

AVRUPA BİRLİĞİ PERSPEKTİFİNDEN DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN ADİL ve BÜYÜME DOSTU YAKLAŞIM BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE EUROPEAN UNION'S PERSPECTIVE OF TAXATION OF DIGITAL ECONOMY FROM JUST AND GROWTH FRIENDLY APPROACHES



Abdurrahman TARAKTAŞ*

ÖZ

Dijitalleşme, tüm dünyada çok hızlı bir şekilde yayılmakta ve tüketici davranışlarını, sosyal etkileşimi, iş modellerini ve devletleri yeniden şekillendirmektedir. Dijitalleşme, ölçek ve ağ etkisi ekonomilerini kullanarak, emek ve sermaye verimliliğini artırarak ve küresel değer zincirlerine erişimi kolaylaştırarak, ekonomilerin büyüme beklentileri ve üretkenliği üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Aynı zamanda, vergi sistemleri için ise bazı sorunlar doğurabilmektedir. OECD, dijital ekonomilerde yaşanan, vergilerde matrah aşınması ve kâr aktarımını önemli bir sorun olarak ele almaktadır. Avrupa Birliği'nde Avrupa Komisyonu tarafından, dijital ekonominin adil ve büyüme dostu bir biçimde vergilendirilmesi yaklaşımı çerçevesinde, Mart 2018'de bir Dijital Hizmetler Vergisi tasarısı hazırlanmıştır. Bu çalışmada dijital ekonomi kavramı ele alındıktan sonra dijitalleşmenin vergisel boyutu, vergi yö-

ABSTRACT

Digitalisation has spread to the world very fast and shaped consumer behaviours, social interaction, business models and states. Digitalisation has significant effects on economic growth expectations and productivity by using scale and network economies, raising labour and capital efficiency and enabling to access global value chains. At the same time, it may cause some problems for tax systems. OECD regards the tax base erosion and profit shifting in digital economy as a significant issue. The European Commission has drafted a digital services tax in March 2018 as a result of the taxation of digital economy in a just and growth friendly approach. This study first defines the concept of digital economy, it then analyses the tax dimension of the digital economy, the opportunities that it has provided and the difficulties has created for tax administrations. Furthermore, it evaluates

* Dr. Öğr. Üyesi, Eskişehir Üni., İktisat Fakültesi Dekan Yrd., Maliye Bölümü, ataraktas@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0649-3291.

Taraktas, A. (Mayıs 2019). Avrupa Birliği Perspektifinden Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinin Adil ve Büyüme Dostu Yaklaşım Bağlamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 236, (90-107).

M.G.T.: 01.04.2019 / M.K.T.: 24.04.2019

netimine sunduğu fırsatlar ve yarattığı zorluklar kapsamında incelenmektedir. Ardından AB'nin Dijital Hizmetler Vergisi tasarısı, kapsamı ve içeriği bakımından ele alınmaktadır. Çalışmanın izleyen kısmında tasarıdaki düzenlemelerin adalet ve ekonomik büyüme üzerindeki olası etkileri tartışılmaktadır. Sonuç kısmında da bazı tespit ve önerilere yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Dijital Hizmetler Vergisi, Avrupa Birliği, Dijital Daimî İşyeri.

JEL Sınıflandırma Kodları: O52, H21, F33.

GİRİŞ

Dijital ekonomi kavramı, bilişim ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerin neticesinde teknolojinin daha ucuz ve güçlü hale gelmesiyle, geleneksel endüstriler dahil olmak üzere ekonominin tüm sektörlerinde, iş süreçlerinin değiştiği ve yenilikçiliğin desteklendiği dönüşümsel bir süreci ifade etmektedir. Günümüzde perakendecilik, medya, üretim, tarım ve diğer pek çok sektör, dijitalleşmenin hızla yayılmasından önemli bir şekilde etkilenmektedir. Örneğin, yayıncılık ve medya sektöründe sosyal ağların oluşturmasıyla kullanıcı tarafından yaratılan içeriklerin ve verilerin rolünün artması, internet reklamcılığının en büyük reklam aracı olarak televizyonu geçmesini sağlamıştır.¹

Dijital dönüşüm, insanların birbirleriyle ve toplumla etkileşim kurma biçimini değiştirirken, kamu politikalarının odağında yer alan insan kaynağının iyileştirilmesi, gizlilik ve güvenliğin sağlanması, eğitim ve sağlık hizmetlerinin su-

the digital services tax draft of the EU, in terms of its scope and content. Following chapter of the study discusses the potential effects of the draft on tax justice and economic growth. The study concludes with some remarks and recommendations.

Keywords: Digital economy, digital services tax, European Union, digital permanent establishment.

JEL Classification Codes: O52, H21, F33.

nulması gibi birçok alanda ise değişim baskısını beraberinde getirmektedir. Dijitalleşme, iş dünyasında engelleri azaltarak ve giriş maliyetlerini düşürerek, fiyat şeffaflığının ve verimliliğin artmasını sağlamakta ve iş ortamını geniş bir şekilde etkileyen önemli bir girişimcilik kaynağı haline gelmektedir. Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle, işletmelerin internet tabanlı araçları kullanarak tedarikçiler, müşteriler ve çalışanlarla iletişim kurmalarının kolaylaşması sonucunda yeni ve dönüştürülmüş iş modelleri ortaya çıkmaktadır.²

OECD'nin yayınladığı 2015 tarihli Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) 1. Eylem Planı Raporunda³ bilimsel ve teknolojik inovasyonun, nesnelerin interneti, dijital (kripto) para birimleri, paylaşım ekonomisi, üç boyutlu (3B) baskı, gelişmiş robotik ve açık devlet verileri dahil olmak üzere yeni ortaya çıkan dijital teknolojilerle sınırları zorlayacağı öngörülmüştür. Sadece birkaç yıl sonra, bu trendlerin artan önemi doğrulanmış-

¹ P. SAINT-AMANS. Tax challenges, disruption and the digital economy. Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer, 1B. 2017. s. 1

² OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2018. s. 12

³ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1- 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris. 2015.

tır. Nesnelerin interneti (yani, cihazlar arasındaki çevrimiçi bağlantı) katlanarak artmaktadır (2016'dan 2017'ye kadar %31 oranında artmış ve 2020 yılına kadar da mevcut seviyelerin 2,5 katına ulaşması beklenmektedir). Her ne kadar birçok gözlemci istikrarlılıkları ve değerleriyle ilgili endişelerini dile getirmiş olsa da şu anda 1.500'den fazla kripto para birimi bulunmaktadır. Kripto paranın temelinde yatan dağıtılmış defter teknolojisi olarak da ifade edilen blok zincir teknolojisi, birçoğu hala araştırılmakta olan bir dizi başka uygulamanın geliştirilmesine de imkân sunmaktadır. Bunlar, ekonomik aktivitenin gelişen çeşitli boyutlarını da kavrayabilen ve yapılan işlemlerin çok daha güvenli kaydının tutulmasını sağlayan gelişmiş güvenlik ve koruma teknolojilerini içermektedir. Bu gelişmeler çevrimiçi ortamda bireylerin yaşadığı önemli sayıdaki dijital güvenlik olayına çözüm bulmak açısından da önemlidir. Ayrıca son yıllarda, 3B baskı da giderek daha yaygın hale gelmektedir. Tedarik zincirlerini değiştiren değişimle birlikte, prototiplerin geliştirilmesi için ısmarlama kullanımdan, geleneksel seri üretim yöntemlerinin yerine geçmeye başlamıştır. Bazı tahminlere göre, çok uzak olmayan bir gelecekte, “dar” yapay zekâ (yalnızca belirlenmiş bir alanda görevler gerçekleştirebilen makine tabanlı sistemler), çok çeşitli alanlarda konuşlandırılmış ve büyütülmüş, “geniş” veya “genel” yapay zekâyâ (yenilikçi problemleri öğrenebilecek ve çözebilecek makine tabanlı sistemler) yerini bırakacaktır. Bu arada, açık devlet verilerinin (çevrimiçi ulaşılabilir verilerin kamu kurumları tarafından yayınlanması), iş dünyası, akademi, sivil toplum örgütleri ve genel olarak halk tarafından erişilebilir olmasını sağlama çabası hükümetler açısından önem kazanmaktadır.⁴

1- DİJİTALLEŞMENİN VERGİSEL BOYUTU

Dijitalleşme olgusu, sanayi devriminden bu yana yaşanan en önemli ekonomik gelişme olarak görülmekte ve ekonomik büyüme ile teknolojik inovasyonun ana itici güçlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Vergi yönetimine adil ve etkili vergileri tasarlama ve uygulama konusunda pek çok fırsat sunarken, geleneksel mevzuatın ve kurumların dijitalleşmenin hızına yetişemediği durumlarda da pek çok vergisel zorluğu beraberinde getirmektedir.

1.1- Dijitalleşmenin Vergi Yönetimine Sunduğu Fırsatlar

Dijitalleşme, kamu hizmetlerinin sunumunu ve daha genel olarak, “e-devlet” olarak adlandırılan devlet faaliyetlerinin belirli alanlarını önemli ölçüde yeniden şekillendirmektedir. Devlet, bir dizi e-devlet ve açık veri uygulamaları aracılığıyla, hizmetlere ve bilgilere halkın erişimini kolaylaştırarak kamu hizmetlerinin yaygınlaştırılması ve sunum maliyetlerinin azaltılması için dijital teknolojilerden yararlanmaktadır. Ancak, dijital dönüşümün ekonomik ve sosyal faaliyetler üzerindeki etkisine kıyasla, kamu politikalarının yeniden tasarlanması ve uygulanması aşamasında, eşit derecede önemli değişiklikler ortaya konulamamıştır.⁵

Dijital dönüşüm maliye politikasını geliştirmek için büyük bir potansiyele sahiptir. Dijital teknolojiler devletlerin bilgi toplama, işleme ve hareket kabiliyetlerini artırarak, vergi, harca ve iktisat politikalarının tasarımını ve uygulamasını değiştirmektedir. Vergi makamları, dijital sistemler, standartlaştırılmış raporlama formatları ve elektronik ara yüzler kullanılarak, özel sektör tarafından tutulan çok büyük miktarda bilgiye (banka işlemleri ve faiz gelirleri gibi)

⁴ OECD. a.g.r. 2018. ss. 15-16

⁵ OECD. Using digital technologies to improve the design and enforcement of public policies, OECD Digital Economy Papers, No. 274, OECD Publishing, Paris. 2019. s. 6

erişim kazanmaktadır. Teknoloji akıllı bir şekilde kullanılırsa, maliye politikası daha verimli, şeffaf, adil ve etkili olabilecektir.⁶

Devletin vergi konusunda yaşadığı bilgi kısıtlamalarının hafifletilmesi, vergiden kaçınma ve kaçırma fırsatlarını azaltmakta ve vergilerin daha adil ve etkin bir hale getirilmesini sağlamaktadır. Dijitalleşme iki şekilde bilgi kısıtlamalarını hafifletmeye yardımcı olabilmektedir. Birincisi, dijitalleşme mükelleflerin gerçek ekonomik durumlarını doğrulamak için daha kesin ve hızlı yöntemler sunmaktadır. Vergi kaçırma veya vergiden kaçınma durumlarını daha iyi tespit etmek için hükümetlerin vergi sisteminin çeşitli bölümlerinde var olan bilgileri birbirine bağlamasını kolaylaştırmaktadır. Dijitalleşme, devletin vergi uygulama teknolojisini geliştirmesi şeklinde görülebilir. Daha iyi vergi uygulamaları, artan verimlilik sonucunda vergi yönetiminin yeni vergiler getirilmeden ve vergi oranları artırılmadan daha fazla vergi geliri elde etmesini sağlayabilir. İkincisi, dijitalleşme hükümetlerin daha gelişmiş vergi sistemlerini uygulamasına imkân verebilir. Örneğin, vergi yükümlülükleri sadece cari yıllık (işgücü) gelirleri değil, aynı zamanda farklı dönemlerde kazanılan gelirleri, eşlerden elde edilen gelirleri, varlık sahipliklerini vb. kapsayacak şekilde genişletilebilir. Vergi uygulamalarını daha fazla bilgiyle güçlendirerek, devlet daha düşük vergi oranları ile gelir dağılımı adaletini daha iyi sağlayabilir. Dijitalleşme neticesinde vergi sistemlerinin tasarımında daha fazla bilgi kullanılması, vergi yönetiminin özkaynak-verimlilik dengesini hafifletebilir.⁷

1.2- Dijitalleşmenin Vergi Yönetimine Yarattığı Zorluklar

Dijital ekonomi her yeredir, ancak yapısı gereği hala doğru bir şekilde ölçülememektedir. Gerçek şu ki, yarattığı katma değerinin önemli bir kısmı, büyük ülkelerden çıkarılarak vergi cennetlerinde kurulan şirketlerin hesaplarına aktarılmaktadır. Bu değişimin çok önemli ekonomik ve vergisel etkileri söz konusudur. Büyük dijital ekonomi şirketleri, kullanıcıların en kalabalık olduğu ülkelerde çok fazla iş yapmalarına rağmen, bu ülkelerde neredeyse hiç vergi ödememektedirler.⁸

Genel bir kural olarak, ticari karlar, tüzel kişiliğin vergi bağıntısı olan devletçe vergilendirilir. Bu anlamda işletme, ikamet ettiği ülkede ticari kazancı için vergiye tabidir. Aynı zamanda, yerleşik olmayan bir işletmenin, bir ülkede daimî bir kuruluşu varsa, yerleşik olmadığı ülkede elde ettiği kazançlar vergilendirilebilir. Buna göre, mevcut geleneksel vergi kuralları uyarınca işletmenin karını vergilendirebilmek için önemli bir fiziksel varlık gerekmektedir. Bununla birlikte, günümüzde ticaret yapmak için yeni yollar bulunmakta ve bir şirket, bir ülkede fiziksel herhangi bir varlığa sahip olmadan faaliyet gösterebilmektedir. Mevcut vergi mevzuatları doğrultusunda, çoğu zaman bu durum, kaynak devlette sıfır vergilendirmeye yol açmaktadır. Çünkü söz konusu şirketin o devletin sınırları içerisinde önemli bir fiziksel varlığı bulunmamaktadır. Bu nedenle, tutarlı vergi kurallarının yokluğu ile küreselleşme ve dijitalleşmenin hızlı büyümesi olguları karların vergilendirilememesi konusunda şirketler için

⁶ S. GUPTA, M. KEEN, A. SHAH, G. VERDIER & M. F. WALUTOWY. (Eds.). Digital Revolutions in Public Finance. Washington, DC: International Monetary Fund. 2017. ss. 2-3

⁷ B. JACOBS. "Digitalization and Taxation", in: Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Genevieve Verdier (eds), Digital Revolutions in Public Finance, Washington-DC: International Monetary Fund, Ch. 2. 2017. ss.25-26.

⁸ P. COLLIN & C. NICOLAS. "Task Force on Taxation of the Digital Economy." Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy. 2013. s. 1

fırsatlar yaratmaktadır. Sorunlar, bu tür şirketlerin ikamet gösterebilecekleri vergilendirmeyi ortadan kaldıran belirli stratejileri benimsemeleri durumunda daha da artmaktadır.

Veriler, özellikle kişisel olanlar, dijital ekonominin temel kaynağını oluşturmaktadır. Bu veriler, onları toplayan şirketlerin bir uygulamanın performansını ölçmelerini ve iyileştirmelerini, hizmetlerini kişiselleştirmelerini, müşterilerine ürünlerini tavsiye etmelerini, diğer uygulamaları geliştiren inovasyon çabalarını desteklemelerini ve stratejik kararlar almalarını sağlamaktadır. Genel bir kural olarak veriler, büyük dijital şirketlerin işlerini ölçeklendirmek ve yüksek kârlılık seviyelerine ulaşmak için kullandıkları bir kaldırma haline gelmiştir. Veri toplama “serbest emek” olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Dijital ekonomide her şey bir iz bırakmaktadır. Çevrimiçi etkinliklerinin düzenli ve sistematik olarak izlenmesi, uygulamaların kullanıcıları hakkındaki verilerin parasal bir maliyet yaratmadan toplanması anlamına gelmektedir. Kullanıcılar, bu sistemde kullandıkları hizmetleri sağlayan şirketler için sanal gönüllü işçiler haline gelmektedirler. Kullanıcıların “serbest işgücü” verileri, üretim zincirine gerçek zamanlı olarak entegre edilmek üzere toplanmakta, depolanmakta ve işlenmektedir. Dolayısıyla üretim ve tüketim arasındaki ayrım çizgisi bulanıklaşmaktadır. Kullanıcılar, arabirimlerin kalitesi ve ağ etkilerinden etkilenmekte, sağladıkları veriler onları üretim yardımcıları haline getirmekte ve söz konusu iş modellerinin farklı alanlarında kârlılığa yol açan değerler yaratmaktadır.⁹

Küresel dijital ekonomi şirketlerinin ortak özelliklerinden biri de kârlarındaki düşük vergi seviyesidir. Tüm çok uluslu grupların yaptığı bir şey olan vergi planlamasını yapan tek işletme

olmasalar da dijital ekonomi şirketleri ülkeler arasındaki vergi rekabetinden yararlanma konusunda nispeten daha avantajlıdır. Buralardaki maddi olmayan duran varlıklar için ödeme yaparak kârlarını vergi cennetlerine aktarmaları daha kolaydır. Bu varlıkların değeri ölçüğe göre getiri ile arttırılmaktadır. Bu kârlar temettü olarak ödenmediğinden, gelir olarak vergilendirilmeksizin tasarruf edilebilir ve yeniden yatırımda kullanılabilir. Dijital ekonomi şirketlerinin çok taraflı iş modelleri, dünyanın her yerindeki kullanıcılarına “hizmet sunmak” için işlerini genişletebilecekleri anlamına gelir, ancak gelir getirici işlerini, kârlarını vergi cennetlerine transfer etmenin daha kolay olduğu ülkelerde yoğunlaştırabilirler. Vergi planlaması için yeniden yapılandırılması gereken eski şirketlerden farklı olarak dijital ekonomi şirketleri, vergi merkezlerinin konumlarını seçmek gibi konularda, ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farkları en iyi şekilde değerlendirmek için önceden tasarlanmışlardır. Bu, dijital ekonomi yoluyla elde edilen verimlilik artışlarının büyük ülkeler için vergi gelirlerinde artışa yol açmaması anlamına gelmektedir. Bu durumun ise tarihte herhangi bir emsali bulunmamaktadır.¹⁰

Dijital devrim birkaç sektörle sınırlı olmadığı ve aslında ekonominin tüm sektörlerini “tüketiği” için acil eyleme geçilmesi gerekmektedir. Dijital ekonomi şirketleri günümüzde seyahat, bankacılık ve telekomünikasyon ile başlayarak, gelecekte otomobiller, kentsel hizmetler ve sağlık hizmetleri gibi değer yaratan tüm üretim zincirlerine dahil olacaklardır. Dijital şirketler tüm ekonomiye yayıldıkça, farklı sektörlerden elde ettikleri kârların denizaşırı vergi cennetlerine gönderilmesi hızlanmakta, faaliyet gösterdikleri ekonomilerin hasıllarını eksiltmekte ve büyümelerini sınırlandırmaktadırlar. Ayrıca dijital

⁹ Aynı, s. 2

¹⁰ Aynı, s. 3

ekonominin yüksek verimliliğinden elde edilen potansiyel vergi gelirinden devletler mahrum kalmaktadırlar. Bu süreç son on beş yılda hız kazanarak artmaktadır.¹¹

2- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DİJİTAL EKONOMİYİ VERGİLENDİRME ÇABALARI

Birçok Avrupa vergi idaresi makamı, Google, Apple, Facebook ve Amazon'un (genellikle GAFA olarak anılır), Avrupa pazarındaki kurumlar vergisi hacmine göre adil bir pay ödemediğini düşünmekteydiler. Bu görüş zaman içinde arttı ve Mart 2018'de Avrupa Komisyonu'nun, AB'de iş yapan büyük çokuluslu teknoloji şirketlerine yönelik bir dijital vergi tasarısıyla sonuçlandı. ABD Hazine Sekreteri Steven Mnuchin buna cevaben, ABD'nin dijital şirketleri hedef alan vergilere katı bir şekilde karşı çıktığını belirtti. Bir grup Cumhuriyetçi senatör, yakın tarihli bir dizi Avrupa Komisyonu faaliyetini, ABD'nin Avrupa pazarına katılımını engelleme ve dijital bir ticaret savaşını ateşleme girişimleri olarak yorumladılar.¹² İzleyen kısımda söz konusu Belirli Dijital Hizmetlerin Sunumundan Kaynaklanan Gelirler Üzerinden Alınacak Ortak Bir Dijital Hizmetler Vergisi Sistemi Hakkında Konsey Direktifi Tasarısı'nın¹³ ilgili hükümleri ele alınmaktadır.

2.1- Dijital Hizmetler Vergisi Tasarısı

Dijital Ortak Pazar, Avrupa Komisyonunun temel politik önceliklerinden biridir.¹⁴ 500 milyondan fazla tüketicisi olan bu pazarda insanlar ve işletmeler için dijital fırsatların yaratılması hedeflenmektedir. Dijital Ortak Pazar, potan-

siyelini ortaya çıkarmak için inovasyonu teşvik eden, piyasa engellerini ortadan kaldıran ve tüm oyuncuların adil ve dengeli koşullar altında yeni pazar dinamiklerini kullanabilmelerini sağlayan modern ve istikrarlı bir vergi çerçevesine ihtiyaç duymaktadır. Dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak, aynı zamanda Avrupa Birliği'ndeki adil ve verimli bir vergi sistemi konusundaki gündemin bir parçasıdır.¹⁵

Komisyonla göre dijital ekonomi, etkileşimde bulunma, tüketme ve iş yapma biçimlerini değiştirmektedir. Dijital şirketler ekonomiden çok daha hızlı büyümektedir ve bu eğilim artarak devam etmektedir. Dijital teknolojiler topluma birçok fayda sağlamakta ve vergi perspektifinden vergi idareleri için fırsatlar yaratmakta, idari yükleri azaltmaktadırlar. Ayrıca vergi makamları arasında iş birliğini kolaylaştırmakta ve vergi kaçakçılığını ele almak için çözümler sunmaktadır.¹⁶

Bununla birlikte, politika yapıcılar, mevcut kurumların vergilendirme kurallarının modası geçmiş olması ve bu evrimi yakalamaması nedeniyle, ekonominin dijital dönüşümü hızlanırken adil ve etkili bir vergilendirmeyi sağlayacak çözümler bulmak için mücadele etmektedirler. Özellikle, mevcut kurallar, artık fiziksel varlıkların bulunmadığı, sınırların ötesindeki çevrimiçi alım satım işlemlerinin kolaylaştırıldığı, işletmelerin büyük ölçüde değerlemesi zor maddi olmayan duran varlıklara dayandığı ve kullanıcının ürettiği içeriklerin ve veri toplamanın dijital işletmelerin değer yaratması için temel faaliyetler haline geldiği mevcut şartlara uymamaktadırlar. Uluslararası düzeyde, Ekonomik İşbirliği ve Kal-

¹¹ Aynı, s. 4

¹² B. JOYCE. The E.U.'s Digital Tax Proposal, 2019. s. 1 (<https://www.bakerinstitute.org/files/13895/>) Erişim tarihi: 25 Mart 2019.

¹³ AVRUPA BİRLİĞİ, Proposal for a Council Directive on The Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM(2018) 148 final. 2018b.

¹⁴ AVRUPA BİRLİĞİ, COM(2015) 192 final. 2015a.

¹⁵ AVRUPA BİRLİĞİ, COM(2015) 302 final. 2015b.

¹⁶ AVRUPA BİRLİĞİ. (2018). s. 1

kınma Teşkilatı (OECD), G20 Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesinin bir parçası olarak 2015 yılında yayımlanan 1. Eylem raporunda dijitalleşme ve sonucunda ortaya çıkan iş modellerinden bazılarının uluslararası vergilendirme için zorluklar yarattığını ifade etmiştir.¹⁷ Bu raporun ardından G20 Maliye Bakanları, OECD'nin vergi ve dijitalleşme konusundaki çalışmalarına verdikleri desteği yinelediler. Buna ilave olarak, OECD, Mart 2018'de G20 Maliye Bakanlarına dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bir geçici rapor sunmuştur. Bu geçici rapor, dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorluklarını gidermek için geçici önlemler almak isteyen devletlerin dikkate alınması gereken unsurları incelemekte ve tespit etmektedir.¹⁸

Birlik düzeyinde, 21 Eylül 2017'de kabul edilen "Avrupa Dijital Ortak Pazarı için Adil ve Verimli Bir Vergi Sistemi" Komisyon raporunda da bu zorluklar vurgulandı.¹⁹ Mevcut yaklaşım aynı zamanda Başkan Juncker'in niyet mektubunda da yinelenerek, 2017 yılı Birliğin Durumu Bilgilendirmesine de eşlik etti.²⁰ Daha sonra, Üye Devletler ile ilgili olarak, bazı AB Maliye Bakanları, AB hukuku ile uyumlu ve etkili çözümleri destekleyen, Avrupa'da dijital şirketler tarafından üretilen ciro üzerinden alınacak bir "eşitleme vergisi" oluşturulması kavramına dayanan "Dijital Ekonomide Faaliyet Gösteren Şirketlerin

Vergilendirilmesi Konusunda Ortak Girişim" adı altında bir siyasi açıklamayı imzaladılar.²¹ Bunu, 19 Ekim 2017'de Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen ve "dijital çağa uygun etkili ve adil bir vergi sistemine ihtiyaç duyulduğunu" vurgulayan toplantı sonuç tutanağı izledi.²² Ayrıca, 5 Aralık 2017 tarihli ECOFIN Konseyinin Sonuç Bildirgesi, birçok Üye Devletin, Birlik'teki dijital faaliyetlerden elde edilen gelirlere dayanan bir vergi gibi geçici tedbirlere olan ilgisini belirtti ve bu tedbirlerin Komisyon tarafından değerlendirilebileceğini ortaya koydu.²³

Sonuçta Komisyon tarafından ortaya konulan bu tasarı, söz konusu eylem çağrısına cevap vermekte ve geçici olarak mevcut kurumlar vergisi kurallarının dijital ekonomi için neden yetersiz olduğu sorununu ele almaktadır. Buna göre, mevcut kurumlar vergisi kuralları geleneksel işletmeler için tasarlanmıştır. Mevcut vergi kuralları, kârın, değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesi gerektiği ilkesine dayanmaktadır. Bununla birlikte, bu kurallar çoğunlukla 20. yüzyılın başlarındaki geleneksel "tuğla ve harçtan oluşan" işletmeler için tasarlanmıştır ve bir ülkede vergi hakkını neyin tetikleyeceği (nerede vergilendirmek) ve ne kadar kurumsal kazancın bir ülkeye tahsis edileceği (ne kadar vergi) büyük ölçüde işletmenin o ülkede fiziki bir varlığa sahip olup olmamasına dayanmaktadır. Bunun anlamı, ver-

¹⁷ OECD, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 – 2015 Final Report', OECD Publishing, Paris. 2015.

¹⁸ OECD, 'Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS', OECD Publishing, Paris. 2018.

¹⁹ AVRUPA BİRLİĞİ, COM(2017) 547 final. 2017e.

²⁰ AVRUPA BİRLİĞİ, State of the Union 2017. Letter of intent to President Antonio Tajani and to Prime Minister Jüri Ratas, 13 September 2017, accessible at (https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_en.pdf). Erişim tarihi: 25 Mart 2019. 2017a

²¹ AVRUPA BİRLİĞİ, Political statement: joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy – (http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf) submitted by Germany, France, Italy and Spain to the Estonian Presidency of the Council in September 2017. Erişim tarihi: 25 Mart 2019. 2017b

²² AVRUPA BİRLİĞİ, European Council meeting (19 October 2017) – Conclusions (doc. EUCO 14/17). 2017c

²³ AVRUPA BİRLİĞİ, Council Conclusions of 5 December 2017 – Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy (FISC 346 ECOFIN 1092). 2017d

gi dışı ikamet edenlerin bir ülkede ancak orada daimî bir işyeri şeklinde varlıklarının olması durumunda vergiden sorumlu olmalarıdır. Bununla birlikte, bu tür kurallar, dijital hizmet sunabilmek için fiziksel varlığın artık bir zorunluluk olmadığı dijital etkinliklerin küresel erişimini yakalayamamaktadır. Dahası dijital işletmeler, faaliyetlerin uzaktan yürütülebilmesi, son kullanıcıların değer yaratmadaki katkısı ve maddi olmayan duran varlıkların önemi nedeniyle, değer yaratımı konusunda geleneksel olanlardan farklı özelliklere sahiptirler. Pazarda en büyük paya sahip olup en fazla kazananlar, güçlü ve yaygın ağ etkilerine sahip olarak büyük verilere ulaşan şirketlerdir.²⁴

Mevcut kurumlar vergisi kurallarının dijital ekonomiye uygulanması, kârların vergilendirildiği yer ile değer yaratıldığı yer arasında, özellikle de kullanıcı katılımına büyük ölçüde bağlı olan iş modelleri söz konusu olduğunda, bir uyumsuzluğa neden olmaktadır. Bu durum vergi perspektifinden çifte zorluk teşkil etmektedir. İlk olarak, kullanıcılardan elde edilen ve şirket için gerçekte değer yaratmayı oluşturan girdiler, dijital bir faaliyet yürüten şirketin fiziksel olarak kurulu olmadığı (mevcut vergi kurallarına göre) bir vergilendirme bölgesinden elde edilebilir ve bu nedenle bu tür faaliyetlerden elde edilen karlar vergilendirilemez. İkincisi, bir şirketin kullanıcıların bulunduğu vergilendirme bölgesinde daimî bir kuruluşu olsa bile, ne kadar vergi ödenmesi gerektiğine karar verirken, kullanıcı katılımı tarafından yaratılan değer dikkate alınmaz. Bunun da yapay olarak daimî işyeri kurallarından kaçınma riski, dijital piyasa oyuncuları arasında rekabetin

bozulması ve vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkisi olması gibi sonuçları ortaya çıkmaktadır.²⁵

Komisyon ideal yaklaşımın, bu zorluğun küresel niteliği göz önüne alındığında, dijital ekonomiye vergilendirmede çok taraflı, uluslararası çözümler bulmak olduğunu kabul etmektedir. Komisyon, uluslararası bir çözümün geliştirilmesini desteklemek için OECD ile yakın çalışmaktadır. Bununla birlikte, uluslararası uzlaşmaya varılması sorunun karmaşık yapısı, ele alınması gereken çok çeşitli konular ve tüm tarafların kabul ettiği ortak bir çözüme ulaşmanın zorluğu nedeniyle zaman alabilecektir. Bu nedenle, Komisyon önceden harekete geçmeye karar vererek²⁶ Birlik düzeyinde kurumlar vergisi kurallarını dijital işletmelerin özelliklerine uygun biçimde uyarlamaya ve Üye Devletlerin bu kapsamlı çözümü çifte vergilendirme anlaşmalarıyla üye olmayan devletlere genişletmelerini sağlamaya yönelmiştir.²⁷ ECOFIN Konseyi, 5 Aralık 2017 tarihli sonuç bildirgesinde, gelecekteki uluslararası gelişmeleri yakından izleyen ve uygun yanıtları göz önünde bulundurmaya çabalayan küresel bir çözüm tercihini vurgulamış, ancak AB'nin de uygulamaya geçmesini kabul etmiştir. Mevcut gelişmelere rağmen, bu konuda küresel bir uzlaşmaya varılması için OECD düzeyinde yapılan çalışmaları ise Komisyon yakından takip etmektedir.²⁸

Kabul edilmesi ve uygulanması zaman alabilecek kapsamlı bir çözüm beklenirken, Üye Devletler kurumlar vergisi matrahlarının zaman içinde önemli ölçüde aşınması riski ile de karşı karşıyadırlar. Bu sorunu sınırlı bir şekilde ele almak için 10 Üye Devlet'te tek taraflı önlemler

²⁴ AVRUPA BİRLİĞİ. 2018b. s. 2

²⁵ Aynı, s. 2

²⁶ AVRUPA BİRLİĞİ. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (COM(2018) 147 final). 2018a

²⁷ AVRUPA BİRLİĞİ. Commission Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence (C(2018) 1650 final) 2018c.

²⁸ AVRUPA BİRLİĞİ. 2018b. s. 3

alınmakta ya da somut olarak planlama eğilimi artmaktadır. Bununla birlikte, planlanan ve alınan önlemler kapsam ve içerikleri bakımından büyük çeşitlilik arz etmektedir. Üye Devletler tarafından bireysel olarak alınan bu eşgüdümlü olmayan önlemler, yeni dijital çözümlerin geliştirilmesini ve Birliğin bir bütün olarak rekabet edebilirliğini engelleyerek, Tek Pazarın parçalanmasına ve rekabetin bozulmasına sebep olabilir.²⁹

Bu nedenle, Komisyonun bu sorunu bütüncül bir biçimde ele alan ve uyumlaştırılmış geçici bir çözüm yaklaşımı önermesi gerekmektedir. Bu kapsamda, bu tasarı belli dijital hizmetlerin vergilendirilebilir kişiler tarafından tedarik edilmesinden elde edilen gelirler üzerine ortak bir vergi sistemi belirlemektedir (bundan böyle "Dijital Hizmetler Vergisi" veya "DST" olarak adlandırılacaktır). Bu tasarının özel amacı, belirli dijital hizmetlerin tedarikinden kaynaklanan gelirleri hedef alan, uygulanması kolay ve kapsamlı bir çözüm bulmuna kadar ara dönemde oyun alanını şekillendirmeye yardımcı olan bir önlemi ortaya koymaktır.³⁰

Bu tasarının genel amaçları şunlardır:

- Tek Pazarın bütünlüğünü korumak ve düzen çalışmasını sağlamak;
- Birlik içindeki kamu maliyesinin sürdürülebilir olduğundan ve ulusal vergi tabanlarının aşınmadığından emin olmak;
- Sosyal adaletin korunmasını ve Birlik'te faaliyet gösteren tüm işletmeler için açık bir oyun alanı olmasını sağlamak; ve
- Agresif vergi planlaması ile mücadele etmek ve bazı dijital şirketlerin faaliyet gösterdikleri ve değer yarattıkları ülkelerde vergi ödemekten kaçınmalarını sağlayan yasal boşlukları kapatmak.³¹

Önerilen tasarı, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (TFEU) 113. Maddesine dayanmaktadır. Bu hüküm Konseyin, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesine danıştıktan sonra, iç pazarın kurulmasını, işleyişini sağlamak ve rekabetin bozulmasını önlemek için bir uyumlaştırmanın gerekli olduğu durumlarda, özel bir yasama prosedürüne uygun biçimde oybirliğiyle hareket ederek, Üye Devletlerin dolaylı vergilendirme biçimlerine ilişkin mevzuatının uyumlaştırılmasına ilişkin hükümleri kabul etmesine imkân vermektedir.³²

2.2- Vergilendirilebilir Gelirlerin Belirlenmesi

Hangi gelirlerin bu yönergenin amaçları doğrultusunda vergilendirilebilir gelirler olarak nitelendirildiği tasarıda detaylı bir biçimde tanımlanmaktadır.³³

DST, kullanıcı değeri yaratma ile karakterize edilen belirli dijital hizmetlerin tedarikinden elde edilen gelirleri kapsayan bir vergidir. DST kapsamına giren hizmetler, bir kullanıcının dijital bir aktiviteye katılımının, bu faaliyeti yürüten işletme için temel bir girdi teşkil ettiği ve bu işten gelir elde etmesini sağlayan hizmetlerdir. Başka bir deyişle, bu yönerge tarafından kapsanan işletme modelleri, kullanıcı katılımı olmadan mevcut formlarında var olamayacak olan modellerdir. Bu dijital servislerin kullanıcılarının oynadığı rol, bir müşteri tarafından geleneksel olarak kabul edilenlerden farklı ve daha karmaşıktır. Bu hizmetler, hizmet sağlayıcı tarafından kullanıcıların bulunduğu ve değer yaratıldığı alanda herhangi bir kuruluş oluşturmadan uzaktan sağlanabilmektedir. Dolayısıyla, bu tür iş modelleri, kârn

²⁹ Aynı. s. 3

³⁰ Aynı. s. 3

³¹ Aynı. s. 3-4

³² AVRUPA BİRLİĞİ. Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. 2012/C 326/01. 2012

³³ AVRUPA BİRLİĞİ. 2018b. s. 7

vergilendirildiği yer ile değer yaratıldığı yer arasındaki büyük farkın oluşmasına neden olmaktadır. Sonuçta, vergilendirmeye konu olan, kullanıcının sadece hizmetten yararlanması değil (çünkü bu çoğu zaman ücretsiz sunulmaktadır), kullanıcı girdisinin kullanılması yoluyla elde edilen gelirlerdir.³⁴

Kullanıcı katılımının bir işletmenin değerine katkıda bulunabileceği birkaç yol vardır. Örneğin, dijital işletmeler, kullanıcıları reklamların hedefine almak için kullanılan veya değerlendirilmek üzere üçüncü taraflara iletilebilecek dijital arabirimlerdeki kullanıcı etkinlikleri hakkında veri türetebilir (arama motorları gibi). Başka bir yol da kullanıcıların, ara yüz kullanan kullanıcı sayısı arttığında, hizmetin değerinin arttığı ağ etkileri üzerine kurulu olan, çok taraflı dijital ara yüzlere aktif ve sürekli olarak katılmasıdır (sosyal ağlar gibi). Bu tür ara yüzlerin değeri, kullanıcılar arasındaki bağlantılara ve aralarındaki etkileşime bağlıdır; bu da kullanıcıların ağa bilgi yüklemesi ve paylaşması anlamına gelir. Bu tür çok taraflı dijital ara yüzler, temel bir mal veya hizmet tedarikinin doğrudan kullanıcılar arasında doğrudan tedarik edilmesini kolaylaştırabilir; bu da bir başka kullanıcı katılımı biçimidir (e-ticaret siteleri gibi).³⁵

Yukarıda açıklanan çeşitli kullanıcı katılım biçimlerine dayanarak, bu verginin konusuna giren gelirler (vergiye tabi gelirler), tasarıda da belirtildiği üzere aşağıdaki hizmetlerden herhangi birinin (vergilendirilebilir hizmetler) sağlanmasından elde edilen gelirler olacaktır;

- dijital bir ara yüzü yerleştirilen, bu ara yüzün kullanıcılarını hedefleyen reklamcılıktan oluşan hizmetler; bu tür kullanıcıların dijital ara yüzler üzerindeki faaliyetlerinden elde edilen gelirler hakkında toplanan

verilerin iletimi;

- "aracılık hizmetleri" olarak ta adlandırılan, kullanıcılara çok taraflı dijital ara yüzlerin sunulması ile oluşan, kullanıcıların diğer kullanıcıları bulmasını ve onlarla etkileşim kurmasını sağlayan ve ayrıca, doğrudan kullanıcılar arasında temel mal veya hizmet tedariki sağlanmasını kolaylaştırabilen hizmetler.³⁶

Bir ara yüzün kullanıcılarını hedefleyen bir reklamın dijital ara yüzü yerleştirilmesi ile gerçekleştirilen reklam hizmetlerinin arzı, incelenen iş modelleri doğrultusunda tasarıda geniş anlamda tanımlanmaktadır. Bunun nedeni, bu tür reklamların dijital bir ortama yerleştirilmesi, reklamın dijital bir ara yüzde görünmesini sağlayan şirketin tipik olarak kullanıcı trafiğinden ve kullanıcı verilerinden para kazanmayı amaçladığını ortaya koymaktadır. Hizmetin tanımı, reklam hizmet sağlayıcısının, reklamın görüldüğü dijital arabirime sahip olup olmadığını dikkate almaz. Bununla birlikte, reklam hizmet sağlayıcısı ve dijital ara yüzün sahibinin farklı kuruluşlar olduğu durumlarda, sonuncunun, tasarıya göre vergilendirilebilir bir hizmet sağladığı düşünülmektedir. Bu, aynı gelirlerin olası çifte vergilendirilmesinden kaçınmak içindir. Reklam hizmet sağlayıcısı işletmenin elde ettiği gelirlerin bir kısmı, ara yüzde reklamın görüneceği (arama motorunun kendi aracılığıyla ulaşılan sitelerde oluşturduğu reklam alanları gibi) dijital alanın kiralanması sebebiyle dijital ara yüz sahibine ödenmektedir.³⁷

Aracılık hizmetleri, servis sağlayıcıların ağ etkilerinden faydalanarak kâr elde ettikleri, kullanıcıların diğer kullanıcıları bulmalarını ve onlarla etkileşime girmelerini sağlayan çok taraflı dijital ara yüzlere atıfta bulunularak tasarıda

³⁴ Aynı. s. 7

³⁵ Aynı. s. 7

³⁶ Aynı. s. 7

³⁷ Aynı. s. 8

tanımlanmıştır. Bu ara yüzlerin kullanıcılar arasında bir bağlantı oluşturma kapasitesi, ancak başka yollarla daha önce bağlantı kurmadıkça, kullanıcıların birbirleriyle iletişim kuramadıkları yerlerde kullanıcılar arasında etkileşimi kolaylaştırıcı olarak görülen aracılık hizmetlerini diğer hizmetlerden ayırır (anlık mesajlaşma servisleri gibi). Genellikle iletişim veya ödeme hizmetleri olarak tanımlanabilen bu tür diğer hizmetler için değer yaratma, bu etkileşimin gerçekleşmesini sağlayan destek yazılımının geliştirilmesi ve satışı ile ilgilidir ve kullanıcıların katılımına daha az bağlıdır. Bu nedenle, iletişim veya ödeme hizmetleri, tasarıda açıklandığı gibi vergi kapsamı dışında kalmaktadır.³⁸

Doğrudan ara yüz kullanıcıları arasında temelde bir mal veya hizmet tedarikini kolaylaştıran çok taraflı dijital ara yüzleri içeren durumlar için, kullanıcıların bu işlemlerden elde ettiği gelirler vergi kapsamı dışında kalmaktadır. Bu tür mal veya hizmetlerin tedarikçisinin web sitesi üzerinden çevrimiçi olarak sözleşme yapılan mal veya hizmetlerin satışında oluşan perakende satış faaliyetlerinden elde edilen gelirler (genellikle "e-ticaret" olarak adlandırılanları da içerebilir) DST'nin kapsamı dışındadır. Çünkü perakendeci için değer yaratma, sağlanan mal veya hizmetlere aittir ve dijital ara yüz, basitçe bir iletişim aracı olarak kullanılır.³⁹

Ayrıca, bir kuruluş tarafından kullanıcılara, söz konusu kuruluşa ait olan veya bu kuruluşun haklarını edindiği videonun, sesin veya metin gibi dijital içeriğin tedarik edildiği dijital bir ara yüz aracılığıyla kullanıcılara sunulan hizmetler aracılık hizmetleri olarak görülmemektedir. Kullanıcı katılımının, şirket için değer yaratılmasında ne kadar merkezi bir rol oynadığı kesin olmadığından

vergiden vergi kapsamı dışında tutulmaktadır. Bu noktayı açıklığa kavuşturmak gerekir, çünkü dijital bir arabirim aracılığıyla dijital içerik sağlayıcılarının bir kısmı, bu tür içeriğin alıcıları arasında bir çeşit etkileşimine izin verebilir ve böylece aracı hizmetler sağlayan çok taraflı dijital arabirimlerin tanımına girdiği görülebilir. Bu gibi durumlarda, bir kullanıcının tek veya asıl amacının, dijital içeriği kullanıma sunan uygulamadan dijital içeriği almak olduğu yerlerde, kullanıcılar arasındaki etkileşim dijital içerik tedarikine yardımcı olmaya devam etmektedir (örneğin, bir kuruluş tarafından dijital oyun ara yüzü vasıtasıyla bir kullanıcıya bir video oyununun sunulması, kullanıcının diğer kullanıcılara karşı oyunu oynayabildiğinden ve bu nedenle aralarında bir çeşit etkileşime izin verilip verilmediğinden bağımsız olarak değerlendirilerek bir dijital içerik tedariki teşkil edecek ve bu kuruluşu DST kapsamı dışında tutacaktır).⁴⁰

DST kapsamında olmayan bir hizmet olan dijital içeriğin bir işletme tarafından kullanıcılara dijital bir arabirim aracılığıyla sağlanması ile kullanıcıların dijital içerik yükleyip diğer kullanıcılarla paylaşabilecekleri çok yönlü bir dijital arabirimin kullanıma sunulması veya doğrudan kullanıcılar arasında temel bir dijital içerik tedarikini kolaylaştıran bir ara yüzün kullanılabilir hale getirilmesi birbirinden ayırt edilmelidir. Bu son hizmetler, çok taraflı dijital ara yüzü mümkün kılan ve dolayısıyla temel işlemin niteliğine bakılmaksızın DST'nin kapsamına giren kuruluş tarafından sunulan aracılık hizmetini oluşturur. DST kapsamı dışında kalan dijital içerik tedariki, diğer kullanıcılara bu ara yüzün kullanıcıları tarafından değil, dijital içeriğin tedarik edildiği dijital arabirimi kullanılabilir kılan kuruluş tarafından yapılmalıdır.⁴¹

³⁸ Aynı. s. 8

³⁹ Aynı. s. 8

⁴⁰ Aynı. s. 8

⁴¹ Aynı. ss. 8-9

Kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletilmesinden oluşan vergilendirilebilir hizmetler, bu tür kullanıcıların dijital ara yüzler üzerindeki faaliyetlerinden elde edilen verilere atıfta bulunarak tasarıda tanımlanmaktadır. Bunun nedeni, DST kapsamındaki servislerin, ara yüzleri üretilen verileri iletmek için kullanan servisler olarak kullanma yerine kullanıcı arabirimi oluşturmanın bir yolu olarak kullanmalarıdır. DST bu nedenle veri toplama veya bir işletme tarafından toplanan verilerin o işletmenin iç amaçları için kullanılması veya bir işletme tarafından toplanan verilerin diğer taraflarla ücretsiz olarak paylaşılması konusunda bir vergi değildir. DST'nin konusu, çok spesifik bir faaliyetten (kullanıcıların dijital ara yüzler üzerindeki aktiviteleri) elde edilen verilerin değerlendirilerek aktarımıdır.⁴²

Ticaret merkezleri, sistematik içselleştiriciler veya düzenlenmiş kitle fonlaması (crowdfunding) hizmeti sağlayıcıları tarafından sağlanan hizmetler DST kapsamında değildir. Ayrıca, kredi vermenin kolaylaştırılmasından oluşan ve düzenlenmiş kitle fonlaması hizmeti sağlayıcıları tarafından sağlanan hizmetler de DST kapsamına girmemektedir.⁴³

Kullanıcıların, yukarıda belirtilen kuruluşlar tarafından sağlananlar gibi ticari yürütme hizmetlerinin, yatırım hizmetlerinin veya yatırım araştırma hizmetlerinin varlığını almalarını veya bilmelerini sağlayan çok taraflı dijital ara yüzler, genellikle kullanıcı etkileşimi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, kullanıcı, dijital bir ara yüzü kullanıma hazır kılan kuruluş için değer yaratmada merkezi bir rol oynamaz. Bunun yerine değer, böyle bir kuruluşun, finansal ürün alıcılarını ve satıcılarını, aksi takdirde oluşmayacak özel ve ayırt edici koşullar altında bir araya getirme

kapasitesine dayanır (örneğin, bu tür arabirimlerin dışında, doğrudan taraflar arasında yapılan işlemlerle karşılaştırıldığında). Bu tür bir kuruluş tarafından dijital bir ara yüz elde edilmesini içeren bir hizmet, bu tür bir ara yüzün kullanıcıları arasındaki finansal araçlarda işlemlerin kolay bir şekilde yapılmasının ötesine geçmektedir. Özellikle, bu yönergenin kapsamı dışında kalan düzenlenmiş hizmetler, finansal işlemler için güvenli bir ortam sağlamayı amaçlamaktadır. Bu yüzden, bu hizmetleri sağlayan işletme, işlemlerin yürütülme kalitesi, pazardaki şeffaflık düzeyi ve yatırımcılara adil muamele gibi temel unsurları garanti altına almak için bu tür finansal işlemlerin gerçekleştirilebileceği özel koşulları belirler. Son olarak, bu tür hizmetler temelinde ve farklı olarak fonlamayı, yatırımları veya tasarımları kolaylaştırmanın hedefine sahiptir.⁴⁴

Sonuçta kitle fonlaması platformları ile ilgili olarak yatırım ve borç verme bazlı kitle fonlaması, vergilendirme kapsamı dışındadır. Çünkü bu tür hizmetlerin sağlayıcıları, yalnızca bir aracılık teşkil etmemekte, alım satım alanlarının ve sistematik içselleştiricilerin rolüyle aynı rolü oynamaktadırlar. Ancak, kitlesel fonlama platformlarının yatırım ve borç verme niteliği taşımayan, bu tür platformlar tarafından sağlanan bağış veya ödül bazlı kitle fonlamasına aracılık veya reklam yerleştirme gibi hizmetleri bu yönerge kapsamına girer.⁴⁵

DST, bir işletmenin bu vergi kapsamındaki hizmetlerin sağlanmasından kaynaklanan, katma değer vergisi ve benzeri vergilerden arındırılmış, brüt gelirleri üzerinden alınır. Aşağıdaki eşiklerin her ikisinin üzerinde kalan bir işletme, DST amaçları açısından vergi mükellefi olarak nitelendirilir:

⁴² Aynı. s. 9

⁴³ Aynı. s. 9

⁴⁴ Aynı. s. 9

⁴⁵ Aynı. ss. 9-10

- İşletme tarafından içinde bulunulan en son mali yıla ait finansal tablolarında rapor edilen dünya genelindeki gelirlerin toplamı 750.000.000 Avro'yu aşarsa; ve
- İşletme tarafından Birlik içerisinde o mali yıl boyunca elde edilen vergilendirilebilir gelirlerin toplam tutarı 50.000.000 Avro'yu aşarsa.⁴⁶

İlk eşik (yıllık toplam dünya çapındaki gelirleri), verginin iş modellerini kullanıcı katılımı etrafında inşa eden, ağ etkilerinden ve büyük verilerin kullanımında göreceli olarak daha fazla faydalanmalarını sağlayacak güçlü pazar pozisyonlarına sahip belirli bir ölçekteki şirketlere uygulanmasını sağlar. Karların vergilendirildiği yerler ile değer yaratıldığı yerler arasında büyük farklar bulunan bu tür iş modelleri vergi kapsamındadır. Vergi mükellefi olarak nitelendirilen işletmelerin ekonomik kapasitesi, bu tür iş modellerinin uygulanabilir olması için gerekli olan yüksek hacimli kullanıcıları çekme kapasitelerinin göstergesi olarak görülmelidir. Ayrıca, agresif vergi planlaması yapma fırsatı büyük şirketlerde daha fazladır. Böyle bir eşik, özellikle bazılarının bu vergi kapsamında yer alan faaliyetlerden elde edilen gelirleri ayrı ayrı kaydedemeyeceği düşünülürse, bir işletmenin DST'ye karşı sorumlu olup olmadığını belirlemek konusunda yasal kesinlik getirmeyi ve aynı zamanda işletmeler ve vergi yönetimleri için daha kolay ve daha az maliyetli olmasını amaçlamaktadır. Bu eşik, yeni verginin uyumluluk yükünün orantısız bir etkiye sahip olabileceği küçük ve yeni işletmeleri de dışlamaktadır.⁴⁷

İkinci eşik (Birlik içerisindeki yıllık toplam vergilendirilebilir gelirler), verginin DST'nin

kapsadığı gelirlerle ilgili olarak Birlik düzeyinde önemli bir dijital ayak izi olduğu durumlara uygulanmasını sağlamaktadır. Bu eşik, Birlik içinde bulunabilecek piyasa boyutlarındaki farklılıkları göz ardı etmek için Birlik düzeyinde belirlenir.⁴⁸

Komisyon aynı zamanda kalıcı bir çözüm olarak, AB genelinde kurumlar vergisi matrahlarında tek tip bir "Dijital Daimî Kuruluş" tanımını benimsemeyi de teklif etmektedir. Bu kriterler;

- Bir Üye Devlette bir vergi yılı içerisinde 7.000.000 Avro'yu aşan gelir elde etmek;
- Bir Üye Devlette bir vergi yılı içerisinde 100.000'den fazla kullanıcı; veya
- Şirket ile kullanıcıları arasında bir vergi yılı içerisinde sunulan dijital hizmetler için 3.000'in üzerinde iş sözleşmesi yapılmasıdır.⁴⁹

Eğer işletme finansal muhasebe amacıyla konsolide bir gruba aitse, eşiklerin belirtildiği gibi toplam konsolide grup gelirleri için uygulanması gerekmektedir. İster bir Üye Devlette veya isterse Birlik dışında kurulmuş olsun, yukarıdaki her iki şartı da yerine getiren bir işletme verginin mükellefi olarak nitelendirilecektir.⁵⁰

2.3- Verginin Ödeneceği Yer Belirlenmesi

İşletme tarafından elde edilen vergilendirilebilir gelirlerin ne kadarının bir Üye Devlette elde edildiğinin belirlenmesi gerekmektedir. DST'nin konusunu belirleyen kullanıcının değer yaratma faktörü olduğundan verginin alınabilmesi için kullanıcıların Üye Devletlerde bulunması gerekmektedir.⁵¹

Bu yaklaşım, değeri yaratanın bir şirketin dijital aktivitelere kullanıcının katılımı olduğundan, kullanıcıların mutlaka ödeme yapması ge-

⁴⁶ Aynı. s. 10

⁴⁷ Aynı. s. 10

⁴⁸ Aynı. s. 10

⁴⁹ AVRUPA BİRLİĞİ. 2018a. s. 16

⁵⁰ Aynı. s. 16

⁵¹ AVRUPA BİRLİĞİ. 2018b. s. 11

rekmeyebilir (örneğin dijital bir ara yüzde reklam izleyiciler); veya yalnızca bazı kullanıcıların ödeme yapması gerekebilir (örneğin, yalnızca belirli kullanıcıların arabirime erişmek için ödeme yapması gereken çok taraflı dijital arabirimler, diğer kullanıcılar ücretsiz olarak erişebiliyorsa). Bu nedenle, kullanıcının şirket için gelir oluşumuna parayla katkıda bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, DST ile ilgili olarak vergi haklarına sahip olan yer kullanıcının bulunduğu Üye Devlettir. Bir kullanıcının Üye Devlette ne zaman yer alacağını belirleyen belirli kurallara da tasarıda yer verilmiştir.⁵²

Vergilendirilebilir bir servise katılan farklı Üye Devletlerde veya Birlik dışında bulunan kullanıcılar söz konusu olduğunda, bir kuruluş tarafından her vergilendirilebilir hizmet türü için bu hizmetin sunumundan elde edilen vergilendirilebilir gelirlerin her Üye Devlete orantılı olarak tasarıda belirtilen birkaç tahsisat anahtarına göre dağıtılması gerekmektedir. Bu tahsisat anahtarları, vergilendirilebilir hizmetlerin her birinin niteliği ve özellikle, hizmet sağlayıcı için gelirlerin alınmasını tetikleyen faktör dikkate alınarak belirlenmiştir. Dijital bir ara yüze reklam yerleştirilmesinden oluşan vergilendirilebilir bir hizmet durumunda, bir Üye Devlette bir vergi döneminde kullanıcı reklamlarında bir reklamın görünme sayısı, bu vergi döneminde o Üye Devlete tahsis edilecek gelirlerin oranını belirlemek amacıyla dikkate alınır.⁵³

Tasarıdaki hükme dayanarak kullanıcıların kullandıkları cihazın İnternet Protokolü (IP) veya eğer daha doğru ise, başka herhangi bir coğrafi konum metodu ile Üye Devlette yer aldığı kabul

edilir. IP adresi, kullanıcı konumunu belirlemek için basit ve etkili bir belirleyicidir. Ayrıca, vergi mükellefi, kullanıcının IP adresinin belirttiği Üye Devlette bulunmadığını belirten başka bir coğrafi konumdan haberdar ise, vergilendirmenin yerini belirlemek için o coğrafi konumdaki diğer araçlara da güvenebilir.⁵⁴

Verginin oranı, Birlik genelinde %3'lük tek bir oran olarak belirlenmiştir. Verginin mükellefine, kendi beyanına dayanan bir sistem aracılığıyla Üye Devlete, DST'nin Birlik'te ödenmesinden sorumlu olduğunu ve ayrıca bildirecek detayları bildirme yükümlülüğünü getirmektedir. Vergilendirilebilir kişi, bir vergi numarası alacaktır.⁵⁵

3- DİJİTAL HİZMETLER VERGİSİNİN ADALET ve EKONOMİK BÜYÜME BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Dijital Hizmetler Vergisi tasarısı yayınlandıktan itibaren olası etkileri bakımından tartışmaların odağında yer almıştır. Copenhagen Economics'in yayınladığı raporda DST'nin Alman ekonomisinin dijitalleşmesini yavaşlatacak bozucu bir vergi olduğu ileri sürülmüştür. Halihazırda Alman dijital şirketlerinin geleneksel şirketlere göre daha fazla kurumlar vergisi ödedikleri ve ABD'de gerçekleştirilen vergi reformları neticesinde ABD'li firmalara karşı dezavantajlı bir konuma gelecekleri ileri sürülmektedir.

Avrupa Ticaret Konfederasyonu, BUSINESS-EUROPE'un yayınladığı raporda⁵⁷ da adil ve büyüme dostu vergilendirme açısından önemli uyarılarda bulunulmuştur. Komisyonun devam eden tartışmaya ivme kazanma arzusu memnuniyetle karşılanırken, dijital bir daimî işyeri

⁵² Aynı. s. 11

⁵³ Aynı. s. 11

⁵⁴ Aynı. s. 12

⁵⁵ Aynı. ss. 12-13

⁵⁶ M. SCHMIDT. The Impact of an EU Digital Service Tax on German Businesses. 2018.

⁵⁷ BUSINESS-EUROPE. Taxation of the Digital Economy, POSITION PAPER. 2018.

tanımını amaçlayan tek taraflı bir AB yasama teklifinin üçüncü ülkeler tarafından benimsenmeyebileceğini, bu durumun AB ve dünyanın geri kalanı arasında farklı tanımlarının benimsenmesine yol açacağı ve sonuçta belirsizlik ve çifte vergilendirmenin artmasına neden olabileceği ifade edilmiştir. Bunun ışığında, OECD aracılığıyla mümkün olan en fazla sayıda ülkenin katıldığı bir anlaşma yapılması ve kabul edilecek dijital daimî işyeri tanımının OECD model vergi sözleşmesinde yeni bir standart olarak dahil edilmesi gerektiği yinelenmiştir.⁵⁸

DST tasarısı, uluslararası vergi sözleşmelerine aykırı olarak kâr yerine geliri vergilendirilerek, çifte vergilendirmeyi artırma, AB ekonomisini bozma ve rekabetçiliğe, işlere ve yatırıma zarar verme riski taşımaktadır. Her ne kadar Komisyon bu tasarıyı Ortak Pazarın entegrasyonunu korumak amacıyla geçici olarak önerse de çifte vergilendirme olasılıklarının gözden geçirilerek elimine edilmesi gerekmektedir. Gelir üzerinden alınacak bir vergi, bir kurumlar vergisi indirimi olmayacağından, ticaret gideri olarak kabul edilip vergiden değil gelirden düşülecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisinin yükümlülüğünü çok cüzi miktarda azaltılabilecek, kurum kazancı iki defa vergilendirilmiş olacaktır. Benzer biçimde kârdan ziyade gelirden vergi alınması, yansıma etkisi olasılığını arttıracaktır. Verginin önemli bir kısmı çalışanlara, kullanıcılara, satıcılara, alıcılara vb. daha düşük marjlar, daha yüksek fiyatlar ve daha az iş şeklinde yansiyabilir. Yansıma, nihai ürün aynı zamanda KDV'ye tabi ise de gerçekleşebilir (KDV artık artan vergi öncesi fiyatın üzerinden hesaplandığından verginin vergisi alınabilir). Ayrıca eğer dijital servis bir dizi başka dijital servisin girdisi ise, çoklu yansıma olasılığı

da ortaya çıkabilir.⁵⁹ AB bu tür ciro vergilerinden 1960'larda vazgeçerek KDV'yi yerleştirmiştir. Bu yapılan düzenlemeyle vergi sisteminde geriye gitmek söz konusu olabilecektir.

Komisyon'un, dijital faaliyetlerde bulunan şirketler ile diğerleri arasında vergilendirme açısından yakınlık ve adalet sağlanması arzusu paylaşılmaktadır. Ancak, devletten teşvik ve vergi indirimi alacak, AR-GE ve yatırım indirimlerinden yararlanacak şirketler arasında kurumlar vergisi ile yapılabilen farklılaştırma DST ile dijital şirketler için söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla AR-GE ve yatırım harcamaları yapan şirketler adaletsiz bir biçimde daha fazla vergi ödemiş olacaklardır.⁶⁰

Belirli bir eşğin üzerine çıkmak vergi mükellefi olmak anlamına geldiği için DST, dijital şirketlerin büyüme ve rekabet politikalarını da etkileyecektir. Yüksek kullanıcı sayısına ulaşmak için pazarı domine etmenin gerektiği bir rekabet ortamının bulunduğu dijital ekonomide, küçük şirketler büyüme konusunda isteksiz olabileceklerdir. İnovasyon ve yatırım harcamaları düşecek, istihdam olumsuz etkilenebilecektir. Vergi riski artırdığı için büyüme amaçlı sermaye bulma olanakları da zayıflayabilecektir. Böylelikle rekabet avantajı AB dışındaki dijital şirketlere geçebilecektir. Ekonomik büyüme yavaşlayacaktır. Ayrıca, dijital iş modellerinin vergilendirilmesine yönelik kısa vadeli veya uzun vadeli herhangi bir çözüm, Üye Devletlerin sosyal amaçlarla kurumlar vergisi alma olasılığını azaltmamalıdır. DST'nin, ikamet edilen yerden ziyade, kullanıcıların esas alındığı geliri vergilendirme hedefi, şirketlerin daha fazla kullanıcının bulunduğu büyük tüketim ülkelerine taşınmasını sağlayabilir.⁶¹ Bu durum AB'nin yapısal uyumunu olumsuz etkileyecektir.

⁵⁸ Aynı, s. 3

⁵⁹ Aynı, ss. 3-4

⁶⁰ Aynı, s. 4

⁶¹ Aynı, s. 5

DST'ye uygulama perspektifinden bakıldığında, kullanıcı İnternet Protokolü (IP) adreslerinin toplanmasını ve saklanmasını ya da daha doğruysa diğer coğrafi konumlandırma yöntemlerinin toplanmasını gerektirecektir. Bu kullanıcı verilerinin bir yıl boyunca AB veya Üye Devlet tarafından denetlenmesi için saklanması da gerekmektedir.⁶² Bu anlamda verginin yoğun bir iş yükü ve masraf gerektirdiği öngörülebilir. Ayrıca kullanıcı verilerinin güvenliğinin sağlanması da gerekmektedir. Bu büyüklükte verinin siber-korsanların eline geçmesi büyük zararlara sebep olabilir.

Tek bir sektörü veya faaliyeti hedef alan vergi politikalarının, haksızlıklara ve karmaşık sonuçlara yol açma olasılığı oldukça yüksektir. Sağlam bir vergi politikası basit, tarafsız, şeffaf ve istikrarlı olmalıdır. Dijital ekonomi, küresel ekonominin geri kalanından kolayca ayrılacak bir yapıda değildir. Dijitalleşme ekonominin tümünde hatta en geleneksel üretimlerin yapıldığı sektörlerde bile görülebilmektedir. Dolayısıyla dijital ekonomi ve ekonominin geri kalanı diye bir ayırmadan artık söz edebilmek mümkün değildir. Ekonominin tümü dijitalleşmiştir. Dijitalleşmeyi vergisel amaçlarla ekonomi içerisinde dikenli tellerle izole etmeye çalışmak yalnızca dijital ekonomiye değil küresel ekonomiye de zarar verecek dışsallıklar yaratabilir.

SONUÇ

Bir yıldır süregelen tartışmalara rağmen Üye Devletler, DST tasarısının kapsamı ve içeriği konusunda hala anlaşmış değillerdir. Tasarının yasalaşması için oybirliği ile karar alınması gerekmektedir. Söz konusu verginin kapsamına giren büyük şirketlerin üslerinin bulunduğu ülkeler bu tasarıya şiddetli bir biçimde karşı çıkmaktadırlar. 2018'in sonuna kadar tasarı yasalaşmadığı için

AB genelinde bir dijital verginin 2021 yılına kadar (Üye Devletlere iç mevzuatlarını uyumlu hale getirmek için bir yıllık süre verilmesi gibi geleneksel bir uygulama nedeniyle) yürürlüğe girmesi beklenmemektedir. Fransa ve Almanya verginin kabul görme olasılığını artırmak için verginin kapsamını sadece reklam gelirleriyle sınırlandıran bir öneri hazırlamaktadırlar. Bu öneri sadece reklam gelirlerine odaklandığından Google, YouTube ve Facebook gibi büyük çevrimiçi reklam faaliyeti gerçekleştiren şirketleri daha fazla etkileyecektir. Ancak gelir projeksiyonunun azalması da kaçınılmaz olacaktır.

Dijital ekonominin hızlı ve devrimsel gelişimi önümüzdeki yıllarda da büyümeye devam edeceğini ispatlamaktadır. Ancak, dijital ekonomi iki temel hedefe yönelik politikayı uygulamaya koymadıkça yaratılan katma değer büyük ülkelerden kaçacak ve dolayısıyla yeni işler yaratmayacaktır. Bu iki temel politika hedefi; yerel dijital ekonominin organik büyümesini teşvik etmek ve ekonominin geri kalanına ulaşan verimlilik artışlarının yayılmasını düzenlemektir. Vergi politikası bu politikanın en önemli bir aracıdır. Dijital ekonomi şirketleri arasındaki adil rekabeti teşvik etmek, AR-GE çabalarını kanalize etmek ve devletin bu geçişi desteklemek için ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini oluşturmak için kullanılmalıdır.

Dijital ekonominin küresel boyutu tek taraflı koruyucu yasal düzenlemelerin olumsuz etkiler yaratmasına neden olabilmektedir. Dijitalleşmeden en yüksek yararın sağlanması ve sorunların giderilmesi için yapılacak yasal düzenlemelerin uluslararası bir konsensüsle oluşturulması gerekmektedir. Bu çalışmalar OECD rehberliğinde mümkün olan en yüksek katılımı gerçekleştirmeli ve detaylar kapsamlı bir biçimde tartışılmalıdır.

⁶² Aynı, s. 5

Avrupa Komisyonu'nun dijital vergi teklifinin etrafındaki karmaşık tartışma, dijital vergiler üzerinde uzlaşmaya varılmadan önce uzun bir yol olduğunu ortaya koymaktadır. Pek çok analistin belirttiği gibi, bugünlerde ekonominin bir bölümünü "dijital" olarak tanımlamak gittikçe zorlaşmaktadır. Bu nedenle, bu nitelikteki dijital bir verginin, yalnızca keyfi olarak tanımlanmış bir dijital şirketleri değil, aynı zamanda daha geniş bir işletme grubunu vergilendirmesi de muhtemeldir. Kötü tasarlanmış bir verginin, yenilikçi işletmeler için büyümeye engel teşkil etmesi ve dijital hizmetlerin bireylerin yaşamlarını iyileştirme potansiyeline zarar vermesi talihsiz bir durum olacaktır.

KAYNAKÇA

- AVRUPA BİRLİĞİ. (2018a). Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final.
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2018b). Proposal for a Council Directive on The Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM(2018) 148 final.
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2018c). Commission Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence (C(2018) 1650 final).
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2017a). State of the Union 2017. Letter of intent to President Antonio Tajani and to Prime Minister Jüri Ratas, 13 September 2017, accessible at (https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_en.pdf). Erişim tarihi: 25 Mart 2019.
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2017b). Political statement: joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy – ([\[za/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf\]\(http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf\)\) submitted by](http://www.mef.gov.it/ineviden-</div><div data-bbox=)

- Germany, France, Italy and Spain to the Estonian Presidency of the Council in September 2017. Erişim tarihi: 25 Mart 2019.
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2017c). European Council meeting (19 October 2017) – Conclusions (doc. EUCO 14/17).
- AVRUPA BİRLİĞİ. (2017d). Council Conclusions of 5 December 2017 – Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy (FISC 346 ECOFIN 1092).
- AVRUPA BİRLİĞİ, (2017e). COM(2017) 547 final.
- AVRUPA BİRLİĞİ, (2015a). COM(2015) 192 final.
- AVRUPA BİRLİĞİ, (2015b). COM(2015) 302 final.
- BUSINESSEUROPE. (2018). Taxation of the Digital Economy, POSITION PAPER.
- COLLIN, P. ve NICOLAS, C. (2013). "Task Force on Taxation of the Digital Economy." Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy.
- GUPTA, S., KEEN, M., SHAH, A., VERDIER, G., ve WALUTOWY, M. F. (Ed.). (2017). Digital Revolutions in Public Finance. Washington, DC: International Monetary Fund.
- JACOBS, B. (2017). "Digitalization and Taxation", in: Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Genevieve Verdier (eds), Digital Revolutions in Public Finance, Washington-DC: International Monetary Fund, Ch. 2.
- JOYCE, B. (2019). "The E.U.'s Digital Tax Proposal". (<https://www.bakerinstitute.org/files/13895/>) Erişim tarihi: 25 Mart 2019.

- OECD. (2019). Using digital technologies to improve the design and enforcement of public policies, OECD Digital Economy Papers, No. 274, OECD Publishing, Paris.
- 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.
- OECD. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1- 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.
- OECD/G20. (2015). Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Paris.
- SAINT-AMANS, P. (2017). Tax challenges, disruption and the digital economy. Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer, 1B.
- SCHMIDT, M. (2018). The Impact of an EU Digital Service Tax on German Businesses.