tabi tutulmasına hükmetmiştir (Kim, 2020: 44-45; Kofler & Sinnig, 2019: 177). Bu kapsamda ABD, DST teklifi ile ilgili endişelerini (vergi anlaşması sistemini zayıflatacağı ve çifte vergilendirmeye neden olacağı başta olmak üzere) AB'ye iletmiş<sup>20</sup> ve yürürlüğe girmesi halinde Dünya Ticaret Örgütü nezdinde kalıcı olarak yasaklanması yönünde çok taraflı bir çaba içine gireceğini duyurmuştur. Ayrıca AB firmalarına karşı ABD Gelir Vergisi Kanununun 891 inci maddesinin işletilmesi tartışılmaktadır. AB tarafından 2015-2017 yılları arasında bazı ABD şirketlerinin vergi incelemesine tabi tutulmasına<sup>21</sup> misilleme olarak gündeme gelen bu madde ABD mukimlerinin herhangi bir yabancı ülkenin yasalarına göre ayırmacı vergilere tabi tutulması halinde, ABD başkanına yabancı ülke mukimlerinin gelir vergisi oranlarını iki katına çıkarma yetkisi vermektedir. DST Teklifi ile birlikte 891 inci maddenin uygulanması yeniden gündeme gelmiştir. (Kim, 2020: 36; Hufbauer & Lu, 2018: 9; Geringer, 2020: 6; Fuest & Ferry, 2020: 17; Mason & Parada, 2020: 4; Lowry, 2019: 2; Hathorne & Breunig, 2020: 9; Harpaz, 2020: 49-50; Bunn, 2018: 3; Hern, 2020: 1; Bauer, 2018a: 2; Beebe, 2019: 6).

Diğer yandan Avrupa Adalet Divanının yakın zamanda karara bağladığı iki dava DST'nin ayırmacı bir vergi olduğu yönündeki ABD iddialarını nispeten zayıflatmıştır. Mahkeme daha önce verdiği emsal kararları (1985 Fransa Humblot gibi) ve kendisine sunulan ayırmacı niyet kanıtlarını Macaristan davaları (Tesco ve Vodafone) ile ilişkilendirmemiş ve dikkate almamıştır. Böylece AB ülkelerinin tek taraflı uyguladıkları DST'lerin AB dışındaki çok uluslu şirketlere karşı ayırmacılık yaptığı yönündeki iddiaları reddetmiştir (Mason & Parada, 2020: 36).

---

<sup>20</sup> Ayrıca, DST'yi fiilen uygulamaya başlayan Fransa'ya %100'e varan gümrük tarifeleri (peynir, şarap, kozmetik, el çantaları gibi) uygulama kararı alınmıştır. Bunun üzerine Fransa DST'nin uygulamasını 2020 yılının sonuna kadar ertelemiştir. Sorunun OECD nezdinde bir çözüme kavuşturulması beklenmektedir. ABD benzer araştırmayı; İtalya, Türkiye ve Avusturya'nın yürürlüğe koydukları DST'ler için de yapmaktadır (Altenburger & Czajkowski, 2020: 213-214; Bilotta, 2020: 9; Daniel Bunn, vd, 2020: 17; Kim, 2020, 35-36; Hern, 2020: 1; Beebe, 2019: 1; Lips, 2020: 976).

<sup>21</sup> Bunlardan en dikkat çekici olan Apple firmasına vergi ve faiz dahil 14,3 milyar Euro borca hükmedilen İrlanda davasıdır. Bu davada AB Komisyonu Apple'nin İrlanda'da kayıtlı kuruluşunun Avrupa karlarının efektif kurumlar vergisi oranının 2003 yılında sadece %1 iken, 2004 yılında %0,005'e düştüğünü iddia etmiştir (Hufbauer & Lu, 2018: 2, 10-11; Bunn, 2018: 6; Markovic vd., 2019: 113; Beebe, 2019: 6-8).

## 5. Dijital Hizmet Vergisinin Ekonomik Yansıması ve Vergi Yükünün Adil Dağılımı

DST'nin tüketim tipi tasarımı nedeniyle dijital ekonominin talep yönünü olumsuz etkileyeceği, vergilendirilen hizmetlerin fiyatlarını artıracak ve bunlardan yararlananların katma değerini azaltacağı ileri sürülmektedir. Bu kapsamda özellikle küçük ve mikro işletmelerin DST'den olumsuz yönde etkileyeceğinden endişe duyulmaktadır. AB'de yakın dönemde yapılan bir çalışma KOBİ'lerin yüzde 37'sinin ürün ya da hizmetlerini internetten sattıklarını göstermiştir. Bu ampirik çalışmadan hareketle dijital platformların kilit kullanıcıları olan KOBİ'ler ve mikro işletmelerin, çevrimiçi aracılık ve dijital reklamcılık hizmetlerinden alınan bu yeni vergiden olumsuz yönde etkileneceği iddia edilmektedir (Bauer, 2018a: 6-8; Bunn, 2018: 3). Bu türden endişeler karşısında DST'nin ekonomik yükünü kimin taşıyacağı, vergi yükünün adil dağılımı bakımından son derece önemlidir (Robertson & Nash, 2019: 24).

Tüketim tipi vergiler geleneksel yansıma teorisine göre genellikle nihai tüketici tarafından katlanıldıkları için adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı (gerileyici) olarak kabul edilmektedirler (PWC, 2018: 11). Bu genel kabulden hareketle DST'nin de benzer bir etki göstereceği öngörülmektedir (Lowry, 2019: 9; Hathorne & Breunig, 2020: 9). Ancak DST'yi ilk olarak uygulayan ülkelerden biri olan Fransa'da yapılan bir çalışmada, vergi yükünün; % 55'inin tüketiciler, % 40'ının dijital platformları kullanan işletmeler ve % 5'inin de büyük internet şirketleri tarafından katlanıldığı gözlenmiştir (Pellefigue, 2019: 2). Benzer şekilde Yeni Zelanda'da yapılan bir çalışmada, uygulanması halinde DST'nin yaklaşık %30 ila %50'sinin nihai tüketicilere yansıtılacağı tahmin edilmektedir (Robertson & Nash, 2019: 26; Walker, 2020:1-3). Dolayısıyla bir tüketim vergisi olduğu için DST'nin tamamen tüketiciler tarafından katlanılacağı endişesi yersizdir (Kim, 2020: 47-48). Ayrıca birçok dijital iş modelinin çok taraflı olduğu (kullanıcı-alıcı ve kullanıcı-satıcı) düşünüldüğünde, DST'yi alıcılar (tüketiciler) yerine, satıcılara yansıtmak da mümkündür. Nitekim Fransa'da Amazon firması DST'nin maliyetini kullanıcı-satıcılara % 3 oranında fiyat artışı yoluyla telafi edeceğini duyurmuştur (Kim, 2020: 50). Bu tür çok taraflı dijital iş modelleri genellikle tekelci oldukları için, teorik olarak yeni getirilen bir vergiyi tüketicilere yansıtmayacakları beklenmektedir<sup>22</sup>. Fiili durumda da bazı dijital şirketlerin tüketicilere ücretsiz hizmet sunduğu, dolayısıyla vergiyi nihai kullanıcılar yerine diğer kişilere (reklam satın alan gibi) yansıttığı görülmektedir (Robertson & Nash, 2019: 24).

Netice olarak dijital ekonomi artık geleneksel vergi yansıması teorisinin varsaydığı basit tek taraflı bir pazar olmadığı için, vergi yükünün çok taraflı dijital platform firmaları tarafından katlanıldığı tüketim tipi bir DST tasarlamak mümkündür. Bu durumda vergi yükü daha çok satıcılar üzerinde kalacağı için, vergilemede eşitlik veya adalet ilkelerine de uyum sağlanmış olacaktır (Kim, 2020: 40-41).

---

<sup>22</sup> Büyük dijital firmalar piyasanın kullanıcı-alıcıları (tüketiciler) ve kullanıcı-satıcıları (reklamcılar, tüccarlar vb.) arasında aracı konumundan çok büyük karlar elde edebilmektedir. Bu firmaların fiyatlarını belirlemede dışsallıklar etkili olduğu için, tek taraflı piyasalarda geçerli olan tipik yansıma analizinin dışında değerlendirilmeleri gerekmektedir (Kim, 2020: 49-50; Köthenbürger, 2020: 5-6).

## 6. Sonuç

Dijitalleşmenin hızla yaygınlaşması uluslararası vergilemenin geleneksel kurallarını tartışmalı hale getirmiştir. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde esas alınan geleneksel iş yeri kavramı halen işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlanmakta ve bir Devletin diğer Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergileme hakkını belirlemede kullanılmaktadır. Bu hüküm karşısında bir Devletin, söz konusu teşebbüs bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, diğer bir Devlet teşebbüsüne ait kazançları vergilendirmesi mümkün değildir. Uzun bir geçmişi olan ve üzerinde uzlaşma sağlanan bu genel kural güncelliğini yitirmiş, çok uluslu şirketlerin dijital faaliyetlerini kapsamada yetersiz kalmıştır<sup>23</sup>.

Dijital faaliyetlerin en önemli özelliği sanal ortamda gerçekleştirilmesidir. Dijital şirketler kaynak ülkelerde fiziki bir varlığa yani daimi bir işyerine ihtiyaç duymadan kullanıcı katılımı sayesinde çok büyük karlar elde etmekte, ancak uluslararası vergilemede esas olan geleneksel ikametgâh ilkesi gereği vergiyi kanuni merkezlerini olduğu ülkeye ödemektedir. AB Komisyonu bu hükmün Birlik üyesi ülkeler açısından büyük bir vergi kaybına yol açtığından hareketle, kaynak ülkelerin dijital şirketlerin karlarından daha fazla pay almalarına imkân tanıyan iki yeni teklif hazırlamıştır. Bunlardan ilki uluslararası vergilemede geçerli olan daimi işyeri kuralında dijital ekonomik faaliyetleri de kapsayacak şekilde radikal bir değişiklik önermektedir. Bu kalıcı çözüm üzerinde anlaşma sağlanana kadar Komisyon AB'de faaliyet gösteren dijital şirketlerin ciroların üzerinden %3 oranında ortak bir dijital hizmet vergisi alınmasını önermektedir. Bu sayede Birlik üyesi ülkeler dijital şirketleri çekme noktasında rekabet eşitliğine kavuşmuş olacaktır.

DST'nin temel amaçları; dijital hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin ülkeler arasında uygun tahsisini sağlamak ve geleneksel ve dijital iş modelleri arasındaki vergi eşitsizliğini azaltmaktır. Buna karşılık DST ile ilgili tartışmalar sürmektedir. Bu noktada DST'ye yöneltilen en temel eleştirilerden biri tasarımı ile ilgilidir. Özünde gelir vergisinin üstünlüğüne dayanan bu teze göre, DST, ciro tipi bir tüketim vergisi olarak tasarlandığı için şirketlerin büyüme yeteneğini olumsuz yönde etkileyecektir. Buna karşılık en azından sınır ötesi dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde DST'nin geleneksel gelir vergisine göre daha üstün olacağı görülmektedir. DST, gelir vergisinin vergi bağlantısı için fiziki mevcudiyete dayalı başarısızlığını ortadan kaldırdığı için piyasa ülkelerini daha fazla ödüllendirmektedir. Çünkü DST uygulamasında bir çokuluslu şirketin piyasa ülkesinde vergiye tabi tutulabilmesi için gelirinin belirli eşikleri aşması dışında başka bir

---

<sup>23</sup> Üye ülkeler arasında yaşana çifte vergilendirme sorunlarına etkin ve kabul edilebilir ortak bir çözüm sağlayan 1963 tarihli OECD Model Anlaşması, üye ülkelerin pratikte kazandıkları tecrübeler ve yeni ticari faaliyet alanlarının gelişmesi ile birlikte yerini 1977 yılında yeni bir Model Anlaşmaya bırakmıştır. Model Anlaşmadaki revizyonlar vergiden kaçınma ve kaçırma yöntemlerinin daha da karmaşık hale gelmesi ve liberalleşmenin hızlanması ile birlikte sonrasında da devam etmiş ve 1992 yılında Model Anlaşmanın güncellenmiş bir versiyonu daha yayınlanmıştır (GİB, 2016: 7-9). Ancak yaşanan süreçte dijital faaliyetleri kapsamada yetersiz kaldığı için Model Anlaşmada yeni bir revizyona da ihtiyaç vardır.

şart aranmamaktadır. Ayrıca DST bir gelir vergisi olarak tasarlanmadığı için çifte vergilendirme sorunu doğurmadan uygulanması da mümkün olacaktır.

DST'ye yöneltilen ikinci eleştiri ayırıcı bir vergileme şekli olduğu yönündedir. DST'nin sadece belirli dijital iş modelleri ile sınırlandırılması rekabet eşitliğine aykırı bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. AB'de yürürlüğe girmesi halinde muhtemelen vergi rekabeti ve ekonomik çarpıklıkları artırma pahasına sınırlı sayıda firmadan toplanan sınırlı ek vergi geliriyle sonuçlanacağından endişe edilmektedir. Nitekim uygulandığı ülkelerde vergi gelirlerine katkısının %0,02 ila %0,07 arasında olduğu görülmektedir (Olbert & Spengel, 2019: 5; Geringer, 2020: 14). Bu haklı endişe karşısında kapsamının mutlaka genişletilerek benzer durumdaki bütün şirketlerin DST'ye tabi tutulması gerekmektedir. DST'nin bu noktadaki keyifliliğini göstermek bakımından ABD'de otuzdan fazla eyaletin sınırlandırma veya ayırım gözetmeden dijital içerik sağlayıcılarının tamamını vergiye tabi tutması, anlamlı bir örnektir.

DST'ye yöneltilen üçüncü grup eleştiri de ekonomik yansımalarının kimin üzerine olacağı ile ilgilidir. Genel yansıma teorisinden ve bazı pratik uygulamalardan hareketle<sup>24</sup> DST'nin nihai tüketiciler tarafından katlanılacağı ileri sürülmektedir. Ancak dijital ekonomi tek taraflı bir pazar olmadığı için DST daha çok satıcılar veya reklamcılar üzerinde kalacaktır. Dahası dijital şirketler platform olarak işlev gören tek bir firma veya kısa tedarik zincirinden oluştukları için DST, ciro vergileriyle ilişkili potansiyel verginin piramitleşmesi (Kim, 2020: 44) etkisini de azalacaktır.

Netice olarak dijital ekonominin neden olduğu vergileme güçlüklerini ortadan kaldırmak ve piyasa ülkelerine adil vergi tahsisini sağlamak için gelir vergisi yerine, tüketime dayalı bir verginin daha uygun çözüm olduğu görülmektedir. OECD'nin bu küresel soruna ortak bir çözüm getirmesi halinde, dijital çok uluslu şirketlerin merkezi konumunda bulunan ülkelerin (başta ABD olmak üzere) uluslararası ticarete ek vergi koyma (misilleme) çabaları da ortadan kalkacaktır.

**Ek Tablo 1: AB Üyelerinin DST Uygulamaları\***

	<b>Eşik**</b>	<b>Kapsam</b>	<b>Oran</b>	<b>Etkinlik</b>
AB-DST	750/50 Milyon Euro	Reklam/Dijital arayüzler, aracılık, çevrimiçi pazar yeri /veri aktarımı, özel verilerin yeniden satışı	%3	Henüz tam uzlaşma sağlanamadı
Fransa	750/25 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	2019
İtalya	750/5.5 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	2020

<sup>24</sup> Örneğin Google ve Amazon şirketlerinin bu yeni vergiyi daha yüksek fiyatlar yoluyla doğrudan tüketicilerine yansıtmak niyetinde oldukları ileri sürülmektedir (Hathorne & Breunig, 2020: 9).

İspanya	750/3 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	3%	Belirsiz
Çek Cumhuriyeti	750/2 Milyon Euro	Yukarıdakinin aynısı	7%	2020 (beklenen)
İngiltere	500/25 Milyon Sterlin	Arama motorları/Dijital arayüzler, aracılık, çevrimiçi pazar yeri/Sosyal medya	%2	2020
Avusturya	750/10 Milyon Euro	İlan/Reklam	%5	2020
Macaristan	100 Milyon HUF	İlan/ Reklam	%7,5	2017
*AB üye devletlerinin yürürlüğe koyduğu veya uygulamayı önerdiği çeşitli DST'ler. **İlk tutar küresel gelir eşliğini, ikinci tutar ise yerel gelir eşliğini ifade etmektedir.				

Kaynak: (Kim, 2020: 22).

## Kaynakça

- Altenburger, P., & Joseph, C. (2020). "How to Tax the Digital Economy? The OECD-Led Effort to Reform the Taxation of the Digital Economy", *Diritto Tributario Internazionale E dell'UE*, Aprile, 208-214.
- Amans, P. S. (2017). "Tax Challenges, Disruption and the Digital Economy, OECD, *Observer*, 10 March, 1-2.
- Auerbach, A., Michael P. D., Michael, K. & John, V. (2017). "Destination Based Cash Flow Taxation", *Oxford Centre for Business Taxation*, WP 17/01, 1-98.
- Bauer, M. (2018a). "Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici, *ECIPE Occasional Paper*, 04, 1-14.
- Bauer, M. (2018b). "Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions", *ECIPE Occasional Paper*, 03, 1-29.
- Beebe, J. (2019). "Recent Developments on the E.U.'s Digital Tax Proposal, Baker Institute Report, 01.09.19, 1-7.
- Bilotta, N. (2020). "Beyond the Digital Tax: The Challenges of the EU's Scramble for Technological Sovereignty, *Istituto Affari Internazionali (IAI)*, June, 1-20.
- Bunn, D. (2018). "A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax", *Tax Foundation, Fiscal Fact*, No 618, Oct, 1-7.

- Bunn, D., Elke, A. & Cristina, E. (2020). "Digital Taxation Around the World", Tax Foundation, 1-17, <https://taxfoundation.org/digital-tax/> (10.07.2020).
- Cruz, C. M. (2020). "2020 Sees a Rise in Digital Services Taxes", *International Tax Review*; London, Jan 6, 1-2, <https://www.ntu.org/foundation/detail/state-digital-advertising-taxes-a-new-trend-that-should-end-quickly>, (11.09.2020).
- Devereux, M. P. & Vella, J. (2017). "Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform", *DigitalRevolutions in Public Finance*, (Ed), Sanjeev, G., Michael, K., Alpa, S. & Geneviève, V., IMF, 95 vd.
- European Commission (2018a). "Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services", Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf), (16.10.2020).
- European Commission (2018b). "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141), (Tarihi: 20.01.2021)
- Faulhaber, L. V. (2019). Taxing Tech: The Future of Digital Taxation", *Virginia Tax Review*, 39 (2), 145-196.
- Fuchs, C. (2018). *The Online Advertising Tax: A Digital Policy Innovation*, University of Westminster Press, London.
- Fuest, C. & Ferry, J. P. (2020). "Financing the European Union: New Context, New Responses", *Paper for presentation at the Informal Ecofin under German presidency*, Berlin, 11 September, 1-24.
- Gastaldi, F. & Alberto, Z. (2019). "The Digital Services Tax: EU Harmonisation and Unilateral Measures", 1, *Banca d'Italia Workshop on Public Finance Rome*, 20-22 March, 1-3.
- Geringer, S. (2021). "National Digital Taxes – Lessons from Europe", *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma*, Kısaltılmış Basım, 15 Temmuz, 2014.
- Hern, A. (2020). "UK to Impose Digital Sales Tax Despite Risk of Souring US Trade Talks", 1-2, <https://www.theguardian.com/media/2020/mar/11/uk-to-impose-digital-sales-tax-despite-risk-of-souring-us-trade-talks> (11.09.2020).
- Hrabcak, L. & Popovic, A. (2020). "On Certain Issues of Digital Services Taxes", *Financial Law Review*, 17(1), 52-69.

- Harpaz, A. (2021). "Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy", *46 Yale J. Int'l L.*, 1-45
- Hathorne, C. & Breunig R. (2020). "Digital Service Taxation: An Introduction and Policy Options for Australia", *Tax and Transfer Policy Institute Policy Brief*, 7, December, 1-18.
- HM Treasury (2018). "Digital Services Tax: Consultation, November 2018", 1-32, <https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>, (11.03.2021).
- Hufbauer, G. C. & Lu, Z. L. (2018). "The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff", *PIEE, Policy Brief*, June, 1-4.
- Kim, Y. R. (2020). "Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate, 1-58 <https://dc.law.utah.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1211&context=scholarship>, (11.09.2020).
- Khandelwal, R. (2020). "Digital Taxation - A Virtual Reality", *The Contemporary Tax Journal*, 9(1), 1-7.
- Kofler, G. & Sinnig, J. (2019). "Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'", *Intertax*, 47(2), 176-200.
- Köthenbürger, M. (2020). "Taxation of Digital Platforms", *EconPol Working Paper*, No. 41, 1-12.
- Lips, W. (2020). "The EU Commission's Digital Tax Proposals and its Crossplatform Impact in the EU and the OECD", *Journal of European Integration*, 42(7), 975-990.
- Lowry, S. (2019). "Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis", *Congressional Research Service*, February 25, 1-9.
- Markovic, B., Domagoj, K. & Mario, R., "The Digital Tax – Why and When?", *43rd International Scientific Conference on Economic and Social Development*, Aveiro, 15-16 July, 105-113.
- Mason, R. & Parada, L. (2020). "The Legality of Digital Taxes in Europe", *Public Law and Legal Theory Paper Series*, 2020-50, 1-36.
- OECD (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
- Olbert, M. & Spengel, C. (2019). "Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Valuecreation", *ZEW Discussion Papers*, No.19-010, ZEW, March, 1-15.



- Pellefigue, J. (2019). "The French Digital Service Tax An Economic Impact Assessment", Deloitte, Taj, March 22, 1-4, <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf> (25.02.2021).
- PWC (2018). "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review", *National Economics and Statistics (NES)*, December, 1-238
- Richter, W. F. (2019), "The Economics of the Digital Services Tax", CESifo Working Paper No. 7863, *Category 1: Public Finance*, September, 1-27.
- Robertson, H. G., & Nash, H. S. (2019). "Options for Taxing the Digital Economy", *Policy and Strategy of Inland Revenue*, June, 1-63.
- Sweet, P. & White, S. (2020). "Digital Services Tax for IT giants Effective from 1 April", 1-2, <https://www.accountancydaily.co/digital-services-tax-it-giants-effective-1-april>, (11.09.2020).
- Walker, B. (2020). "Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal", Tax and Transfer Policy Blog, 23 April, 1-3, <https://www.austaxpolicy.com/analysing-new-zealands-digital-services-tax-proposal/>(11.09.2020).