

DİJİTAL EKONOMİYİ VERGİLENDİRME YOLUNDA
SOMUT BİR ADIM :
DİJİTAL HİZMET VERGİSİNDE FRANSA ÖRNEĞİ
(A CONCRETE STEP TOWARDS TAXATION OF DIGITAL ECONOMY: FRENCH
MODEL IN DIGITAL SERVICES TAX)

Dr. Balca Çelener * **

ÖZ

Uluslararası vergi hukukuna ilişkin kurallar günümüz ekonomisinin en hızlı büyüyen parçası olan dijital ekonomiyi ve bu alanda faaliyet gösteren teşebbüs modellerini karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bir ülkede fiziksel olarak hiç bir varlık göstermeden orada ve sınır ötesi hizmet sunarak gelirden eden kurumların geliri bu nedenle önemli miktarlarda vergi dışı kalmaktadır. Bununla birlikte, bu yeni ekonomide kullanıcının bizzat kendi katılımı ile yarattığı değer vergi yasalarında karşılığını bulamamaktadır. Bu sorunları aşabilmek amacıyla dünya çapında ortak çözüm arayışları sürdürülmektedir. OECD bünyesinde atılan adımlar henüz somut bir sonuca ulaşılmasını sağlamamıştır. Avrupa Birliği tarafından geliştirilen ortak çözüm arayışı da henüz bir sonuç verebilmiş değildir. Ortak hareket edebilme ihtimalinin yakın görünmemesi vergi kaybından mustarip bazı ülkelerin tekil olarak hareket etmeleri ve kendi hukuk sistemleri içinde dijital ekonomiyi vergilendirecek önlemler almaları sonucunu doğurmuştur. Bu çalışmada OECD ve Avrupa Birliği nezdinde gerçekleştirilen çalışmalar ele alındıktan sonra, ülkelerin tekil önlemleri, özellikle de yeni yürürlüğe giren Fransız dijital hizmet vergisi incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: *Dijital Vergileme, Önemli Dijital Varlık, Dijital Hizmet Vergisi, Uluslararası Vergileme, Avrupa Birliği, BEPS Eylem Planı 1.*

[#] Eserin Dergimize geliş tarihi: 17.07.2019. İlk hakem raporu tarihi: 21.07.2019. İkinci hakem raporu tarihi: 23.07.2019. Onaylanma Tarihi: 26.07.2019.

* Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

** Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0001-8358-3755

Esere Atf Şekli: Balca Çelener, “Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım : Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, YUHFD, C.XVI, 2019/2, s.31-54.

ABSTRACT

The international taxation rules cannot fit the modern concept of digital economy that is ever growing and the new models of businesses that can trade across borders without having a physical presence in one country. This new business relies on user generated content as value creation and its income cannot be effectively addressed by tax rules. The OECD continues to work on overcoming this challenge on a global level but has not yet reached a common and solid solution. European Union has proposed measures towards a common solution also without being able to unanimously agreeing upon them. Having realized that a meaningful comprehensive common solution will take time, countries have decided to take unilateral actions in their own jurisdictions. In this paper, we will discuss the propositions of the OECD and the EU respectively and will look closely to the new French law on digital services tax.

Keywords: *Digital Taxation, Significant Digital Presence, Digital Services Tax, International Taxation, European Union, BEPS Action Plan 1.*

GİRİŞ

Günümüz teknolojik devrimin ateşlediği hızlı bir çağdır. Teknoloji ile beraber internetin gelişmesi insan hayatını sosyal ve ekonomik anlamda değiştirmiş ve çok kısa bir sürede dönüştürmüştür. Bilişim ve iletişim teknolojilerinin sosyal hayat ve ekonomide yarattığı gelişmenin hızı doğal olarak hukuk sistemlerinin de kendilerini hızla adapte etmelerini gerektirmektedir. Hızla büyüyen dijital ekonomi karşısında vergi hukukunun durumu da bu genel yapının bir yansımasıdır. Dijital ekonominin sınırları aşan ve fizikselin ötesine geçebilen yapısı, vergi kurallarında da hızlı bir uyum sürecini gerektirmektedir. Mamafih, vergilendirmeye ilişkin kavramlar her ne kadar gelişme göstermekteyse de, teknolojinin insan hayatının her alanına nüfuz edecek şekilde yayılması ile birlikte tekrar şekillenen ve geleneksel endüstri toplumunun ticaret anlayışının ötesine geçen dijital ekonomiye ait yöntemlerin hızına erişmesi mümkün olmamaktadır. Geleneksel ticaret anlayışına göre şekillenmiş kavramlar dijital ekonomiyi kavramakta yetersiz kalmaktadır. Fiziksel mekana ihtiyaç duymayan bu yapı, fiziki mekan ve sınırlara göre hareket eden hukuk sistemlerine meydan okumaktadır. Bilindiği üzere, bu geleneksel sistemlerde vergileme, mükellefin ve vergilendirilebilir gelirin bağlarının en kuvvetli olduğu ülkeler arasında iç hukuk ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak belirlenen yetkiye göre yapılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin dayandığı temel kriter olarak *daimi işyeri* kavramı

belirlenmiş ve esas teşkil eder hale gelmiştir. Ancak, bugün fiziksel varoluşa dayalı bu kavram, neredeyse tamamen sanal oluşumlara dayalı ekonominin yapısına cevap vermekte yetersiz kalmaktadır. Dijital ekonomi, hiç bir fiziksel mekana ihtiyaç duymadan bütün dünyaya mal ya da hizmet satan şirketlerin faaliyetleri ile büyümekte, ayrıca hizmetlerin kullanıcılarının yarattığı içeriğin kendisi bu ekonominin gittikçe daha büyük bir parçasını oluşturmaktadır. Bu faaliyetleri gerçekleştiren dijital şirketler ise çok sayıda kullanıcıya hizmetleri sundukları, bu kullanıcılarla sözleşmeler akdettikleri hukuki ve sair altyapılarından faydalandıkları ülkelerde hiç var olmadan, kendilerine vergi avantajı sağlayan ülkelere yerleşebilmektedirler¹. Kazanç elde ettikleri ülkelerin kurumlar vergisi sistemi ile hiç bir bağı kurulumadığı için vergi matrahını önemli miktarlarda aşınma meydana gelmekte, bu durum hem geleneksel ticaret yapan kurumlarla aralarında eşitsizlik yaratmakta hem de ülkelerin refahına yönelik olumsuz etkileri sebebiyle kamu vicdanını rahatsız etmektedir.

Google, Apple, Facebook ve Amazon endüstri çağının bütün kurallarının değiştiği bu yeni ekonominin liderleridir.² Bu şirketlerin her biri elde ettikleri milyarlarca Avro kazanca kıyasen çok düşük bir miktarda vergi ödemektedirler. Bu şirketlerin bşş harflerinden oluşan kısaltma “GAFA” uluslararası vergi hukukunun dijital ekonomiyle uyum sağlayamamasının yarattığı sorunların sembolü haline gelmiştir. Bu kısaltma aslında rakiplerden oluşan bir grubu tanımlamak için kullanılmaktadır³ ve bu dört dev şirketle beraber Microsoft, Netflix ve Yahoo başta olmak üzere dijital alanda faaliyet gösteren diğer şirketler de bu gruba dahil kabul edilmektedir.

Dijital devler grubu, başka alanlarda faaliyet gösteren diğer çokuluslu dev şirketler gibi, karlılıklarını arttırabilmek amacıyla vergi avantajları sunan bölgelere yerleşmeyi tercih etmektedirler, bu tercihler sadece Avrupa’da İrlanda ile sınırlı değildir ABD’de vergi rejiminin avantajları ile bilinen Delaware eyaleti de vergi optimizasyonu arayışındaki şirketler tarafından tercih edilmektedir.⁴ Bu anlamda GAFA olarak adlandırılan ve

¹Commission Staff Working Document Impact Assessment, European Commission, Brussels, 21.3.2018, s.4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf, s.e.t 21.06.2019

²RENOUX Vincent, BERNARD Simon (2017, Eylül 28). “Quelle imposition des revenus de l’économie numérique” *Revue de droit fiscal* n° 39, s.477

³ALOMAR Bruno (2018). “Que peuvent les États et les organisations internationales face aux GAFA” *Revue International et Stratégique*, 2018/2 N° 110, ss. 133-139, <https://doi.org/10.3917/ris.110.0133>, s.e.t. 10.5.2019, p.135

⁴ibid. s.138

dijital hizmet sunan şirketler diğer çokuluslu şirketlerden çok farklı bir tavır sergilememektedirler.⁵ Dijital şirketlerle ilişkili sorun uluslararası vergi hukukunun kurallarının uyumsuzluğudur. Dijital vergilemede karşılaşılan sorunlar iki cephede ortaya çıkabilir. Öncelikle, dijital şirket kullanıcılarının katılımı ile yaratılan değer meydana geldiği ülkede şirketin geleneksel anlamda tanımlanan daimi bir işyeri mevcut olmayabilir ya da bir daimi işyeri bulunsa bile, bu değer ülkelerin vergilendireceği gelirin hesaplanmasına katılmayabilir.⁶

Dijital devlerin vergi planlamaları ülkelerin büyük miktarlarda vergi geliri kaybına neden olmaktadır. Fransa bir vergi incelemesi sonucunda Google'ın 1,15 milyar Avro eksik vergi ödediğine tespit etmiştir⁷; Avrupa Birliği'nin 2013-2015 yılları arasında Google ve Facebook kazançları üzerinden vergi kaybı 5.4 milyar Avrodur.⁸ Avrupa Komisyonuna göre, dijital devler geleneksel şekilde faaliyet gösteren orta büyüklükteki şirketlerden daha az vergi ödemektedir.⁹

Bu durum bazı ülkelerin lehine bir sonuç doğurmaktadır. Avantajlı vergi sistemi sunan ülkeler bu şirketler için bir cazibe merkezi teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra, uluslararası vergi rekabeti çoğu durumda dijital ekonomiyi kontrol altına almak isteyen ülkelerin elini kolunu bağlamakta; çok taraflı bir anlaşmaya varılması mümkün olmamaktadır. Ülkelerin tek başlarına çözüm arayışına girmesinden çok taraflı çözüm arayışları daha kapsayıcı ve dengeli gözükmemektedir ancak vergilendirme gibi ülkelerin hakimiyet alanlarına sıkı sıkıya bağlı bir konuda ortak bir fikir birliğine varılması, her ülkenin korumakla yükümlü olduğu menfaatle çelişebildiği ölçüde zor görünmektedir. Ortak bir çözüm arayışında geleneksel vergi hukuku kurallarının dijitalle uyumlu olarak güncellenmesi; dijital ekonomide oluşan değerleri dahil edebilen vergileme arayışları, stopaj ya da dolaylı vergiler gibi, üzerine çalışılmaktadır. Bu çalışmalar, öncelikle çok taraflı, ortak bir çözüm arayışının bulunmasına yöneliktir (I); bununla beraber ortak çözüme

⁵ibid. s. 139

⁶PANDO, Annabelle (2019, Nisan 9). "Le defi de taxation des GAFA" Petites affiches, n°071, s.7.

⁷www.lefigaro.fr/secteur/high-tech/2017/07/12QRTFIG00246-la-justice-annule-le-redressment-fiscal-de-google-en-france.php, s.e.t 10.5.2019

⁸Google toplam gelirin % 9'unu vergi olarak ödemiştir ve Avrupa Birliğinin payı % 0.82'ye kadar düşmektedir.

<https://fr.reuters.com/article/technologyNews/dFRKCN1BO296-OFRIN>, s.e.t. 10.5.2019.

⁹https://www.challenges.fr/high-tech/internet/les-gafa-paient-moitie-moins-d-impots-que-les-autres-selon-la-commission-europeenne_500844, s.e.t. 10.5.2019.

ulaşmanın gecikmesi ülkeleri tek taraflı çözümler aramaya da yöneltebilmektedir (II).

I. Dijital Vergilendirmede Çok Taraflı Çözüm Arayışları

Dijital ekonominin vergilendirilemeyen geliri; GAFA olarak kısaltılan dev şirketlerin iş modelleri ve vergi planlamaları sayesinde ülkelerin vergi gelirlerindeki kayıp global bir sorun haline gelmiştir ve kamuoyunun da gittikçe artan tepkisiyle uluslararası gündemdedir. bu konuda ülkeler ve uluslararası kuruluşların işbirliği ile dünya genelinde çözüm arayışları üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Bununla beraber, dijital ekonomi global olarak en hızlı büyüyen alandır ve alınacak önlemlerin bu büyümeyi engelleyecek nitelikte olmaması gerekmektedir. Bu soruna çok taraflı biçimde ele alınması daha dengeli ve uzun vadeli bir çözüm bulmak açısından gerekli gözükmektedir. G20 ülkeleri tarafından alınan karar üzerine İktisadi İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan çalışmaların (A) yanı sıra Avrupa Birliği de bünyesinde çalışmalar (B) yürütmektedir, biri global ölçekte bir çözüm bulmaya yönelik diğeri sadece Avrupa Birliği kapsamında olan bu çalışmalar farklı açıklardan eleştirilmektedir (C).

A. OECD Nezdinde Yürütülen Çalışmalar

OECD hem dijital vergilendirme hem de transfer fiyatlandırması konularında genel ilkelerini 2012 yılından beri geliştirme çalışmaları içindedir.

2013 yılında yapılan G20 toplantısından beri matrah aşındırma ve kar aktarımına (BEPS) karşı eylem planları geliştirmektedir. On beş Eylemden oluşan BEPS, vergilendirilecek gelirin azaltılması ve gelirin daha düşük vergi oranı sunan bölgelere aktarılması şeklinde vergiden kaçınmayı hedef almaktadır. Bu amaç doğrultusunda, BEPS Eylem Planı 1 dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik önlemlere ilişkindir. Esasen, Eylem Planı 1 raporu dijital ekonomiyi ayrı bir çerçevede ele almak yerine, ekonominin dijitalleşmesi kapsamında yapılacak değerlendirmenin daha uygun olduğunu ifade etmektedir.¹⁰ 2015 yılında yayınlanan Eylem Planı 1 hem G20 ülkeleri liderleri hem de yüzü aşkın ülke tarafından desteklenmektedir. Bununla beraber, dijital vergileme alanında yapılacak çalışmalar sadece Eylem Planı 1 ile ilgili değildir; diğer Eylem Planları da dijital vergilendirmenin düzenlenmesi çalışmaları ile ilişkilidir.

¹⁰ <https://www.oecd.org/going-digital/tax.and.digitalisation.pdf>, s.e.t. 4.7.2019.

OECD dijital ekonomiye yönelik düzenlemeler kapsamında daimi işyeri tanımını “önemli ölçüde ekonomik varlık” kavramı ve “önemli ölçüde dijital varlık” kavramı ile belirlemeye çalışmak; dijital ortamda gerçekleştirilen bazı faaliyetlere stopaj uygulanması; dengeleme vergisi uygulanmaları üzerine çalışmalarla öneriler getirmiştir.

a. Dijital işyeri kavramı

BEPS Eylem Planı 7 daimi işyeri kavramı tanımlamaktadır ancak dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte bu kavramın tekrar ele alınması gerekmeğe başlamıştır. Daimi işyeri kavramının yeniden tanımlanırken dijital ekonominin yalnızca e-ticaret boyutunu gözetmenin ötesinde fiziksel bir mal satmayan işletmeleri de kapsaması gerekliliği kabul edilmektedir¹¹. Sabit bir işyeri kapsamında “daimi işyeri” tanımı OECD model anlaşmanın 5(1) maddesinde tanımlanmış olup; 2014 model anlaşmasına metnine göre, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir.¹² Maddenin yorumunda yer alan açıklama ise dijital ekonomiyi fiziksel bir sabit yere bağlamayı araştırmaktadır. Bu açıklamaya göre dijital ekonomi içinde yer alabilecek çoğu işlemin bu madde kapsamında daimi işyeri teşkil etmesi mümkün gözükmemektedir.

BEPS Eylem Planı 1 Dijital işyeri ya da *sanal işyeri* kavramına temel oluşturacak kriterleri tespit etmek için “önemli ölçüde dijital varlık” ve “önemli ölçüde ekonomik varlık” kavramlarını önermektedir. Uzun vadeli ve kalıcı bir önlem arayışında bağlayıcı ve kesin bir öneriden kaçınılması söz konusu olmaktadır.¹³

¹¹HONGLER Peter, PISTONE Pascale (2015, Ocak 20). “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy” IBFD Working paper

¹²“Bir teşebbüs tarafından otomatik ekipmanın işletildiği bir lokasyon, bulunduğu ülkede bir işyeri teşkil edebilse de (...), bir lokasyonda belirli koşullar altında bir işyeri teşkil edebilecek şekilde kurulabilen bilgisayar ekipmanı ve bu ekipman tarafından kullanılan veya depolanan veri ve yazılımlar arasında bir ayırım yapılmalıdır. Örneğin yazılımın ve elektronik verinin bir birleşimi olan bir internet web sitesi tek başına bir maddi varlık teşkil etmez. Bu nedenle, “işe ilişkin bir yer” teşkil edebilecek bir lokasyona sahip değildir, çünkü bu web sitesini teşkil eden yazılım ve veri bağlamında “binalar gibi bir tesis veya belirli durumlarda, makineler ya da teçhizat” bulunmamaktadır (...). Diğer taraftan, web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucu ise fiziksel bir lokasyona sahip bir ekipmandır ve dolayısıyla bu tür bir lokasyon söz konusu sunucuyu işleten teşebbüsün “işe ilişkin sabit bir yeri”ni teşkil edebilir”

¹³USLU Yasin (2017). “Dijital Ekonomide Vergisel Problemler”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 436, Aralık, s.152.
YUHFD Cilt. XVI No.2 (2019)

b. Stopaj Uygulaması

BEPS Eylem Planı 1 önerileri arasında yer alan stopaj uygulaması, alışverişlerde tüketicinin bulunduğu ülkede ya da ödeme yapılan ülkede satıcıya yapılan ödemenin brüt miktarı üzerinden stopaj yapılmasına ilişkindir. Bu durumda bir ülke mukimi o ülkede yerleşik olmayan bir satıcıdan mal ya da hizmet aldığı takdirde, yapılan ödeme üzerinden kaynak ülkede stopaj yapılması önerilmektedir.

Stopaj usulü ile vergileme ele alınacak olursa, öncelikle stopaj uygulamasının zorluklarının altı çizilmektedir. İşlemin tarafı olan gerçek kişi nihai tüketicinin stopajı gerçekleştirilmesi ve buna ilişkin beyanname ve benzeri yükümlülükleri yerine getirmesini beklemek gerçekçi gözükmemektedir¹⁴. Bununla birlikte, ödemeye aracılık edenlere vergi kesintisini uygulama yükümlülüğü getirilmesi bu yöntemin uygulanmasını kolaylaştırabilir. Ayrıca satıcıya ödeme yapılırken brüt kazanç üzerinden vergi kesilmesi hem gelir vergilerindeki net kazanç üzerinden vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil edecek hem de yerleşik ve yerleşik olmayan mükellefler arasında ayrımcılık yapılması ile sonucunu doğurabilecektir.¹⁵ Bu olumsuz etkiyi bertaraf edebilmek için stopaj oranlarının düşük ve sektör karlılığı baz alınarak hesaplanması gerektiği önerilmektedir.

c. Dijital Dengeleme Vergisi

Dengeleme vergisi yerleşik olmayan kişilerin kaynak ülkede dijital ekonomik faaliyetlerini vergilemeyi amaçlamaktadır. Tüketicilere satılan mal ve hizmetlerin satış fiyatı; dijital hizmetin kullanıcı tarafından yaratılan değer ya da kullanıcılardan toplanan verilerin değeri dengeleme vergisinin matrahını teşkil edebilir.

Kaynak ülkede dengeleme vergisi ödenmesi, ikamet ülkesinde aynı gelir üzerinden mükerrer vergi ödenmesi sonucunu doğurabilecektir. Bu durumda, dengeleme vergisinin uygulanabilmesi için çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu verginin uygulanması belli miktarda hasılat elde edilmesi ya da faaliyet yoğunluğuna ulaşılmasını gerektirebilir.

2019 yılında OECD tarafından yayınlanan çalışma çerçevesinde iki aylık bir sistem ortaya konulmuştur. Buna göre, kullanıcı katılımı,

¹⁴:ibid.

¹⁵:ibid.

pazarlama gayri maddi varlıkları ve önemli ekonomik varlık kavramları ilk ayağı; genel matrah aşınması karşısı öneri de ikinci ayağı oluşturmaktadır.¹⁶

OECD önerileri ve çalışmaları devam etmektedir. 2020 yılında ortak bir çözüme ulaşılması umulmaktadır.

B. Avrupa Birliği Nezdinde Yürütülen Çalışmalar

Dijital ekonomik faaliyetlerin geleneksel ticari faaliyetlere göre daha az vergilendirilebilmesi; dijital ekonominin dev şirketleri tarafından elde edilen kazancın çok az bölümünün vergiye tabi olması sorunu Avrupa Birliğinin de gündeminde yer etmektedir. OECD bünyesinde bu soruna ortak bir çözüm üzerinde hızlı bir sonuç alınmaması üzerine Avrupa Birliği dijital hizmet vergisi düzenlemesi ile bu konuda bir adım atmaya karar vermiştir.

Ülkelerin egemenlik hakkı vergilendirme yetkisini her bir üye ülkenin kendi mali politikası uyarınca kullanabilmesi anlamına gelmektedir ancak bu yetkinin ortak pazarı düzenleyen kuralları ihlal etmeyecek şekilde kullanılması gerekmektedir. Bununla birlikte ülkelerin farklı vergi uygulamalarının özellikle çok uluslu faaliyet gösteren büyük şirketlerin kendi lehlerine kullanabildikleri bir vergi rekabeti yarattığı da bilinmektedir. İrlanda, Lüksemburg ve Hollanda avantajlı vergi rejimleri sunmaları itibari ile cazibe merkezi olarak tanınmaktadırlar.

Geleneksel anlamda fiziksel bir mekana ihtiyaç duymadan fiziksel olmayan ürün ve hizmetleri sunan dijital büyük dijital şirketler de bu vergi avantajlarından faydalanmaktadırlar. Avrupa'da avantajlı bir vergi rejimi sunan bir ülkede kurulu yavru şirket, bütün dünyaya sunulan hizmetlerin karşılığında elde edilen geliri nezdinde toplayarak düşük oranda vergi ödeme yöntemi ile hem faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkelerin vergi gelirlerinde kayba neden olmakta hem de geleneksel ticaret yöntemleri kullanan şirketlere göre çok daha az miktarda vergi ödemektedirler.

Yukarıda da açıklandığı üzere, bir teşebbüsün gelirinin vergilendirilebilmesi o ülkede bir daimi işyerinin bulunmasına bağlıdır ve söz konusu daimi işyeri hala fiziksel bir varlık kriterine dayanmaktadır. Bu durumda, fabrika, atölye, depo, makina ve benzerlerine hiç ihtiyaç duymadan faaliyetlerini ifa edebilen ve kullanıcı katılımı ile yaratılan değerle kazanç elde edebilen dijital şirketleri vergilendirmek bu yöntemlerle

¹⁶“Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation” OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, (2019, Mayıs), s.18-25. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, s.e.t 27.6.2019.

mümkün olmamaktadır. Vergilendirme yetkisini belirlemeye yönelik kurallar dijital ekonominin gittikçe artan değerini kavramaya yetmemektedir.¹⁷ Dijital dünya neredeyse bütünüyle sanalken, vergilendirmeye ilişkin kurallar fiziksel bağlıdır; geleneksel ekonominin kuralları dijitale cevap verememektedir.¹⁸

Bu koşullar nedeniyle başta Fransa olmak üzere bazı Avrupa ülkelerinin öncülüğünde Avrupa Birliği ölçeğinde önlemler alınması gündeme geldi.¹⁹ Avrupa Birliği kısa vadede sonuç beklenen ve uzun vadede sonuç beklenen iki tür önlem üzerine çalışmaya başladı.

Uzun vadede gelir üzerinden alınan vergiler alanında daimi işyeri kavramını bir “dijital varlık” kapsamında genişletilmesi çalışmalarını sürdürülürken, ortak bir dijital hizmet vergisi (DHV) uygulanması önerileri kısa vadede çözüm bulma arayışına cevap olarak ortaya çıkmıştır.²⁰ DHV belli dijital faaliyetleri hedef almaktadır: kişisel bilgilerin satılması, kullanıcılardan sağlanan verilere dayanarak hedefe yönelik reklam hizmetleri, kullanıcılar arasında iletişim kurulmasını sağlayan hizmetler, kullanıcılar arasında mal ve hizmet satışını sağlayan hizmetler bu verginin konusu olacaktır ve vergi kullanıcıların bulunduğu ülke tarafından alınacaktır.

Dijital hizmet vergisinin uygulanması, dünya çapında yıllık hasılatı 750 milyon Euro ve Avrupa çapında yıllık hasılatı 50 milyon Euro üzerinde olması şartına bağlı olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu şartların gerçekleştirilmesi halinde kullanıcının yarattığı değer üzerinden hesaplanacak kazançta tek oranlı bir vergi uygulanacak ve Yönergeye göre bu oran % 3 olarak belirlenecektir. Söz konusu eşiklerin üzerinde kazanç elde eden şirketler, belli faaliyetleri gerçekleştirmeleri halinde vergiye tabi olacaklardır. Söz konusu faaliyetler, bir arayüzün kullanıcılarına yönelik hedef reklamların o arayüze yerleştirilmesi; mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmak amacıyla kullanıcıların birbirleri ile irtibata geçmesini sağlamak; kullanıcıların faaliyetlerinden elde edilen verilerin iletilmesi şeklinde sayılmıştır.

¹⁷<http://www.senat.fr/rap/118-496/118-4962.html>

¹⁸RENOUX Vincent, BERNARD Simon, s.477.

¹⁹PANDO, s.7

²⁰Proposal 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 (Mar. 3, 2018)(EU DST proposal),

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:148:FIN>, s.e.t. 19.6.2018.

Bu düzenlemenin çok büyük şirketleri vergilemeyi hedeflediği açıktır. Avrupa Birliği bünyesinde bu vergiye konu olabilecek en fazla 150 şirket bulunmaktadır ve bunlarının yaklaşık yarısını Amerikan şirketi, üçte biri Asya ve üçte biri de Avrupa şirkettir.²¹

Dijital hizmet vergisine ilişkin Yönergenin reddedileceği anlaşıldığı sırada Almanya ve Fransa sadece reklam gelirleri ile sınırlandırılmış bir vergi önerisine yönelmişler ama bu öneri de bu vergiye karşı çıkan üye ülkeleri ikna etmeye yeterli olmamıştır.

Yönerge, yirmi yediye karşı dört oyla reddedilmiştir. Yönergeye karşı çıkan ülkeler İrlanda, İsveç, Danimarka ve Finlandiya oldu. Finlandiya, İsveç ve Danimarka maliye bakanlıkları ortak yayınlanan bir basılı bildirgesi ile “gerçekten kazanç elde edilip edilmediğine bakılmaksızın sadece hasılat üzerinden yapılacak bir vergilendirmenin, vergilemeye ilişkin temel ilkelere aykırılık teşkil edeceği konusunda görüş bildirerek gerekçelerini açıklamışlardır.”²²

C. Çok Taraflı Çözüm Arayışlarına Yönelik Eleştiriler

OECD çalışmaları kalıcı çözümler amaçlamaktadırlar ve çalışmalar hala sürmektedir. OECD çalışmaları çok kapsamlıdır ve 127 ülkenin ortak kararına yönelik olmaları, yakın bir tarihte çalışmalardan somut sonuçlar çıkmasını ummanın önünde engel teşkil etmektedir. OECD tarafından bulunulacak çözümlerin üzerinde anlaşacak ülkelerin karşıt menfaat gruplarından meydana gelmekte olduğu da unutulmamalıdır.

Ortak bir çözüm arayışının yine de en kalıcı ve dengeli çözüm olduğu ortadadır. Avrupa Birliği tarafından ortak bir vergilendirme politikası ise OECD nezdinde çıkacak kararlardan farklıdır. Dijital ekonominin vergilendirme alanında Avrupa ülkelerine en fazla sorun çıkararak şirketlerinin Amerikan kökenli olması, Avrupa ve Amerika’yı ayrımcılık iddiası ile karşı karşıya getirebilir²³.

²¹PANDO, s.7.

²²“Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firm’s turnover”, 1 Haziran 2018, <https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337>, s.e.t. 21.05.2019

²³ Yönergeye başından beri Fransa ile birlikte en fazla destek veren iki ülkeden biri olan Almanya’nın son dakikalarda geri adım atması, sadece Yönergenin kabul edilmeyeceğinin ortaya çıkması değil, Amerikan kökenli dijital şirketlere yönelik bu vergileme teşebbüsünün karşı hamlesi olarak Alman otomatik sektörünü hedefleyeceği endişesidir, PANDO, s.7.

Bunun yanı sıra, önerilen dijital hizmet vergisinin niteliğine ilişkin eleştiriler de söz konusu olmuştur. Bu verginin hasılat üzerinden alınan dolaylı bir vergi olması, mükellef kurumları mali gücünü ölçemeyeceği bu sebeple adil bir vergiden söz edilemeyeceği ileri sürülmüştür²⁴; ayrıca büyümekte olan bir ekonomiye fazladan vergi yükü getirilmesi eleştirilmiş ve bunun sonucunda bu şirketlerin başka coğrafyalara kaçarak ülkelerin ekonomilerin küçülmesine sebep olabileceği endişeleri dile getirilmiştir²⁵.

II. Tek Taraflı Çözüm Arayışları: Fransa Örneği

Çok taraflı çözümler üzerinde ortak bir fikir birliği için epey bir zamana ihtiyaç olduğu anlaşılması vergi gelirlerindeki kayıpla mücadelede daha kısa sürede verimli sonuçlara ulaşabilme amacı ülkeleri tek taraflı çözüm arayışlarına yönlendirmektedir. Özellikle, 31 Ocak 2014 yılındaki BEPS Eylem 7 raporunda fikir birliğinin ve ortak hareket etmenin zorluğunu fark eden çeşitli ülkeler dijital hizmetlerin vergilendirilmesi için farklı modeller çerçevesinde tekil çalışmalara başlamışlardır. Avrupa Birliği bünyesinde bu çalışmaların öncülüğü Birleşik Krallık, İspanya ve Fransa tarafından yapılmaktadır.

Birleşik Krallık'ta sadece vergi idaresi değil siyasetçiler ve toplum da dijital dev şirketlerin ödemeleri gereken adil miktarda vergiyi ödemediğini düşünmektedir. Google vergisi olarak popüler olan *Diverted profit tax* – Saptırılan Kar Vergisi (DPT) 3 Aralık 2014 tarihinde Maliye Bakanı tarafından açıklanmış ve 10 Aralık 2014 tarihinde bir sonraki yılın Bütçe Kanununda yer alması beklenene tasarı yayınlanmıştır. Dijital dev şirketler tarafından Birleşik Krallık'ta elde edilen gelirin % 25'ini vergileyerek takip eden beş yıl içinde hazineye 1.3 milyar Sterlin ek gelir getirmesi beklentisi ile gündeme oturmuştur²⁶; Birleşik Krallık'taki faaliyetler sonucu elde edilen gelirin belirli bir miktarın üzerinde olması halinde Birleşik Krallık dışındaki grup şirketlerinin yapılanmalarını hedef almaktadır ve vergi oranı

²⁴ MARQUES Nicolas (2019 Mart). “La Taxation Française Des Services Numeriques: Un Constat Errone, des Effets Pervers”, Institut Economique Molinari, https://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/etude-gafa-2019_fr.pdf, s. 22.

²⁵ Ibid. s. 18.

²⁶ CUSSONS Peter (2015, Ocak 15). “The new diverted profits and EU/international law, including BEPS”, <https://www.taxjournal.com/articles/new-diverted-profits-and-euinternational-law-including-beps-15012015>

normal oran olan % 20'den daha fazladır ve bu orandan kaçınılması halinde daha yüksek bir vergiye tabi tutulacaktır.²⁷

AB müktesebatı ile uyumu tartışmaları sırasında bu verginin, vergi ziyasını engellemeye yönelik bir önlem olduğu ve kurumlar vergisinden farklı bir vergi olduğu ileri sürülmüştür.

Kurumlar vergisinden farklılık vurgusu verginin Birleşik Krallık tarafından imzalanan çifte vergilendireme anlaşmaları engeline takılmaması açısından da önemlidir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 2017 yılında açıklanan istatistikler bu verginin çokuluslu dijital şirketlerin davranışları üzerinde etkili olduğunu göstermiş bulunmaktadır. 2017 yılında DPT 388 milyon Sterlin ek gelir getirmiştir.²⁸

İspanya ise dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin benzer bir tasarı hazırlamıştır. Avrupa Komisyonu tarafından sunulan tasarıya benzeyen metine göre vergi, dijital hizmet sunumundan elde edilen kazançta, katma değer vergisi hariç olmak üzere, uygulanacaktır²⁹. Dijital ortamda sunulan pazarlama hizmetleri, aracılık hizmetleri veya veri transferi hizmetleri bu kapsama dahildir ve yıllık hasılatın 750 milyon Avro üzerinde olması ve dijital hizmetlerden elde edilen toplam kazancın bir önceki vergilendirme döneminde 3 milyon Avro'yu geçmesi durumunda % 3 oranında vergiye alınması söz konusudur. Hizmet sağlayıcılar kullanıcının kullandığı cihazın IP adresine göre kullanıcının İspanya'da bulunup bulunmadığını tespit etmekle yükümlü olacaktır. İspanya bu verginin alınmaya başlamasıyla 2020 yılı için 5,6 milyon Avro ek gelir beklemektedir.³⁰

²⁷ RUSSEL Roger (2015, Mayıs 1). "Countries versus companies; An OECD initiative on tax evasion is causing ripples around the world" Accounting Today, Vol. 29 No.5, <http://www.webcpa.com/>

²⁸ Bir önceki yıla oranla yaklaşık % 40 civarında bir artışa tekabül eden bu miktarın tamamı yeni vergiden kaynaklı değildir. Elde edilen vergi gelirinin 169 milyon Sterlin kadarı DPT uygulamasına dahil olmamak için şirketlerin transfer fiyatlandırması uyarlamaları sonucu ortaya çıkan kurumlar vergisi farkıdır, HUGHES Liz (2018, Ağustos 1). "What the UK's new transfer pricing and diverted profits tax statistics tell us", <https://mnetax.com/what-the-uks-new-transfer-pricing-and-diverted-profits-statistics-tell-us-28888>. s.e.t.12.5.2019

²⁹ Spain sends bill on Digital Services Tax to Parliament for Approval, 29 Ocak 2019, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-sends-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval>, s.e.t. 27.6.2019.

³⁰ 2019 Budgetary Plan and Quarterly Reporting, Kingdom of Spain, 5 Ekim 2018, <http://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2019/BudgetaryPlan2019.pdf>, s.e.t.27.6.2029.

Fransa’da dijital hizmetler sunan büyük şirketlerin yarattığı ileri sürülen vergi adaletsizliğini telafi etmek amacıyla uzun süredir çalışmalar gerçekleştirilmektedir.

Fransa, 2017 yılında kamuoyu tarafından Google Vergisi olarak adlandırılan bir vergiyi yürürlüğe koymayı denedi (A); 2019 yılında ise daha geniş kapsamlı ve bu sefer adını dijital ekonominin büyük isimlerinin baş harfleri ile anılan GAFA vergisi olarak adlandırılan bir dijital hizmet vergisi (B) için harekete geçmiştir. Bu verginin uygulanmasının nasıl şekilleneceği, diğer ülkelerin benzer önlemler almalarını ve çok taraflı bir çözüm için anlaşmaya varılmasını hızlandırıp hızlandırmayacağı gelecek günlerde görülecektir; bununla birlikte dijital hizmet vergisi uygulamasının olası sorunları şimdiden tartışılmaya başlanmıştır (C).

A. 2017 Bütçe Kanunu İle Getirilen Vergi “Google Vergisi”

12 Temmuz 2017 tarihinde Paris İdare mahkemesi Fransa ve Google arasındaki davada, 1,115 milyon Avro tarhiyatı haksız bularak Google şirketi lehine karar verdi. Karar hukuken doğru olsa da, vergilendirme ilkelerinin tarihi gelişimi ve kamu vicdanı açısından tereddütler yarattı.³¹

Google Fransa, Fransa’da kurulu bir şirket olup İrlanda’da kurulu olan Google İrlanda limited şirketine ticari ve pazarlama alanında destek hizmetleri vermektedir. Google İrlanda ise Fransa’da dijital reklam hizmeti satmaktadır, başka bir deyişle, bu yapıda Google kendi hizmetlerini Fransa’da doğrudan satmamaktadır. Aynı şirketler grubuna dahil olan ama biri Fransa’da biri İrlanda’da kurulu olan iki farklı şirketten Fransa’daki aralarındaki sözleşmesel ilişkiye dayanarak İrlanda’daki şirkete hizmet sağlamaktadır. Bu kapsamda Google İrlanda tarafından Google Fransa’ya yapılan ödemeler ise Fransa’da gerçekleştirilen Google hizmetlerin büyüklüğü ile karşılaştırıldığında son derece düşük bir vergilendirilebilir gelir miktarına karşılık gelmektedir. Fransız Vergi İdaresi 2005-2010 mali yıllarına ilişkin döneme ilişkin tarh edilen 1.115 milyar Euro tutarındaki vergiyi Google İrlanda’dan talep etmiş ancak yargı, değerlendirmesinde İrlanda ve Fransa arasında 1968 yılında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında söz konusu Anlaşmanın 2. Maddesinin 9-c fıkrası uyarınca Google İrlanda’nın Fransa’da daimi bir

³¹ RENOUX Vincent, BERNARD Simon (2017, Eylül 28). s.477

işyeri vasıtası ile gelir elde etmediğini tespit etmiş ve bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.³²

Bunun üzerine, 2017 Bütçe Kanunu'nun 78. maddesi GAFA olarak adlandırılan dev dijital şirketlerin vergilendirilmesine yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme, ilk olarak kurumlar vergisinin genel oranı olan %33.33 oranında vergi öngörmekteydi ancak oran arttırılarak % 38.33'e yükseltildi. Yeni düzenleme ile getirilen verginin de genel rejimde olduğu gibi diğer ülkede ödenen kurumlar vergisinin mahsup edilmesine de olanak tanınmaktaydı. Genel bir kural olarak Fransa'da kurulu daimi bir işyerinde elde edilen kurum kazançları Fransa'da elde edilmiş sayılmaktadır. Yapılan bu düzenleme ile Genel Vergi Kodu madde 164-B-II'de yapılacak değişiklik ile Fransa'daki önemli dijital varlıktan elde edilen gelirlerin Fransa'da elde edilmiş sayılacağı hükme bağlanacaktı. Bu bağlamda, önemli dijital varlık tanımı da getirilmekteydi. Buna göre;

- a. Fransa'da yerleşik kişiler ile imzalanmış, doğrudan ya da dolaylı hizmet sözleşmeleri;
- b. ücret mukabili ya da ivazsız olarak sunulan hizmetleri kullanan müşterilerin önemli miktarının Fransız olması;
- c. sunulan hizmetlerin Fransa'da kullanılmak üzere uyarlanmış hizmetler olması;
- d. Fransız müşteriler tarafından yaratılan önemli ölçüde internet trafiği;
- e. Fransa'da kullanım miktarı ve tabanın sahibi olan yabancı şirketin başka bir şirkete yaptığı ödemeler arasında ilişki;

şartlarının sağlanması halinde internet sitesi, uygulama ya da benzeri dijital tabanlar aşağıdaki şartları sağlamak koşulu ile önemli dijital varlık sayılacağı belirtilmekteydi.

22 Aralık 2016'da 250 milletvekilinin imzası ile 2017 yılının Bütçe Kanununun 78. maddesinin Anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuruldu. Anayasa'ya aykırılık iddiası söz konusu maddenin Genel Vergi Kodu'na 209 C maddesinde yapılmasını öngördüğü değişiklik ile ilgiliydi. Buna göre, idarenin bir vergi incelemesi sırasında hangi mükelleflerin bu vergiye tabi olacağına karar verebilecekti. Bu hükmün uygulanması halinde vergi idaresinin yasal ya da iş merkezi Fransa

³² <http://paris.tribunal-administratif.fr/content/download/105623/1058618/version/1/file/1505113%20RS.pdf> ; <http://paris.tribunal-administratif.fr/content/download/105626/1058627/version/1/file/1505178%20IS.pdf> ; <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GIL-n-est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010>; s.e.t.12.5.2019
YUHFD Cilt. XVI No.2 (2019)

dışında bir ülkede bulunan kurumlardan hangisinin vergiye tabi olacağını belirlenmesinde takdir hakkı söz konusu olacaktır. Oysa, Fransız Anayasasının 34. maddesi hükmüne göre her türlü verginin matrah, oran ve tahsil usulü kanunla belirlenebilir. Bu maddeye karşın, mükellefiyet tesisini idarenin kararına bağlanmasını Anayasaya aykırılık teşkil ettiğine karar veren Anayasa mahkemesi yasamanın vergi mükellefiyeti ve matraha dair temel unsurlara ilişkin kendi yetkisini yanlış değerlendirdiğine hükmederek³³, negatif yetkisizlik gerekçesiyle maddenin ilgili fıkrasını anayasaya aykırı buldu.³⁴

Bunun sonucunda, vergiye tabi mükelleflerin tespitini idareye bırakan fıkra, hükmün bütününe etkilediği için bütün madde iptal edilmiş oldu.³⁵ Böylece, dijital ekonominin devlerini vergilendirmeye yönelik ilk teşebbüs 29 Aralık 2016 tarihinde sonuçsuz kalmış oldu.

B. 2019 Yılında Getirilen Dijital Hizmet Vergisi “GAFA Vergisi”

Dijital hizmetlerin Avrupa Birliği bünyesinde ortak bir vergiye tabi tutulamayacağı anlaşılınca, bu konuda önemli çaba sarf etmiş olan Fransa tek taraflı olarak bir dijital hizmet vergisi getireceğini, bunun diğer ülkelere de örnek olması ümidiyle, açıkladı³⁶. Avrupa Birliğinin ortak yönergesinin yirmi yediye karşı dört ülke tarafından reddedilmesinin ardından DHV Kanun tasarısı 6 Mart 2019 tarihinde Meclise sunuldu.

Avrupa Birliği yönergesi ile dijital hizmet vergisi tesis edilebilseydi yıllık olarak toplamda 5 milyar; sadece Fransa için ise 500 milyon Avro gelir elde edilmesi beklenmekteydi.³⁷

Dijital devleri vergilemeyi amaçlayan bu yasa reklam gelirlerini ve reklam amaçlı olarak kişisel verilerin satılmasını hedefe koymaktadır. Vergilendirilmesi beklenen şirketler, aralarında Airbnb, Microsoft, Netflix, Uber, Booking ve Ebay’in de bulunduğu otuz civarı dijital dünyanın tanınmış isimlerinden oluşmaktadır³⁸.

³³ Fransız Anayasa Mahkemesinin 2016-744 DC sayılı 29 Aralık 2016 tarihli kararı; JORF n° 0303, 30 Aralık 2016 , https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriConst.do;jsessionid=28E6BA226CE824A02CFE7566CC8D2B76.tpdila17v_3?oldAction=rechJuriConst&idTexte=CONSTEXT000033738662&fastReqId=54761770&fastPos=10

³⁴ OLIVA Eric *in* GAIA P., OLIVA E. FAURE C., BERNARD C., “Jurisprudence du Conseil constitutionnel, *Revue française de droit constitutionnel* 2017/2 (N° 110), ss. 465-518, s. 479

³⁵ *ibid*

³⁶ COUSTET, a.g.e.

³⁷ PANDO

³⁸ COUSTET, a.g.e.

Yasa ile belirlenen şirketlerin 1 Ocak 2019'dan itibaren “Fransa’da elde ettikleri” kazançlarından yüzde 3’ü oranında vergi alınması öngörülmektedir. Şirket merkezleri her nerede olursa olsun, yıllık olarak dünya çapında 750 milyon Avro ve Fransa’da 25 milyon Avro kazanç sınırını geçtikleri takdirde bu vergiye tabi olacaklardır. Vergi kapsamında verilen hizmetler ise elektronik iletişim yolu ile kullanıcıların özellikle mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmak amacıyla birbirleri ile irtibata geçmesini sağlamak; bir dijital arayüzün kullanıcılarına, kullanıcının kendi faaliyeti ile sağladığı verilerden oluşan hedef reklamlar sunmak; dijital arayüzlerin kullanıcılarına ait verilerin iletilmesi hizmetleridir.

Dijital hizmet vergisi kullanıcıların katılımını, başka bir deyişle “karşılıksız katkısı” ile yaratılan değeri de kavramayı amaçlamaktadır. Bu sebeple matrah Fransa’da bulunan kullanıcıların belli bir oranına dayanılarak tespit edilecektir. Mamafih, bu kullanıcıların Fransa’da bulduklarının tespit edilmesi verginin uygulamasının en karmaşık yönlerinden birini oluşturmaktadır. Meclis, tarafından tasarı önüne gönderdikten sonra Senato, 26 Haziran 2019 tarihli Raporunda bu karmaşık soruna dikkat çekmiştir.³⁹

Senato metine sınırlı değişiklikler getirerek, açıklamalarla birlikte tekrar Meclis’in onayına göndermiştir. Senato’nun metne ilişkin açıklamaları daha adil bir kurumlar vergisi sistemi sağlamak ve aynı zamanda dijital ekonomiyi destekleme amacının altını çizmektedir.

Kanun tasarısında dijital ekonominin devlerini vergilemeye yönelik dijital hizmet vergisi 2021 yılına kadar öngörülmüştür. Kanun tasarısının gerekçesi 2021 yılına kadar çok taraflı bir çözüm bulunacağına duyulan inanç olmakla beraber, Senato bu kısıtlamanın sürdürülecek olan uluslararası pazarlıklara zarar verme tehlikesine dikkat çekerek, bunun aksine bir dinamizm katması beklentisi ile vergiye ilişkin süre sınırını kaldırmıştır.⁴⁰

³⁹ GIRAUD Joel, de MONTGOLFIER Alberic (2019, Haziran 26) “Rapport fait au nom de la commission mixte paritaire”, [www2.assemblee-nationale.fr/documents/notice/15/rappports/r2080/\(index\)/rappports](http://www2.assemblee-nationale.fr/documents/notice/15/rappports/r2080/(index)/rappports)

⁴⁰ Fransa tarafından getirilen DHV başka ülkeler için de örnek teşkil edebilir ve tekil çözüm arayışları artabilir. Bu ihtimal ortak bir çözüme yönelik süreci hızlandırıcı etki yaratabilir, zira bu tür tekil çözümlerin tek pazara zarar vermesi hatta sorunu daha karmaşık hale getirmesi mümkün görünmektedir; European Commission, Commission Staff Working Document Impact Assessment, Brussels, 21.3.2018, s.7, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

Senato raporunda altı özellikle çizilen husus, bu verginin amacının ne kurumların gerçek gelirini kavramayan bir vergilemeye yol açmak ne de kar etmeyen kurumlara fazladan vergi yükü getiremek ne de Fransa’da elde ettiği gelir üzerinden vergisini ödeyen kurumları ekonomik anlamda bir çifte vergilendirmeye maruz bırakmak olduğudur. Bu vergi kurumlar vergisi matrahında aşınma yaratılmasına karşı getirilmiştir. Bu nedenle henüz kar elde etmeyen kurumları korumak adına bir indirim sistemi de öngörülmüştür. Esasen, uygulanacak olan dijital hizmet vergisinin net geliri değil de hasılatı vergilemesi sebebiyle “ekonomik anlamda ideal bir vergi” olmadığı kabul edilmektedir.⁴¹ Senato raporu, bu konuda diğer ülkelerle ortak bir karara varılana kadar, geçici bir çözüm olarak bu verginin getirildiğini hatırlatmaktadır.

Dijital hizmet vergisi 11 Temmuz 2019 tarihinde kabul edilmiştir⁴² ve Fransa dijital ekonomiden elde edilen gelirleri vergileyen ilk ülkeler arasına girmiştir.

C. Dijital Hizmet Vergisine Yönelik Eleştiriler

Dijital hizmet vergisi uygulaması özellikle temel özgürlüklerin ihlali açısından Avrupa Birliği müktesebatı karşısında bazı tartışmalara sebep olabilir. Nitekim, Birleşik Krallık tarafından getirilen DPT için de bahse konu olduğu gibi, uygulama ve oranı çok farklı olsa da, dijital hizmetlere yönelik bu verginin de temel özgürlüklere ilişkin ilkelere ve ABAD içtihatlarına uygun olması aranacaktır.

Birleşik Krallık tarafından getirilen verginin AB normlarına uyum meselesi hem verginin temel niteliklerindeki farklılık hem de Brexit süreci nedeniyle diğer Avrupa Birliği üye ülkelerinin tek taraflı çözümlerine göre farklı bir çizgide gerçekleşecektir. Bununla birlikte, söz konusu verginin AB müktesebatı ile çelişebileceği durumların var olduğu ileri sürülebilecektir.⁴³

Fransa’nın dijital hizmet vergisi de, ilk bakışta, vergi kaybının önlenmesi, vergi matrahının aşındırılması, agresif vergi planlamasının engellenmesi gibi Avrupa Birliği tarafından korunmak istenen menfaatlere yöneliktir. Ancak, üye Ülkeler tarafından olumlu bir amaçla getirilmiş de olsalar, bu tür düzenlemeler Avrupa Birliğinin temel kriterlerine ve ayrımcılık yasağına aykırı olamazlar.

⁴¹ GIRAUD Joel, de MONTGOLFIER Alberic, a.g.e.

⁴² http://www.senat.fr/espace_presse/actualites/201904/creation_dune_taxe_sur_les_service_s_numeriques.html; s.e.t. 11.07.2019.

⁴³ CUSSONS, a.g.e.

Bu kriterleri niteleyen temel içtihatlardan biri olan *Cadbury Schweppes* kararı⁴⁴ serbest dolaşma ve yerleşme özgürlüğü kapsamında değerlendirilerek, söz konusu özgürlükleri kısıtlamaya yönelik tedbirlerin ancak o ülkenin mevzuatını dolanmaya yönelik yapay düzenlemeler karşısında kabul edilebileceği ortaya konmuştur. Yapay ve vergi yükünü hafifletmeyi amaçlayan düzenlemeler vergiden kaçınma anlamına geleceği için *Cadbury Schweppes* kararı ile bir ölçüt getirilmiştir. Yerleşik ve yerleşik olmayan kişiler arasında ayrımcılık yapan düzenlemeler ancak tamamen yapay düzenlemelerin varlığı karşısında geçerli kabul edilecektir. Mamafih dijital hizmetler açısından bu ölçütün yerine getirilme ihtimali düşüktür.⁴⁵ *Cadbury Schweppes* kararında Adalet Divanı, yavru şirketin sadece ana şirkete göre daha avantajlı vergi rejimi sunan bir üye ülkede kurulmuş olması sebebiyle doğan vergi avantajlarının, ana şirketin bulunduğu ülkede daha ağır bir vergilemeye tabi tutulması yolu ile ortadan kaldırılamayacağı hususunun oturmuş bir içtihat olduğunu ifade etmektedir.⁴⁶ Bu ifadeden çıkarılacak sonuç, tamamen yapay düzenlemeler söz konusu olmadığı sürece, vergi kaybını önlemeye yönelik önlemlerin AB müktesebatı ile uyumu tartışmalı olacaktır.

Dijital hizmet vergisine bakıldığında verginin çok yüksek hasıllata sahip şirketleri hedef aldığı görülmektedir. Düzenleme lafzı itibari ile objektif kriterler getirmiş olsa da, bu kadar büyük ciroya sahip teşebbüslerin sayısı ve kim oldukları bellidir. Esasen, bu vergi ile Fransa başka ülkelerde yavru şirketler vasıtası ile faaliyet gösteren Fransız şirketlerini değil, Amerikan kökenli şirketleri vergilendirecektir. Bu düzenlemenin Avrupa Birliği kapsamında ayrımcılık yasağını ihlal ettiğini söylemek mümkün değil gibi gözükse de, bu Amerikan şirketlerinin faaliyetleri Avrupa ülkelerinde kurulu yavru şirketler vasıtası ile gerçekleştirilmektedir.⁴⁷

Verginin hedeflediği kesimin büyük hasılat elde eden şirketler olması Avrupa Birliği kapsamında *devlet yardımı* sorununu da gündeme getirebilir. Bir üye ülke tarafından veya ülke kaynakları kullanılması suretiyle belli

⁴⁴C-196/04, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue*, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=63874&doclang=EN

⁴⁵ MASON Ruth, PARADA Leopoldo, s. 1195

⁴⁶ C-196/04, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Comissioners of Inland Revenue*, Paragraf 49, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=63874&doclang=EN>, s.e.t. 17.5.2019.

⁴⁷ MASON Ruth, PARADA Leopoldo, s. 1186; MASON Ruth (2018, Kasım 5). “A Political-Process Defense of Deference to EU Directives”, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2018-17, <https://ssrn.com/abstract=3279008>, s.e.t. 17.05.2019.

YUHFD Cilt. XVI No.2 (2019)

teşebbüslerin kayırılması ve rekabeti bozucu etki yaratılması ve üye ülkeler arasındaki ticaretin etkilenmesi devlet yardımı olarak adlandırılabilir ve engellenecektir.

Dijital hizmet vergisi mükellefleri büyüklüklerine, sektöre ve örtülü de olsa milliyetine göre belirlemeleri nedeniyle devlet yardımı olarak adlandırılabilir ve kısıtlanabilir. Gerçekten de dijital hizmet vergisine bakıldığında mükellefiyeti belirleyen unsurlar hasılat ve işlem hacmine yönelik olup, yabancılık unsuru belirleyiciler arasında yer almamaktadır ancak mükellefiyet kriterlerini yerine getiren bütün teşebbüsler Amerikan menşelidir. Bu örtülü ayrımcılığın dikkatlerden kaçtığını söylemek doğru olmaz; zira Avrupa Komisyonu tarafından yakın zamanda Polonya'nın uyguladığı bir işlem vergisi devlet yardımı teşkil ettiği ileri sürülerek incelenmiş⁴⁸ ancak Avrupa Birliği Genel mahkemesi Komisyonun durumun devlet yardımı teşkil ettiğine dair kararını 16 Mayıs 2019 tarihinde iptal etmiştir.⁴⁹ Genel Mahkeme'ye göre, yüksek hasılat eşğine yönelik vergilemenin , sadece o faaliyet belli bir eşğe ulaştığında vergiye konu ediyor olmakla seçici bir avantaj yarattığı ileri sürülemez.

13 Haziran 2019 tarihinde İngiliz telekomünikasyon devi Vodafone'un Macaristan'da katma değer vergisi benzeri başka bir işlem vergisine tabi tutulmasına ilişkin Vodafone Magyarország C-75/18 sayılı davada hukuk sözcüsü Juliane Kokott görüşünü açıklamıştır. Hukuk sözcüsü Kokott, yabancı sermayeli bir teşebbüs olan mükellefleri üzerine yüklenen telekomünikasyon vergisinin temel özgürlüklerden olan yerleşme özgürlüğünü ihlal etmediğine; devlet yardımlarının yasak olmasının bir üye devletin esas olarak yabancı sermaye ile kurulu teşebbüsleri etkileyen artan hasılat temelli vergileme yapmasını engellemeyeceğine ve yeni bir işlem vergisi ihdas eden Macar yasasının KDV direktifine aykırı olmadığı yolunda görüşünü bildirdi.⁵⁰

Görüldüğü üzere yakın tarihteki gelişmeler dijital hizmet vergilerinin Avrupa Birliği müktesabatına uygunluğu konusunda olumlu bir başlangıç

⁴⁸ MASON Ruth, PARADA Leopoldo, s. 1191

⁴⁹ T-836/16 ve T-624/17 Joined Cases *Polond vs Commission.*, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-836/16>, 18.5.2019.; PARADA Leopoldo (2019, Mayıs 17). "EU loss in Polish State aid case may be a win for digital services tax", <https://mnetax.com/eu-loss-in-polish-state-aid-case-may-be-a-win-for-digital-services-tax-33847>, s.e.t. 18.5.2019

⁵⁰ C-75/18, *Opinion of Advocate General Kokott delivered on 13 June 2109*, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=214959&pageIndex=0&dclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9745343> s.e.t. 19.06.2029;

yapılacağı izlenimi yaratmaktadır. Bununla beraber, sürecin iyi gözlenmesi gerekmektedir. Kanun tasarısı Senatonun önünde değerlendirilirken, Genel Vergi Kodu madde 299’da düzenlenen dijital hizmet vergisinin ABIT madde 108 üçüncü paragrafa uygunluğunun Avrupa Komisyonuna bildirilmemesi halinde Hükümetin bu bildirim eksikliğinin gerekçesini Parlamenteoya bir rapor olarak sunması gerekeceği hükmü eklenmiştir. Bu hüküm dahi, dijital hizmet vergisinin AB uyumu konusuna ne kadar önem verildiğini göstermektedir.

Dijital hizmet vergisine ilişkin daha genel anlamda eleştiriler getirebilmek de mümkündür. Gelirin elde edildiği yerin tespitinin kullanıcıların IP adreslerinden tespit edilmesi hususu dijital hizmet vergisine ilişkin Kanunun görüşülmesi sırasında Fransız Senatosunda da tartışılmış, uyuşmazlıklara açık olduğu tespit edilmiş ve ve Fransız Danıştay’ının bu konu ile ilgili tüzüğüne bırakılmıştır. IP adreslerinin VPN kullanılarak olduğundan farklı yerlerde gösterilmesinin ne kadar basit olduğu düşünüldüğünde Fransa’da elde edilen kazancın gerçek miktarını tespit etmeye yönelik uygun bir tercih olduğu hususu tartışmalı görünmektedir. Bununla birlikte, “IP adresi ya da herhangi başka bir yöntemle” tespit edilmesi öngörülse de başka yöntem konusunda hiç bir açıklık yoktur⁵¹. Oysa, Dijital ekonominin işleyişinde internet üzerinden yapılan faaliyetlerin belli ödeme araçları ile gerçekleştirilebildiği düşünüldüğünde, yanıltıcı olabilme ihtimali yüksek olan IP adresine göre kullanıcı yerinin tespiti yerine, ödeme aracına bağlı, ödemeye aracılık edenlerden bilgi alınmasına ilişkin düzenlemelere dayalı bir tespit daha sağlıklı olabilir. Bu düzenlemenin de Kanunun uygulamaya başlaması itibari ile hazır olması uygulama sorunlarının en aza indirilmesi açısından yerinde olacağı tabiidir.

Son olarak, Dijital hizmet vergisi işlem hacmi üzerinden alınacaktır. İşlemler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir ve gerçek geliri kavrama şansı yoktur. Çifte vergilendirmenin önlenmesi çok zor olduğu gibi, verginin yükünün tüketicilere yansıtılması da ihtimal dahilindedir. Bugünkü hali ile, dijital ekonomiyi vergilendirme konusunda öncülük yapacak bu verginin adil bir vergilendirmeyi sağlayacağı konusu tartışmalıdır ve geçici bir önlem olarak getirildiği söylenen bu verginin, ortak bir adım atılmasını hızlandırıp hızlandıramayacağı ve uygulamasına bağlı olarak ne kadar verim alınacağı zaman içinde anlaşılacaktır.

Nihayet, Fransız Parlamentosu tarafından kabul edilmeden hemen önce Amerika Birleşik Devletleri Ticaret temsilciliği Fransız DHV hakkında

inceleme başlattığını açıkladı.⁵² ABD Ticaret Temsilciliği bu verginin adil olmayan bir şekilde Amerikan menşeli dijital şirketlerine yöneldiğini ve bu hususun ayrımcılık yaratma ve ABD ekonomisi üzerine ek yük getirme olasılıklarının inceleneceğini bildirdi. OECD nezdinde ortak bir çözüm arayışına destek vermeye devam edecekleri ifadesinin de yer aldığı bu açıklamanın, DHV uygulaması üzerinde etkisi ilerleyen günlerde görülecektir.

SONUÇ

Dijital ekonomi gittikçe büyürken ülkelerin vergi gelirlerine olması gerektiği kadar adil bir katkı yapmadığı endişesi de büyümektedir. Dijital ekonomi ve vergi kurallarını iki taraf içinde adil bir temele oturtmak için henüz zaman var gibi durmaktadır. Çok taraflı, ortak bir sistemin kabul edilmesi ne kadar zorluklar ihtiva ediyorsa, tek taraflı çözümlerin uygulaması da bir o kadar zordur.

Fransa'nın getirdiği dijital hizmet vergisi, kusurları baştan kabul edilerek hayata başlamıştır. Mamafih, ancak uygulanması sırasında bu kusurların nelere yol açacağı görülecektir. Vergiye yönelik; mali güce göre adil vergi olmadığı endişesi bir yana, kullanıcıların yerlerinin tespiti gibi teknik olarak karmaşık yönleri de bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, matrah aşınmasına karşı getirilen verginin, beklenen geliri sağlayıp sağlamayacağı görülecektir; yine de vergi gelirinün ülke ekonomisine faydadan çok zararı dokunmaması gerekir. Dijital ekonominin gelişiminin desteklendiği ve cazibesini kaybettirmeyen bir vergileme rejimi ideal olacaktır.⁵³ Global olarak kabul edilerek uygulanacak çok taraflı çözümler bulunana değin, tek taraflı vergileme modellerinin de gelişim göstermesi gerektiği açıktır.

KAYNAKÇA

ALOMAR Bruno (2018). “Que peuvent les États et les organisations internationales face aux GAFAs” *Revue International et Stratégique*, 2018/2 N° 110, ss. 133-139, <https://doi.org/10.3917/ris.110.0133> , s.e.t. 10.5.2019

COUSTET Thomas (2019, Mart 12). “Taxe GAFAs”: La France veut donner l'exemple, *Dalloz Actualité*, <http://bit.ly/2V65Sgx> , s.e.t. 1.5.2019

⁵²<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>, s.e.t. 10.7.2019.

⁵³ COUSTET, a.g.e.

- CUSSONS Peter (2015, Ocak 15). “The new diverted profits and EU/international law, including BEPS”, <https://www.taxjournal.com/articles/new-diverted-profits-and-eu-international-law-including-beps-15012015>; s.e.t.
- GAIA P., OLIVA E., FAURE C., BERNARD C., (2017 Şubat) “Jurisprudence du Conseil constitutionnel, Revue française de droit constitutionnel 2017/2 (N° 110), ss. 465-518
- GIRAUD Joel; de MONTGOLFIER Alberic (2019, Haziran 26). “Rapport fait au nom de la commission mixte paritaire”, [www2.assembleenationale.fr/documents/notice/15/rapports/r2080/\(index\)/rapports](http://www2.assembleenationale.fr/documents/notice/15/rapports/r2080/(index)/rapports)
- HONGLER Peter, PISTONE Pascale (2015, Ocak 20). “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy” IBFD Working paper
- HUGHES Liz (2018, Ağustos 1). “What the UK’s new transfer pricing and diverted profits tax statistics tell us”, <https://mnetax.com/what-the-uks-new-transfer-pricing-and-diverted-profits-statistics-tell-us-28888>. s.e.t.17.5.2019
- İŞİK Hüseyin (2018). “Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2018, Sayı 356, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/dijital-ekonominin-vergi-hukukundaki-isyeri-kavramina-etkileri/8638>, s.e.t. 14.5.2019
- MARQUES Nicolas (2019 Mart). “La Taxation Française Des Services Numériques: Un Constat Errone, des Effets Pervers”, Institut Economique Molinari, https://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/etude-gafa-2019_fr.pdf,
- MASON Ruth (2018, Kasım 5). “A Political-Process Defense of Deference to EU Directives”, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2018-17, <https://ssrn.com/abstract=3279008>, s.e.t. 17.05.2019.
- MASON Ruth, PARADA Leopoldo (2018, Aralık 17). “Digital Battlefield in the Tax Wars” Tax Notes International, vol.92, ss.1183 -1197.
- PANDO Annabelle (2019, Nisan 9). “Le défi de taxation des GAFA” Petites affiches, n°071,
- PARADA Leopoldo (2019, Mayıs 17). “EU loss in Polish State aid case may be a win for digital services tax”, <https://mnetax.com/eu-loss-in-polish-state-aid-case-may-be-a-win-for-digital-services-tax-33847>
- RENOUX Vincent, BERNARD Simon (2017, Eylül 28). “Quelle imposition des revenus de l'économie numérique” Revue de droit fiscal n° 39, ss.477.

RUSSEL Roger (2015, Mayıs 1). “Countries versus companies; An OECD initiative on tax evasion is causing ripples around the world” Accounting Today, Vol. 29 No.5, <http://www.webcpa.com/>

USLU Yasin (2017). “Dijital Ekonomide Vergisel Problemler”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 436, Aralık, ss. 148-154.

Raporlar

“Commission Staff Working Document Impact Assessment, European Commission” (2018, Mart 21). Brussels, 21.3.2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

“Création d’une taxe sur les services numériques” (2019, Temmuz 11), http://www.senat.fr/espace_presse/actualites/201904/creation_dune_taxe_sur_les_services_numeriques.html, s.e.t. 11.7.2019.

“Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation” OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, (2019, Mayıs), s.18-25. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, s.e.t 27.6.2019.

“Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services” (2018, Mart 3) COM (2018) 148 final (EU DST proposal), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:148:FIN>, s.e.t. 19.6.2018.

“Tax and digitalisation” (2019, Mart). <https://www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf>, s.e.t. 4.7.2019.

İnternet siteleri

“EU lost up to 5.4 billion euros in tax revenues from Google, Facebook” (2013, Eylül 7). <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-digital/eu-lost-up-to-5-4-billion-euros-in-tax-revenues-from-google-facebook-report-idUSKCN1BO226>, s.e.t. 10.5.29.

“La justice annule le redressement fiscale de Google en France”, (2017, Temmuz 12). <http://www.lefigaro.fr/secteur/high-tech/2017/07/12/32001-20170712ARTFIG00246-la-justice-annule-le-redressement-fiscal-de-google-en-france.php>, s.e.t 10.5.2019

“Les Gafa paient moitié moins d’impôt que les autres selon la commission” (2017, Eylül 29). https://www.challenges.fr/high-tech/internet/les-gafa-paient-moitie-moins-d-impots-que-les-autres-selon-la-commission-europeenne_500844

- “Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms’ turnover” (2018, Haziran 1). (<https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337>, s.e.t. 21.05.2019)
- “Spain sends bill on Digital Services Tax to Parliament for Approval” (2019, Ocak 29). <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-sends-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval> , s.e.t. 27.6.2019.
- “USTR announces initiation of Section 301 investigation into France’s Digital Services Tax” (2019, Temmuz 10). <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>, s.e.t. 10.7.2019.
- “2019 Budgetary Plan and Quarterly Reporting, Kingdom of Spain” (2018, Ekim 5). <http://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2019/BudgetaryPlan2019.pdf> , s.e.t.27.6.2029.

Kararlar

- CC N°2016-744 29 Aralık 2016 JORF n°0303 30 Aralık 2016, legifrance.gouv.fr
- C-75/18, *Opinion of Advocate General Kokott* 13 June 2109, curia.europa.eu
- C-196/04, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Comissioners of Inland Revenue*, curia.europa.eu
- TA de Paris N°1505178/1-1 *Société Google Ireland Limited*, paris-tribunal-administratif.fr
- T-836/16 ve T-624/17 *Joined Cases Polond vs Commission*, curia.europa.eu