

yenifikir

Uluslararası Akademik Fikir Araştırma Dergisi
International Journal of Academic Research and Ideas

Cilt / Volume: 14

Sayı / Issue: 29

Zeynep HÖBEL
Dr.
Pamukkale Üniversitesi
zaydin@pau.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0001-8994-2835>



Dijitalleşen Ekonomide Vergilendirme

Taxation In Digitalized Economy

Makale Kategorisi (Araştırma Makalesi / Research Article)

Geliş Tarihi / The Date of Received: 07.11.2022

Kabul Tarihi / The Date of Accepted: 03.12.2022

Yayın Tarihi / The Date of Published: 28.12.2022

Atıf / Citation

Höbel Z. (2022). Dijitalleşen Ekonomide Vergilendirme, Yeni Fikir Dergisi, 14 (29), 56-64

DOI: 10.57205/yenifikirjournal.1137427

Höbel Z. (2022). Taxation In Digitalized Economy, The Journal of Yeni Fikir, 14 (29), 56-64

DOI: 10.57205/yenifikirjournal.1137427

Bu makalede intihal programıyla benzerlik raporu alınmıştır.
In this article, a similarity report with the plagiarism program was received.

Dijitalleşen Ekonomide Vergilendirme *

Öz

Teknolojik ilerlemeyle birlikte hızlanan küreselleşme, yaşamsal alanda topyekün bir değişimin kapılarını aralamıştır. Bu aralamanın sosyal, kültürel, politik, diplomatik ve ekonomik alanlar başta olmak üzere birçok alana yansımaları mevcuttur. Değişimin ekonomik alandaki yansımalarının teoride karşılığı ise, dijitalin ve ekonominin aynı çatı altında bulunduğu "dijital ekonomi" kavramı olarak ifade edilebilir. Kavramın ilk olarak Japonya'da 1990'lı yıllarda yaşanan durgunluk döneminde Japon bilim insanları tarafından kullanıldığı, sonrasında ise Don Tapscott tarafından 1995 yılında çıkarılan Dijital Ekonomi kitabıyla batı dünyasına kazandırıldığı söylenebilir.

Dijital ekonomi Bilgi ve iletişim teknolojisi (BİT) öncülüğünde, küresel ekonomik faaliyetlerin genelidir. Dolayısıyla dijital gelişmişliğin bir unsuru olarak dijital ekonomi, dijital dönüşüme adapte olamamış birey ve ülkelere kıyasla, adapte olmuş birey ve ülkeler için eşit fırsatları sunmamaktadır. Haliyle mevcut ekonomik sistemdeki sorunlara ilaveten dijital ekonomik sisteme geçişte sistemden kaynaklı yeni sorunlar da ortaya çıkmıştır. Dijital ekonomik sistemde yaşanan bu sorunların başlıcası vergilendirme alanında yaşanmaktadır. Ekonomin dijitalleşmesi her ne kadar hizmete ve ürüne kolay, hızlı ve ucuz erişimi mümkün kılsa da; uluslararası vergilemede belirsizliğe ve haksız rekabete yol açabilecek bir takım olumsuzluklara da açıktır. Dijital ekonomide vergilendirmede olası olumsuz yansımaların önüne geçebilmek adına, uluslararası alanda adil bir temele oturtulmuş küresel bir vergi reformuna ihtiyaç bulunmaktadır. Söz konusu ihtiyaca yönelik olarak ise günümüzde OECD başta olmak üzere bazı uluslararası kuruluşlar, dijital ekonomide değer nasıl tanımlanması ve vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin fikir birliği oluşturma gayreti içerisinde çalışmalar yürütmektedir.

Çalışmada dijital ekonomiye ilişkin genel bir bilgilendirme yapılarak, uluslararası kuruluşların bu kapsamda yapmış oldukları uygulamalar hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise dijital ekonomide vergilendirme ülke uygulamaları örneğinde güncel haliyle özetlenerek, ulusal ve küresel kapsamda dijital ekonomide adil ve uygulanabilir politika önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Dijital Ekonomi, Vergi, OECD.

*Taxation In Digitalized Economy ***

Abstract

Globalization accelerating with technological progress, has opened the doors of a total change in the vital area. This gap has reflections in many fields, especially in social, cultural, political, diplomatic and economic fields. The theoretical equivalent of the reflection of change in the economic field can be expressed as the concept of "digital economy", where digital and economy meet under the same roof. It can be said that the concept was first used by Japanese scientists during the recession in the 1990s in Japan, and then it was brought to the western world with the Digital Economy book published by Don Tapscott in 1995.

The digital economy is the global economic activity led by Information and Communication Technology (ICT). Therefore, as an element of digital development, the digital economy does not offer equal opportunities for individuals and countries that have adapted compared to individuals and countries that have not adapted to digital transformation. Naturally, in addition to the problems in the current economic system, new problems arising from the system have emerged in the transition to the digital economic system. The main of these problems in the digital economic system is experienced in the field of taxation. Although the digitalization of the economy enables easy, fast and cheap access to services and products; It is also open to some negativities that may lead to uncertainty and unfair competition in international taxation. In order to prevent possible negative reflections in taxation in the digital economy, there is a need for a global tax reform on a fair basis in the international arena. To meet this need, some international organizations, especially the OECD, are working to create a consensus on how value should be defined and taxed in the digital economy.

In the study, a general information about the digital economy was given and information was given about the practices of international organizations in this context. In the following parts of the study, taxation in the digital economy has been summarized in its current form in the example of country practices, and it has been tried to develop fair and applicable policy proposals in the digital economy in the national and global context.

Keywords: Digital Economy, Tax, OECD.

* Bu makale "Tokyo Summit – V, 5. International Conference On Innovative Studies of Contemporary Sciences, January 14-16 Ocak 2022" de sunulmuş özet bildirimden derlenmiştir.

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler bireylerin ve ulusların rekabet gücünün ve gelecekteki potansiyelinin bir belirleyicisi; sosyal, kültürel, siyasal ve iktisadi gelişiminin itici bir gücü olarak görülmektedir.

Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte hızlı bir dijital dönüşüm de yaşanmaktadır. Dijital dönüşüm kapsamında uygulamada kullanılan teknolojileri ise cep telefonları, verileri üreten-depolayan-işleyen elektronik araçlar, sistemler ve cihazlar örnek olarak verilebilir. Dijitalleşmeyle birlikte gelişen BİT endüstrisinin dijital ekonominin temelini oluşturduğu söylenebilir.

Dijital ekonomi; internet, mobil teknoloji ve nesnelerin internetinden kaynaklı; insanların, kuruluşların ve makinelerin birbirine bağlılığı anlamına gelen hiper bağlantılar olarak açıklanabilir (DELOITTE, 2021: 1). Özetle dijital ekonomi insanlar, işletmeler, cihazlar, veriler ve süreçler arasındaki milyarlarca günlük çevrimiçi bağlantıdan kaynaklanan ekonomik faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilebilir.

Teknoloji endüstrisi yayıncısı TechCrunch'tan Tom Goodwin' in: (2015) "Dünyanın en büyük taksi şirketi olan UBER, hiçbir araca sahip değil. Dünyanın en popüler medya sahibi Facebook içerik üretmiyor. En değerli perakendeci olan Ali Baba'nın envanteri yok ve dünyanın en büyük konaklama sağlayıcısı olan AIRBNB'in gayrimenkulü yok. İlginç şeyler oluyor" şeklindeki söylemi, dijital ekonomiyi ve önemini kavramak adına önemlidir.

Yeni bir ekonomik ve teknolojik dönüşümün bir sonucu olarak gelişen dijital ekonomi bazı birey ve ülkeler için kazanç sağlarken, bazı birey ve ülkeler için ise gelir kaybı oluşturabilecektir. Örneğin dijital ekonomi günümüzde çok uluslu şirketlere (ÇUŞ) vergisel avantajlar sağlarken, ulus ekonomilerde ise vergi gelirlerinde kayıplara neden olabilmektedir.

Çalışma beş temel bölüme ayrılmıştır. Çalışmada dijital ekonomiye ilişkin genel bir giriş yapılarak, dijitalleşen ekonomi kapsamlı bir şekilde anlatılmıştır. İlerleyen bölümlerde dijitalleşen ekonomide vergileme için uluslararası girişimlere yer verilmiş ve dijitalleşen ekonomide vergi uygulamaları üzerinden konuya ilişkin öneriler geliştirilerek genel bir değerlendirmeye çalışma tamamlanmıştır.

2. DİJİTALLEŞEN EKONOMİ

Dijital ekonomi kavramının ilk kez 1990'larda Japon bilim insanları tarafından kullanılmaya başlandığı, Batıda ise kavramın 1995 yılında çok satanlar listesinde yer alan Don Tapscott'un "Dijital Ekonomi" kitabıyla ilk çıkışını yakaladığı söylenebilir (Shermukhamedov, 2021:1).

Dijital ekonomiyi tanımlamak, teknolojinin hızla değişen doğası gereği zor olsa da Amerika Birleşik

Devletleri (ABD) Ekonomik Analiz Bürosu (BEA) dijital ekonomi için;

- ✓ "BİT mal ve hizmetler,
- ✓ Bilgisayar ağlarının ve dijital ekonominin varlığını ve kullanımını destekleyen altyapı ya da temel fiziksel malzemeler ile organizasyonel düzenlemeler,
- ✓ E-ticaret veya bilgisayar ağları üzerinden mal ve hizmetlerin uzaktan satışını ve fiyatlandırılmış dijital hizmetler veya tüketiciden bir ücret karşılığında gerçekleştirilen bilgi işlem ve iletişimle ilgili hizmetler" olmak üzere üç ana mal ve hizmet türünü dâhil etmektedir (BEA, 2022:1). Dijital ekonomi faaliyetleri ve ayrıntılı sektörlerinin üç ana mal ve hizmet kategorisinin alt kategorileri ise (Highfill, T., & Surfield, 2020:11-12):
- ✓ Alt yapı (donanım-yazılım),
 - E-ticaret (İşletmeden tüketiciye (B2C)-İşletmeler arası (B2B)),
 - Fiyatlandırılmış dijital hizmetler (Bulut hizmetleri-Telekomünikasyon hizmetleri-İnternet ve veri hizmetleri- Diğer tüm fiyatlandırılmış dijital hizmetler şeklinde tasnif edilmektedir.

Dolayısıyla dijital ekonomi insanlar, işletmeler, cihazlar, veriler ve süreçler arasındaki milyarlarca günlük çevrimiçi bağlantıdan kaynaklanan ekonomik faaliyetler bütünüdür. Dijital ekonominin temelini ise; internet, mobil teknoloji ve nesnelerin internetinden kaynaklanan insanların, kuruluşların ve makinelerin birbirine bağlılığı anlamına gelen hiper bağlantılar oluşturmaktadır (DELOITTE, 2021:1). Bununla birlikte dijital ekonomi BİT' in getirdiği dönüştürücü bir sürecin sonucu olarak ta değerlendirilmektedir OECD, 2014: 11).

Ekim 2021 küresel istatistik raporuna göre, Dünya nüfusunun üçte ikisinden fazlasının cep telefonu kullandığı tahmin edilmektedir. Dünya çapında 5 milyara yakın internet kullanıcısı olduğu bunun da dünya nüfusunun neredeyse %60'ına denk geldiği düşünülmektedir. Yine rapora göre, sosyal medya kullanıcılarının 4 milyarı geçtiği ve her gün 1 milyondan fazla yeni kullanıcının da sosyal medyaya dâhil olduğu tahmin edilmektedir. Dünya nüfusunun yarısından fazlasını etkisi altına alan dijitalleşmenin boyutu ise Şekil 1. yardımı ile aktarılmaya çalışılmıştır. (DATAREPORTAL, 2021:1).

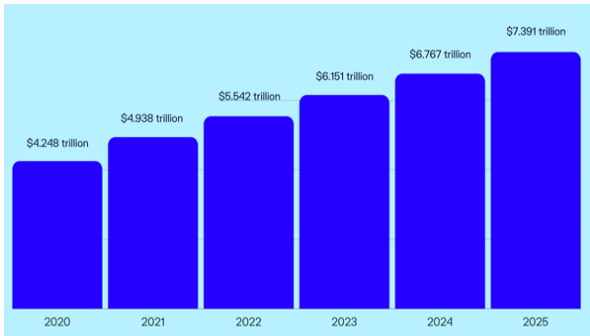
Toplam Nüfus	Cep Telefonu Kullanıcıları	İnternet Kullanıcıları	Aktif Sosyal Medya Kullanıcıları
7,83 Milyar	5,22 Milyar	4,66 Milyar	4,20 Milyar
Şehirleşme %56,4	Nüfus %66,6	Nüfus %59,5	Nüfus %53,6

Şekil 1. Dünya Genelinde Dijitalleşme

Kaynak: <https://datareportal.com/reports/digital-2021-global-overview-report>, 2021.

Veriye dayalı dijital ekonomi de hızla büyümektedir. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD)'nın 29 Eylül'de yayınlanan 2021 Dijital Ekonomi Raporu'nda küresel internet protokolü (IP) trafiğinin (veri akışları için bir proxy) 2017 ile 2022 arasında üç kattan fazla olacağı tahmin edilmiştir. Çalışmada küresel internet bant genişliği için önceki yılda gerçekleşen %26'lık artışa kıyasla 2020'de %35'lik bir artış kaydettiği raporlanmıştır. Raporla veri akışlarının büyüyen bir kısmının mobil ağlarla ilgili olduğu bunun yanında artan mobil cihaz ve internet bağlantılı cihaz sayısıyla birlikte, mobil geniş bant veri trafiğinin 2026'da toplam veri hacminin yaklaşık üçte birini oluşturması beklendiği aktarılmıştır (UNCTAD, 2021a, 1). Ancak hızla büyüyen bu dijitalleşmenin sosyal iktisadi vb. faydalarından yararlanmak için her bir bireyin, kurum ve kuruluşun öncelikle iletişim altyapısına erişiminin sağlanması gerektiği unutulmamalıdır.

Dijitalleşme ile ilişkili olarak küresel e-ticaret satışlarının dünya genelinde öneminin anlaşılması açısından 2019 ve 2025 yılları arası gerçekleşen ve tahmin edilen küresel e-ticaret hacimleri Şekil 2. yardımıyla sunulmuştur.



Şekil 2. Küresel E-Ticaret Satışları (2020-2025) Kaynak: Shopify, (2022).

Dijital ekonominin büyüklüğünün anlaşılması bunun yanında dijital ekonomiden en fazla payı alan şirket ve ülkeleri tanıma açısından Tablo 1. yardımıyla gelir sıralamasına göre Dünyada 2021 yılı ilk 10'da yer alan en büyük e-ticaret şirketleri sıralanmıştır.

Şirket	Gelir Milyar \$	Piyasa Değeri Milyar \$	Çalışanlar	Ülke
Amazon	386.06	1,668,00	1.298.000	ABD
JD.com	114.97	115.96	310.000	Çin
Alibaba	71.99	619.84	117.600	Çin
Suning.com	38.06	13.47	39.031	Çin
Meituan	17.68	219.63	69.205	Çin
Wayfair	14.15	31.92	16,122	ABD
Otto Group	14.10		51.900	Almanya

¹ 15 maddelik BEPS Eylem Planı; dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorlukları, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerini nötralize etmek, kontrol edilen yabancı şirket, faiz indirimlerinde sınırlama, zararlı vergi uygulamaları, vergi

Rakuten	13.48	19.34	20.053	Japonya
eBay	10.27	41.33	12.700	ABD
Zalando	7.98	27.37	14.194	Almanya

Tablo 1. Dünyada İlk 10 En Büyük E-Ticaret Şirketi

Kaynak: <https://www.markinblog.com/largest-ecommerce-companies/>

Küreselleşmeyle birlikte teknolojik gelişmelere paralel olarak ilerleyen dijital ekonomide ülkelerin en önemli sorunlarından birini vergiler oluşturmaktadır. Mevcut hukuki yapının vergilendirmeye cevap verememesi ulusları ve uluslararası kuruluşları yeni yol ve yöntem arayışlarına yöneltmiştir. Uluslararası alanda yapılan bu çalışmalar günümüzde dijital ekonominin vergilendirilmesinde mağduriyetin önlenmesi ve ortak bir fikir oluşturulması noktasında önem arz etmektedir.

3. DİJİTALLEŞEN EKONOMİDE VERGİLEME İÇİN ULUSLARARASI GİRİŞİMLER

Geçmişten bugüne uluslararası vergilendirme sorunlarına ilişkin ilk düzenlemelerin 1920'li yıllara kadar gittiği görülmektedir. Bu kapsamda 1920'de Brüksel'de Milletler Cemiyeti'ne bir talep başlatmak için düzenlenen konferans, çifte vergilendirme sorununu çözmeyi amaçlayan ilk atımlardan biri olarak kayıtlara geçmiştir (Elliffe, 2020:7).

1920'li yıllardan günümüze ilerleyen küreselleşme ve gelişen teknolojiyle birlikte çok uluslu şirketler, genellikle fiziksel varlığının hemen hemen olmadığı alanlarda büyük ölçekli iktisadi faaliyetlerle ekonomik değer üreterek çok büyük kazançlar elde etmektedir. Ancak ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değer yaratıldığı bu tip ekonomilerde karların raporlanması ve vergilendirilmesi konusunda sorunlarla karşılaşmaktadır. Söz konusu sorunları gidermek amacıyla dijitalleşen ekonomide kazanılan gelirin vergilendirilmesi konusunda, yaklaşık on yıldır ulusal ve uluslararası çeşitli kurum ve kuruluşlar dijital ekonomide vergilemeye uyum sağlayacak politikalar üretme gayretindedirler. Söz konusu uluslararası kuruluşların başında Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) gelmektedir.

OECD ve G20 ülkeleri birlikteliğiyle; büyük çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınmasına ilişkin artan kamusal ve siyasi endişelere yanıt olarak; sınır ötesi faaliyetleri etkileyen, yerel kurallarda tutarlılığın sağlanması, mevcut uluslararası kurallardaki şeffaflığın ve netliğin iyileştirilmesi amacıyla 2013 yılında 15 maddelik vergide Matrah Aşındırması ve Karın Kaydırılması (BEPS) Eylem Planı¹ geliştirilmiştir. 2 Eylül 2014'te yayınlanan ara raporun devamı olarak ta 2015

anlaşmalarının kötüye kullanılmasının önlenmesi, daimi kuruluş durumu, transfer fiyatlandırması beps veri analizi, zorunlu ifşa kuralları, ülkelere göre raporlama, karşılıklı anlaşma prosedürü ve çok taraflı entstrüman'dan oluşmaktadır.

yılında ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ve değerlerin üretildiği yerde karların raporlanması ile ilgili nihai rapor yayınlanmıştır (OECD, 2015:1-19).

Yıllar için devam eden çalışmaların sonucunda 8 Ekim 2021 tarihinde; küresel GSYİH'nın %90'ının fazlasını temsilen 135'den fazla *Kapsayıcı Çerçeve* üyesi ülke ve yargı bölgesi; uluslararası vergilendirme kurallarını reforme etmek ve ÇUŞ'ların nerede olurlarsa olsunlar adil bir vergi payı ödemelerini sağlamak amacıyla, iki sütunlu bir çözüm önerisi üzerinde uzlaşıya varmışlardır (OECD, 2021a: 1-8).

Yakın zamanlı bir OCED raporunda ÇUŞ'lar tarafından vergiden kaçınma fiilinden yıllık olarak 100-240 milyar Amerikan Doları gelir kaybı olduğu tahmin edilmektedir (OECD, 2022a,1). Bu kaybın önüne geçmek için ise günümüzde BEPS ile ilgili olarak OECD/G20 *Kapsayıcı Çerçeve* kapsamında birlikte çalışan 141 ülke-yargı yetkisi dahilinde bir dizi çalışmalar yürütülmektedir (OECD, 2022b, 1).

Tablo 2'de gösterildiği üzere ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergilendirmenin zorluklarına yönelik geliştirilen iki sütunlu önerinin 1. Sütunu; çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelere göre daha iyi vergi dağılımını sağlamayı amaçlarken, 2. Sütunu; 2023'ten itibaren %15'lik küresel minimum bir vergi getirerek kurumsal kârlar üzerindeki vergi rekabetini kontrol etmeyi amaçlamaktadır (KPMG, 2022a: 1-2).

Sütun 1 (Pillar 1)	Sütun 2 (Pillar 2)
Yıllık cirosu 20 milyar Euro'nun üzerinde ve kâr marjı %10'un üzerinde olan şirketler, pazar alanındaki kârlarının bir kısmı üzerinden vergi ödemek zorunda kalacaklardır.	Yıllık cirosu en az 750 milyon Euro olan uluslararası faaliyet gösteren şirketler için asgari %15 vergi oranı belirlenmiştir.

Tablo 2. OECD 2 Sütunlu Öneri Özeti

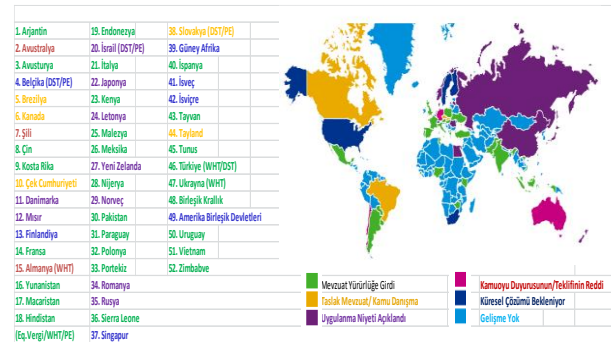
Kaynak: OECD, 2022c: 1-5.

İki sütunlu çözümde, ÇUŞ'ların adil vergi paylarını ödemelerinin nasıl sağlanacağı ile ilgili olarak yapılan açıklamada, her bir sütunun ÇUŞ'ların vergi ödemekten kaçınmasına izin veren farklı bir boşluğu ele aldığı belirtilmiştir. 1. Sütun ile, en büyük ve en karlı 100'e yakın ÇUŞ'un kârlarının bir kısmını tüketicilerinin bulunduğu, ürünlerini sattıkları ve hizmetlerini sundukları ülkelere yeniden tahsis edeceği belirtilmiştir. İkinci Sütun kapsamında, çok daha büyük çokuluslu şirketlerin (750 milyon Euro'nun üzerinde yıllık geliri olan bir şirket) artık küresel bir asgari %15'lik kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmektedir. Yeni kurullarla, işlerini belirli bir yargı bölgesindeki (düşük vergili bir ülkede veya başka bir yerde) kârlarını asgari orandan daha düşük bir efektif vergi oranına tabi olacak şekilde organize eden şirketlerin, bu kârlarının yine de belirli bir oranda vergilendirileceği belirtilmiştir (OECD, 2021b:1).

AB'nin ise dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki girişimleri kapsamında Avrupa Komisyonu iki yasama önerisi getirmiştir. İlk öneri, işletmelerin dijital kanallar aracılığıyla kullanıcılarla önemli bir etkileşime sahip olduğu yerlerde kârların kaydedilip vergilendirilebilmesi için kurumlar vergisi kurallarını reformdan geçirmeyi amaçlayan uzun vadeli bir çözümdür. İkinci öneri, birkaç üye devletten gelen ve halen AB'de vergiden kaçan ana dijital faaliyetleri kapsayan geçici bir vergi şeklindedir (EU, 2022, 1-3).

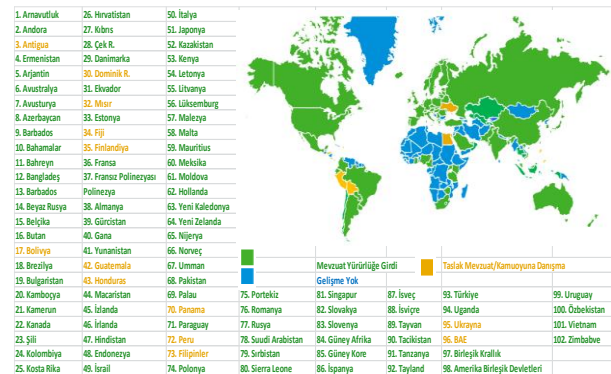
4. DİJİTALLEŞEN EKONOMİDE VERGİ UYGULAMALARI

Dijitalleşen ekonomide vergilendirmenin ülkeler açısından doğrudan (Dijital Hizmet Vergisi-DST, Stopaj Vergisi-WHT, Daimi Kuruluş Yeri Vergisi-PE) ve dolaylı vergiler (Katma Değer Vergisi-VAT, Mal ve Hizmet Vergisi- GST) şeklindeki uygulamasını gösterir durum aşağıda Şekil 3 ve Şekil 4 yardımıyla sunulmuştur (KPMG, 2022b: 5-83).



Şekil 3. Doğrudan Vergiler Kaynak: (KPMG, 2022b: 5).

Şekil 3'te aktarıldığı şekliyle dijitalleşen ekonomide doğrudan vergiler dünya genelinde 27 ülkede yürürlüğe girerken, 5 ülkede taslak mevzuat aşamasında olup, 10 ülke uygulamada niyetinde iken 3 ülkede kamuoyu duyurusu kapılmış olup, 7 ülkede de küresel çözüm beklendiği söylenebilir.



Şekil 4. Doğrudan Vergiler Kaynak: (KPMG, 2022b: 83).

Şekil 4'te aktarıldığı haliyle dijitalleşen ekonomide doğrudan vergilerin dünya genelinde 90 ülkenin mevzuatında yürürlüğe girdiği, 12 ülkede ise taslak mevzuat aşamasında olduğu ifade edilebilir.

Bununla birlikte ülkeler, vergide matrah aşındırması ve karın kaydırılmasını önlemek amacıyla, yeni uluslararası kurallar yürürlüğe girmeden de tek taraflı harekete geçerek, kendi dijital hizmet vergilerini, brüt bazı stopaj vergileri ve daimi kuruluş yeri vergisi dahil olmak üzere dijital işletmeleri hedef alan tek taraflı vergi önlemlerini yürürlüğe koymuşlardır. Bu uyarlamalar ülkelerin tüketim vergilerinde ve KV'de değişikliklere yol açmıştır. Dijital ve dijital olmayan işletmeler arasında tarafsızlığı sağlamak adına birçok ülkede KDV-GST'lerin dijital hizmetleri içerecek şekilde genişletildiği söylenebilir. Nitekim çok taraflı bir koordinasyonun olmamasından ötürü ülkelerce uygulanan söz konusu tek taraflı vergi politikalarının yer yer birbiriyle kesişmesi-çelişmesi problemi ile karşılaşabilmektedir.

21 Ekim 2021'de Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, 1. Sütun'u uygularken mevcut "Tek Taraflı Tedbirlere Geçiş Yaklaşımı" üzerinde siyasi bir uzlaşmaya (21 Ekim Ortak Açıklama) vardıkları da bilinmektedir. Bununla birlikte Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye'nin, Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili ticari işlemleri bakımından Tek Taraflı Tedbir Uzlaşması kapsamında geçerli olan durumun devamı konusunda anlaşmaya vardıkları da söylenebilir (U.S. Department of the Treasury, 2021:1-2)

Yasalaşan DST'nin güncel durumlarını gösterir tablo aşağıda sunulmuştur. Bu noktada DST'si kanunlaşmamış ülkelerdeki durumun teklif² ve niyet³ kapsamında ilerlediği söylenebilir (KPMG, 2022: 6-16).

Ülke	Oran	Geçerli Vergi Matrahı
Arjantin	%5 %10 %15	Ülkede ya da ülkeden dijital bir platform aracılığıyla yapılan bahisler.
Avusturya	%5	Dijital ara yüzlerdeki reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler veya Avusturya'da oluşturulan her türlü yazılım veya web sitesi.
Fransa	%3	Vergiye tabi hizmet gelirinin Ülke ile ilgili kısmı.
İtalya	%3	Elde edilen brüt gelir.
Kenya	%1.5	Brüt gelir.
Polonya	%1.5	Talep üzerine sağlayıcının brüt geliri.
Sri Lanka	%1.5	Tüm dijital ve elektronik işlemlerin cirosu
İspanya	3%	Brüt gelir.
Tunus	3%	Kararname ile belirlenecek ayrıntılı şart.
Türkiye	%7.5 ⁴	Kapsam içi hizmetlerden elde edilen brüt gelir.
İngiltere	%2	Ülkedeki kullanıcılardan elde edilen 25 milyon sterlini aşan gelir.

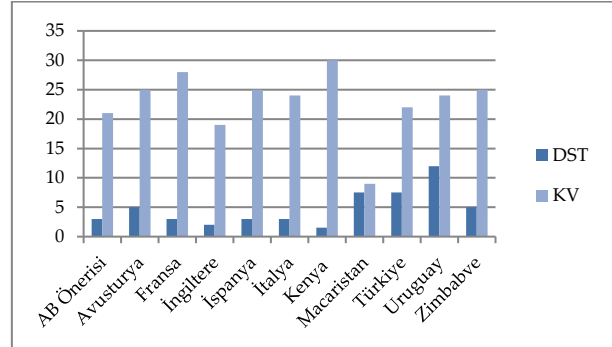
Tablo 3. Yasalaşan DST'nin Güncel Durumu

Kaynak: KPMG 2022'den yazar tarafından derlenmiştir.

² Brezilya-Kanada-Çek Cumhuriyeti-Polonya

³ İsrail-Letonya

Tablo 3'e göre, ülkelerin DST'leri ile ilgili uygulamadaki vergi oranlarının ve matrahlarının her ülke için farklı olduğu görülmektedir. Bunun yanında aynı ekonomik yapı içerisinde yer alan Avrupa ülkelerinde dahi dijital hizmet vergisi yapılarında ciddi farklılıklar bulunması dikkat çekicidir.



Şekil 5. DST Oranları ve Yasal Kurumlar Vergisi Oranları

Kaynak: WORLDBANK, 2021: 33.

Aynı zamanda DST ve KV oranlarının da Şekil 5'de sunulduğu üzere her ülke için farklı oranda uygulandığı görülmektedir. Bütün bu farklı vergi uygulamaları ülkeler arası vergi dağılımında bir adaletsizlik ve karmaşıklık olduğunun göstergesi niteliğindedir. Dijital ekonomiyle ortaya çıkan karın vergilendirilmesi noktasında söz konusu adaletsizliğin ve karmaşıklığın önüne geçilmesi önemlidir.

5. SONUÇ

Dijital ekonomide değer genellikle algoritmalar, kullanıcı verileri, satış işlevleri ve bilginin bir kombinasyonundan oluşmaktadır. Örneğin, bir kullanıcı tercihlerini (beğeni yaparak) bir sosyal medya forumunda paylaşarak değer üretilmesine katkıda bulunabilir. Söz konusu paylaşım sonucu kullanılan veriler reklam olarak para kazandırmaktadır. Kazanılan para (kar) ise, kullanıcının (ve reklamı izleyeninin) ülkesinde değil, reklam algoritmalarının geliştirildiği ülkede vergilendirilmektedir. Bu durumda şirket vergilendirilirken kullanıcının kâra katkısının dikkate alınmadığı bir durum oluşmaktadır. Bununla birlikte dijitalleşmeyle birlikte küresel ölçekte mal ve hizmet üreten ya da dağıtan genellikle çok uluslu şirketler, çoğu ülkede fiziki varlık göstermeden de o ülkelerden büyük oranda kazanç elde edebilmektedir. Bununla birlikte değer ne olduğu, nerede oluştuğu ve vergilerin nerede ödeneceği konularında da bir kopukluk bir 'uyumsuzluk' bulunmaktadır. Dolayısıyla günümüzün uluslararası kurumlar vergisi kuralları, bahsedilen modern küresel ekonominin gerçeklerine ayak uyduramamaktadır.

Haksız rekabetin önüne geçebilmek adına OECD'nin KV reformu teklifleri ile "kurumlar vergisinden kaçınma" ve "vergilendirmede adaletsizliği"

⁴ Ancak Cumhurbaşkanı %1'e kadar indirmeye ve 2 katına kadar artırmaya yetkilidir.

önleminin sağlanabilmesi adına çözümün ulusal ve uluslararası alanda mutabakatla çözümü önemlidir.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nda; son yıllarda dijital gelişmelerin rekor kırarak muazzam bir servet ortaya çıkardığı raporlanmıştır. Raporla söz konusu servetin az sayıda kişi, şirket ve ülke adına yarar sağladığının da altı çizilmiştir. (UNCTAD, 2021b: 5). Dolayısıyla zenginlerin daha zengin fakirlerin de daha fakir olmasına neden olan bu durum, bireyleri ve ülkeleri hızla artan bir servet eşitsizliğine doğru sürüklemektedir.

Elbette dijitalleşme bütün ülkeleri aynı oranda etkilemeyecektir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve dijitalleşme kapasiteleri ülkeler açısından avantajlı yada dezavantajlı olmalarında etkili olabilecektir. Özellikle dünyada yarıdan fazla nüfusun internete sınırlı erişiminin olduğu düşünülürse gelecekte dengelerin dijital ekonomiye ayak uyduramayan kişi, kurum ve ülkeler aleyhine gerçekleşmesi muhtemeldir.

Nihayetinde basit, şeffaf, tarafsız ve istikrarlı, dijital ekonomiye uyumlu, uluslararası alanda kabul görmüş adaletli bir küresel vergi politikasının oluşturulması ve mümkünse tam katılımı yürütülmesi önerilmektedir. Ülkeler vergide mükerrerliği önlemek adına, dijital ekonomiye uyumda bireysel olarak uygulamaya koydukları yerel vergileri kaldırarak, ortak küresel bir dijital vergi reformu temelinde buluşabilmelidir. Ancak bu şekilde işleyen dijitalleşen ekonomide vergilendirme, bireysel, kurumsal, ulusal ve küresel ekonominin gelişimine katkı sağlayarak adil bir vergi dağılımına hizmet edebilecektir.

KAYNAKÇA

- BEA, (2022). U.S. Bureau Of Economic Analysis, , *Digital Economy*, <https://www.bea.gov/data/special-topics/digital-economy>, Erişim Tarihi: 01.02.2022.
- DATA REPORTAL, (2021). *Digital 2021 October Global Statshot Report—Datareportal – Global Digital Insights*, <https://datareportal.com/reports/digital-2021-october-global-statshot>, Erişim Tarihi: 02.05.2022.
- DELOITTE, "What Is Digital Economy? | Deloitte Malta | Technology". *Deloitte Malta*. Retrieved 15 November 2021. <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>, Erişim Tarihi: 01.05.2022
- Elliffe, C. M. (2020). *Assessing The Flaws In The 1920s Compromise In The Times Of The Burgeoning Digital Economy And The Great Lockdown*. *Ssrn Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3725207>, Erişim Tarihi: 12.01.2022.
- EU, (2022). *Fair Taxation Of The Digital Economy*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en, Erişim Tarihi: 14.04.2022.
- Goodwin, T.,(2015), "The Battle Is For The Customer Interface", *Techcrunch*, Blog Post, 3 March <http://techcrunch.com/2015/03/03/in-the-age-of-disintermediation-the-battle-is-all-for-the-customer-interface/#.F47haxw:0scd>, Erişim Tarihi: 04.01.2022.
- Highfill, T., & Surfield, C. (2020). *New And Revised Statistics Of The U.S. Digital Economy, 2005–2020*. <https://www.bea.gov/system/files/2022-05/new%20and%20revised%20statistics%20of%20the%20u.s.%20digital%20economy%202005-2020.pdf>, Erişim Tarihi: 04.03.2022.
- KPMG, (2022b). *Taxation Of The Digitalized Economy: Developments Summary*, <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>, Erişim Tarihi: 02.05.2022.
- KPMG, (2022a). *Beps 2.0: Pillar One And Pillar Two -* <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/10/beeps-2-0-pillar-one-and-pillar-two.html>, Erişim Tarihi: 02.05.2022.
- MARKINBLOG, (2021) *List Of Largest Ecommerce Companies In The World In 2021 (Ranked By Revenue)* <https://www.markinblog.com/largest-e-commerce-companies/>, Erişim Tarihi: 03.01.2022.
- OECD, (2014). *Organisation For Economic Co-Operation And Development, Oecd/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project: Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy*.
- OECD, (2015). *Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy, Action 1—2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>, Erişim Tarihi: 05.01.2022.
- OECD, (2021a). *Statement On A Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy – 8 October 2021*, Erişim Tarihi: 18.03.2022.
- OECD, (2021b), *Oecd/G20 Inclusive Framework On Base Erosion And Profit Shifting (Beps) Statement On The Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy*, <https://www.oecd.org/tax/beeps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, Erişim Tarihi: 24.03.2022.
- OECD,(2022a).*What Is Beps*, <https://www.oecd.org/tax/beeps/about/>, Erişim Tarihi: 12.05.2022.
- OECD, (2022b), *Members Of The Oecd/G20 Inclusive Framework On Beps*, <https://www.oecd.org/tax/beeps/inclusive-framework-on-beeps-composition.pdf>, Erişim Tarihi: 12.05.2022.
- OECD, (2022c), *Oecd/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project Statement On A Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy*, <https://www.oecd.org/tax/beeps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, Erişim Tarihi: 22.04.2022.
- Shermukhamedov A., Rakhimov N., Jumaniyazova M., Shermukhamedov B. (2021). *World Experience Of Development Trends Of Digital Economy. Psychology And Education*, (2021)58(1): 5546-5550.
- Shopify, (2022). *Global Ecommerce Sales (2020–2025)*. <https://www.shopify.com/blog/global-e-commerce-sales>, Erişim Tarihi: 02.04.2022.
- U.S. Department Of The Treasury (2021). *Joint Statement From The United States And Turkey Regarding A Compromise On A Transitional Approach To Existing Unilateral Measures During The Interim Period Before Pillar 1 Is In Effect*, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0500>. Erişim Tarihi: 12.05.2022.
- UNCTAD, (2021a). *Digital Economy Report 2021: Cross-Border Data Flows And Development: For Whom The Data Flow*

[https://unctad.org/System/Files/Official-Documents/2021_En.Pdf](https://unctad.org/System/Files/Official-Documents/2021/2021_en.pdf), Erişim Tarihi: 06.05.2022.

UNCTAD, (2021b). (United Nations Conference On Trade And Development), *Digital Economy Report –2021*, <https://unctad.org/Press-Material/Inequalities-Threaten-Wider-Divide-Digital-Economy-Data-Flows-Surge>, Erişim Tarihi: 06.05.2022.

WORDLBANK, (2021). *Digital Services Tax: Country Practice And Technical Challenges*, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36840/P169976002e89a07209ae40d48d6ebb7154.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim Tarihi: 01.02.2022.