

# Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması

## Digital Services Tax Practice and Turkey

Arş. Gör. Özge MUTLU KAYA<sup>(\*)</sup>

### Öz:

Dijital ekonominin gelişmesiyle dijital hizmet sağlayan çok uluslu büyük şirketler ortaya çıkmıştır. Bu şirketler uluslararası alanda çok yaygın bir şekilde hizmet vererek çok büyük kazançlar elde ederken, vergi mevzuatındaki yetersizlik sonucu geliri elde ettikleri kaynak ülkesine vergi ödememektedirler. Bu da hem ekonomik anlamda ülkede faaliyet gösteren diğer firmalar için haksız rekabete hem de devletin vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla bu şirketlerin kazançları devletler tarafından vergilendirilmek istenmiş ve buna ilişkin uluslararası alanda pek çok çalışma yapılmıştır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda uluslararası bir kabul vardır. Ancak ortak bir çözüme ulaşılamaması nedeniyle bazı devletler kendi yetkilerini kullanarak dijital hizmet vergisini yürürlüğe koymuştur. Dijital hizmet vergisi Türkiye’de 7194 sayılı kanunla 2020 yılında yürürlüğe girmiş olup halen uygulanmaya devam etmektedir. Bu vergi ile devlete sağlanan gelir hayli yüksek olmakla birlikte; mevzuatta yer alan diğer vergi türlerinden farklı olan dijital hizmet vergisi gerek konusu gerek uygulanma biçimi gerekse idareye tanıdığı yetkiler bakımından tartışılmaya devam etmektedir.

### Anahtar Kelimeler:

Dijital Hizmet Vergisi, Dijital Ekonomi, Dijital Vergi, Dengeleme Vergisi, Uluslararası Vergilendirme.

### Abstract:

Because of the development of digital economy, large multinational companies providing digital services emerged. While these companies earn huge profits by serving widely in the international arena, as a result of the inadequate tax legislation they do not pay enough tax to the origin country where they earn their income. This leads to unfair competition for other companies operating in the country in economic terms and decreases the tax revenues of the state. Therefore, the earnings of these companies were required to be taxed by the states and many studies were carried out in the international field. There is an international recognition for the taxation of digital services. However, due to the inability to reach a consensus, some states have introduced digital service tax

<sup>(\*)</sup> Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

E-posta: ozgemk@anadolu.edu.tr.

Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0003-1969-5757>.

Hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Gönderim Tarihi: 26.04.2021.

Makale Kabul Tarihi: 28.07.2021.

in their own jurisdiction. Digital service tax in Turkey entered into force in 2020 by Law No. 7194 and still continues to be implemented. Although the income provided to the state with this tax is quite high; digital service tax, which is different from other classical classification of taxes, continues to be discussed in terms of both its subject, the method of implementation and the power granted to the administration.

**Keywords:**

Digital Service Tax, Digital Service, Digital Economy, Digital Tax, Balance Tax.

## GİRİŞ

Dijital hizmet, dijital ekonomi ile birlikte doğmuş bir kavramdır. Dijital ekonomi ise bilişim teknolojilerinin ekonomik hayatta kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, reklam, ticaret, ödeme, üretim ve tüketim alanlarında gerçekleşen dönüşüm sonrası ortaya çıkan ekonominin yeni bir alanı olarak tanımlanabilir.<sup>1</sup> Her ne kadar dijital ekonomi görece yeni olsa da ekonomiye dair her alanı etkilemektedir.<sup>2</sup> Bilişim ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi sosyal ve ekonomik hayattaki gelişmelerin hızını belirlerken hukuk sistemlerinin bu gelişmelere uyumlanması kaçınılmaz olmaktadır. Dijital ekonominin hızla büyümesi karşısında vergi hukukunun durumu ise bunun sadece bir örneğidir.<sup>3</sup> Vergi hukukunda geleneksel ticaret anlayışına göre kurulmuş mevcut yapı dijital ekonomiyi kapsayamaz durumdadır. Dijital ekonominin fiziksel bir mekâna ihtiyaç duymayan yapısı, fiziki mekân ve sınırlara göre oluşmuş ve bu kapsamda hareket eden hukuk sistemleri için adeta bir meydan okumadır.<sup>4</sup> Bu anlamda dijital ekonominin soyut nitelikte olduğu söylenebilir<sup>5</sup> çünkü dijital hizmetler, IP tabanlı internetin altyapısını bağlayıp kullanabilmeyi gerektirdiğinden geleneksel fiilen sunulan somut fiziki hizmetlerden farklıdır.<sup>6</sup> Bununla birlikte bu soyut yapı beraberinde çok geniş bir esnekliği de getirmekte ve uluslararası sınırlar teknolojik imkânlar sayesinde kolaylıkla aşılmaktadır. Sonuç olarak dijital hizmet veren şirketler dünyada giderek daha çok büyümektedir.

<sup>1</sup> Bekir Özcan, 'Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Süreci ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması: Örnek Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırma', Vergi Raporu, Sayı: 250, Yıl: 2020, Ankara, s. 175.

<sup>2</sup> Ahmet Sağlı, 'Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi', 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>3</sup> Balca Çelener, 'Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği', Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 2019/2, Yıl: 2019, İstanbul, s. 32.

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> Şahin Karabulut, 'Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi', Maliye Dergisi, Sayı: 178, Yıl: 2020, Ankara, s. 270.

<sup>6</sup> Kevin Williams / Samir Chatterjee / Matti Rossi / Alan Hevner, 'Design of emerging digital services: a taxonomy', European Journal of Information Systems, Sayı: 2008/17, Yıl: 2008, s. 506.

Dünyanın en değerli 10 şirketinden 7 tanesi teknoloji şirkettir ve bunların büyük kısmı Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşelidir.<sup>7</sup> 2019 yılında Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişme Konferansı raporuna göre dijital ekonominin iki lider ülkesi Çin ve ABD'dir. Dünyanın 70 en büyük dijital platformunun piyasa değerinin %90'ı bu iki ülkede bulunmaktadır. Örnek olarak o tarih itibarıyla '7 süper platform' olarak nitelendirilen Microsoft, Apple, Amazon, Google, Facebook, Tencent and Alibaba toplam piyasa değerinin üçte ikisini oluşturmaktadır.<sup>8</sup> Bu şirketlerin finansal büyüklüğü göz önünde bulundurulduğunda dijital ekonomi alanındaki faaliyetlerin vergilendirilmesinin vergi adaletinin sağlanması bakımından bir gereklilik olduğu kolayca anlaşılır. Nitekim bu alanda çok büyük bir kazanç söz konusudur ve bu gelirin vergilendirilmesi hem vergi adaletinin sağlanması hem de devlet vergi gelirlerinin korunması bakımından gereklidir.<sup>9</sup> Dijital ekonomi her ne kadar küresel olarak gelişme aşamasında bir alan olsa da süreç içinde değerlendirildiğinde gelişiminin henüz başında olduğu söylenebilir.<sup>10</sup> Dolayısıyla zaman içinde çok daha büyüyüp, gelişeceğini öngörmek zor değildir. Özellikle dünyada yaşanan Covid -19 pandemisiyle birlikte dijital hizmetlere olan talep, ihtiyaç ve bunun doğrultusunda meydana gelen arz çok ciddi miktarda artış göstermiştir. Bu kadar büyük hacme ve meblağa ulaşan faaliyetlerin devletlerce vergilendirilmek istenmesi vergi devletinin bir gereğidir. Üstelik bu uluslararası alanda kabul edilmiş bir gerekliliktir. Şu hâlde öncelikle dijital hizmet vergisinin (DHV) varlık sebebini incelemek (I) ve ardından Türkiye uygulamasını (II) tartışmak uygun olacaktır.

## I. DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN VARLIK SEBEBİ VE NİTELİĞİ

Dijital Hizmet Vergisi uluslararası vergi alanında oldukça yeni bir vergi türü olmanın yanı sıra hukuki nitelik olarak klasik anlamda bilinen vergilerden biraz daha farklı düzenlenmiştir. Bu nedenle hukuki niteliğini değerlendirmeden (B) önce nasıl ortaya çıktığını ve geliştiğini (A) incelemek gerekir.

### A. Dijital Hizmet Vergisinin Ortaya Çıkışı

İletişim teknolojilerinin gelişmesi ve yayılması sonucunda pek çok uluslararası dijital hizmet sunan şirket ortaya çıkmış ve bunlar herhangi bir maddi

<sup>7</sup> Ahmet Sağlı, 'Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi', EY Bülten, 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>8</sup> UNCTAD, *Digital Economy Report 2019 Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*, Cenevre, 2019, s. 15. Geçen zamanda rakamlar muhakkak güncelliğini yitirmiştir ancak dijital ekonominin piyasa değeri bu zamanda hiç şüphesiz artmış, bu konuda Amerikalı şirketler liderliğini sürdürmeye devam etmiştir.

<sup>9</sup> Habip Demirhan, 'Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi', *The Journal of Social Science*, Sayı: 7, Yıl: 2020, s. 85.

<sup>10</sup> Özcan, s. 185.

varlıkları olmadan pek çok ülkede faaliyette bulunarak çok büyük meblağlarda gelir elde etmeye başlamıştır.<sup>11</sup> Bu dijital devlere örnek olarak Google, Facebook, Twitter, Instagram, Yandex, LinkedIn, Apple (Apple Store, Apple Music), Spotify, Youtube, Ps Store, Xbox Store, Amazon, Microsoft, Netflix, Yahoo, Airbnb, Uber, Booking, Ebay gösterilebilir.<sup>12</sup> Dijital hizmet sağlayan çok uluslu büyük şirketler ('DHŞÇUŞ') herhangi bir fiziki varlıklarının olmadığı ülkelerde uluslararası ticari faaliyet gösterebilmektedir.<sup>13</sup> Bu sayılan dev şirketlerin faaliyet alanları dijital hizmet sağlamak<sup>14</sup> olup bunlar çok uluslu olarak tüm dünyada hizmet vermek suretiyle ticari faaliyette bulunmaktadır. Bu anlamda DHŞÇUŞ geleneksel işletmelerden farklıdır çünkü bunların hizmet verebilmek için kaynak ülkesinde bir işyerine ihtiyaçları olmadığı gibi sağladıkları hizmet de fiziki bir şey değildir.<sup>15</sup> DHŞÇUŞ diğer devletlerde herhangi bir yatırım yapmadan, iş merkezi açmadan sadece dijital hizmet vererek çok büyük kazançlar elde edebilmektedir.<sup>16</sup> Dolayısıyla burada ortaya çıkan ekonominin de vergilendirilmesi gereklidir.<sup>17</sup> Nitekim, DHV'nin amacı DHŞÇUŞ'un faaliyetlerinin vergilendirilmesidir.<sup>18</sup> DHŞÇUŞ'a dair dünyadaki genel görüş, bunların hizmet sunduğu ve böylelikle gelir elde ettikleri ülkelerde yeterince vergi ödemedikleri, dolayısıyla vergi kaybına sebep oldukları şeklindedir. Bu nedenle güncel olarak pek çok devlet bu şirketleri vergilendirmenin yolunu aramaktadır.<sup>19</sup> Zira bu şirketler hem maliyet bakımından fiziki işyerine sahip diğer işletmelere karşı önemli rekabet avantajına sahiptir hem de kaynak ülkesinde elde ettikleri gelirler kadar vergi ödememektedir.<sup>20</sup> İşte, DHV'nin temel çıkış sebebi DHŞÇUŞ'un dijital hizmet sağlayarak elde ettikleri gelirler üzerinden kaynak ülkede yeterince vergi ödemiye olmalarıdır.<sup>21</sup>

<sup>11</sup> Hakan Özdemir / Okan Atak, 'Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi', Vergi Raporu, Sayı: 243, Yıl: 2019, s. 23.

<sup>12</sup> Numan Emre Ergin, 'Dijital Hizmet Vergisi', Vergi Algi, 2020, <https://vergialgi.net/dijital-hizmet-vergisi> (erişim tarihi: 24.3.2021).

<sup>13</sup> Karabulut, s. 264.

<sup>14</sup> Karabulut, s. 277.

<sup>15</sup> Karabulut, s. 270.

<sup>16</sup> Karabulut, s. 277.

<sup>17</sup> Meral Fırat, 'Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme', Ünye İİBF Dergisi, Cilt 3 (1), Yıl: 2020, Ünye, s. 28.

<sup>18</sup> Ahmet Sağlı, 'Türkiye'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi', EY Bülten, 15 Temmuz 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>19</sup> Özdemir / Atak, s. 30.

<sup>20</sup> Özdemir / Atak, s. 23.

<sup>21</sup> Emrah Akın, 'Dijital Vergiyle Covid-19 günlerinde tanıştık', Home Kpmg, 2020, <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2020/07/dijital-vergiyle-covid19-gunlerinde-tanistik.html>, (erişim tarihi: 25.3.2021), s. 33.

Küreselleşme ve dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte dünyada yeni iş modelleri gelişirken, ekonominin fiziki varlığa dayalı bir döneme ait olan hukuk kuralları bu gelişmeler konusunda yetersiz kalmıştır.<sup>22</sup> Dijital ekonomi neredeyse tamamen sanal bir ortamda faaliyet gösterirken, vergi hukuku kuralları fiziksel varlık odaklıdır; bu nedenle hâlihazırdaki sistemin geleneksel kuralları dijital ekonomiye cevap verememektedir.<sup>23</sup> Dijital ekonomide güçlü olan çok uluslu firmalar vergisel bakımdan en avantajlı ülkelere yönelme eğilimindedir.<sup>24</sup> Bu şirketlerin merkezlerini kolaylıkla gelirlerin daha düşük vergilendirildiği ülkelere taşınması mümkündür.<sup>25</sup> Nitekim DHŞÇUŞ kârlarını artırmak için iş merkezlerini vergi bakımından avantajlı ülkelerde kurmayı tercih etmektedir ki bu husus Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) 2018 yılında dijital ekonomiye dair hazırlanmış olduğu raporda vurgulanmıştır.<sup>26</sup>

Bugün mevcut olan ve geleneksel olarak adlandırılabilir vergi sistemlerinde, mükellefin hukuken bir şekilde bağlı olduğu ve vergilendirilecek gelirin kaynağı olan ülkelerde vergilendirme, iç hukuk ve uluslararası anlaşma kuralları doğrultusunda belirlenen yetkiye göre yapılmaktadır. Buradaki genel olarak kullanılan temel kriter ise *daimî işyeridir*.<sup>27</sup> Daimî işyeri, geleneksel olarak vergi hukukunda vergilendirme yetkisinin dayandığı ve fiziksel temelli bir kavramdır ve günümüzde dijital ekonominin yapısından uzaktır. Bu nedenle halihazırdaki vergi sistemleri dijital ekonomiyi vergilendirme hususunda yetersiz kalmaktadır.<sup>28</sup>

Dijital ekonomi bir yandan herhangi bir fiziksel mekân olmaksızın tüm dünyada faaliyet göstermekte, diğer yandan kullanıcıların yarattığı içeriklerle daha da büyümektedir. Bu sebeple, bu kurumların gelir elde ettiği ülkenin vergi sistemiyle aralarında bağ kurulamaması ve vergilendirilememeleri sonucunda, hem vergi matrahında önemli bir aşınma meydana gelmekte ve sisteme dahil olan kurumlar bakımından bir eşitsizlik oluşmakta, hem de ülke vergi gelirlerinin azalması sebebiyle ülkede refahın azalması sonucu doğacağı için kamuoyunda rahatsızlık

<sup>22</sup> Balca Çelener, 'Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme', Mali Hukuk Dergisi, Cilt No: 15, Sayı: 178, 2019, s. 2228.

<sup>23</sup> Çelener, "Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği", s. 39.

<sup>24</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2228.

<sup>25</sup> Karabulut, s. 270.

<sup>26</sup> Uluslararası Para Fonu (IMF), *Measuring the Digital Economy*, Washington D.C., 2018, <http://www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx> (erişim tarihi: 23.3.2021), s. 15.

<sup>27</sup> Çelener, "Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği", s. 32.

<sup>28</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2224.

oluşturmaktadır.<sup>29</sup> DHV'nin gelişimi uluslararası alanda ve Türkiye'de paralellik göstermiş, bu anlamda Türkiye uluslararası alandaki tartışma ve düzenlemeleri yakından takip etmiştir.

### 1. Uluslararası Alanda Dijital Hizmet Vergisinin Gelişimi

20. yüzyılın sonundan itibaren teknolojinin çok hızlı ilerlemesi sonucunda uluslararası vergi hukukunda, uluslararası vergi rekabeti, vergi cennetleri ve transfer fiyatlandırması gibi sorunlar baş göstermiştir.<sup>30</sup> Dijital ekonomideki gelişimin hızlanmasıyla bu sorunlara dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği sorunu da eklenmiştir. Dijital ekonomi uluslararası alanda pek çok devleti ilgilendiren bir konu olduğu için gerek ülkeler gerekse uluslararası organizasyonlar bu sorunun çözümü için yöntem aramaya başlamışlardır.<sup>31</sup> Dijital hizmetlerin maliyetleri düşüken kazançları çok yüksek olduğu için elde edildiği ülkelerde vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin genel bir uluslararası kabul mevcuttur.<sup>32</sup> DHŞÇUŞ faaliyet gösterdikleri ülkelerde gelir elde etmelerine rağmen herhangi bir fiziki varlık sahibi olmadıkları için o ülkede kurulu şirketlerle aynı şekilde vergilendirilmedikleri ve bunun da adaletsizliğe yol açtığı, bunun aynı zamanda kaynak ülkesinin vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet verdiği şeklinde eleştirilerle sıklıkla karşılaşmaktadır.<sup>33</sup> Bu eleştiriler son derece haklıdır ve çözüm bulunamadığı takdirde bu durum gelişmiş ülkelerin refah düzeyi ve gelir seviyesi ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki farkın daha da açılmasına sebep olacaktır. Bu şirketlerin vergilendirilmesi konusundaki temel sorunun kaynağı ise uluslararası vergi hukuku kurallarının dijital ekonomide verginin konusu olan işlemlere uyumlanamamasıdır.<sup>34</sup>

Bu konuda uzun yıllardır önemli çalışmalar yapan uluslararası kuruluşlardan bir tanesi OECD, konuyu gündemine taşıyan diğer bir uluslararası topluluk ise Avrupa Birliği'dir (AB). Her ne kadar DHŞÇUŞ'un vergilendirilmesi konusunda AB ve OECD uzun süredir çalışıyor olsa da henüz uluslararası alanda uygulamaya geçmiş bir çözüme varılamamıştır<sup>35</sup> ve bu yüzden her ülke kendi uygulamasına karar vererek, ayrı ayrı düzenlemeler yapma yolunu seçmiştir.<sup>36</sup> Aslında, dijital

<sup>29</sup> Çelener, "Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği", s. 33.

<sup>30</sup> Karabulut, s. 270.

<sup>31</sup> Fırat, s. 28.

<sup>32</sup> Karabulut, s. 277.

<sup>33</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2225.

<sup>34</sup> Çelener, "Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği", s. 34.

<sup>35</sup> Fırat, s. 28.

<sup>36</sup> Akın, s. 33; Karabulut, s. 264.

ekonomi tüm dünyada hâkim olduğu için ülkelerin tek tek kendi içlerinde uygulama yapmak yerine çok taraflı bir çözüm arayışı çok daha kapsamlı ve dengeli olabilir ancak, vergilendirme devletlerin egemenlik yetkisine sıkı sıkıya bağlı bir yetki olduğu ve her devletin menfaati birbirinden farklı olduğu için bunun gerçekleşmesi oldukça güçtür.<sup>37</sup> Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ortak çözüm arayışlarında geleneksel vergi hukuku kurallarının güncellenmesi, yeni vergileme arayışları ve dolaylı vergiler getirilmesi gibi konular mevcuttur. Dijital ekonomi küresel boyutta ve çok hızlı büyüyen bir alan olduğu için bu alanda vergilendirmeye yönelik alınacak kararlar bu gelişmeyi engelleyecek nitelikte olmamalıdır. Bu yüzden meseleye çözüm aranırken onu çok taraflı ele almak, çözümün uzun vadeli ve dengeli olması açısından fayda sağlayacaktır.<sup>38</sup>

OECD 2013 yılından bu yana matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) konusunda çalışmalar yapmakta ve eylem planları geliştirmektedir. Bunlardan 2015 yılında yayınlanan BEPS Eylem Planı 1 dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkindir. Bu eylem planı başta G20 ülkeleri olmak üzere yüzden fazla ülke tarafından desteklenmektedir.<sup>39</sup> Ancak tüm bu çalışmalara rağmen henüz OECD bünyesinde bugüne kadar dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda henüz ortak bir uzlaşa sağlanamamıştır.

AB de dijital ekonominin ve dolayısıyla DHSCUŞ'un kazancının vergilendirilebilmesi sorununu gündemine almış ve bu konuyu birlik bünyesinde çözme-yi hedeflemiştir. AB içinde farklı vergi politikalarının izlenmesi sonucunda bazı ülkeler (örneğin İrlanda ve Lüksemburg) vergi bakımından çok daha avantajlı olarak nitelenmektedir. Dolayısıyla fiziksel bir işyerine ihtiyaç duymayan dijital şirketler bu vergisel avantajlardan birlik içinde dahi yararlanmaktadır. Hal böyle olunca faaliyetin gerçekleştiği ülkelerde vergi kaybı oluşmakta ve bu şirketler yerleşik şirketlere göre çok daha az miktarda vergi öderken ticari hayattaki rekabet olumsuz etkilenmektedir.<sup>40</sup>

OECD, G20 takvimi doğrultusunda dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalarını devam ettirirken, AB de bu alanda çalışmalara başlamış ve 21.3.2018'de AB Komisyonu, biri ortak bir dijital hizmet vergisine, diğeri ise önemli dijital varlığın kurumlar bakımından vergilendirilmesine ilişkin iki yö-

<sup>37</sup> Çelener, “Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, s. 34.

<sup>38</sup> Çelener, “Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, s. 35.

<sup>39</sup> OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report*, 2015, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1617732133&id=id&accname=oid014567&checksum=D8514EBE33C79CA3ABC56F9E2F0B7566> (erişim tarihi: 23.3.2021), s. 15.

<sup>40</sup> Çelener, “Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, s. 35.

nerge teklifi sunmuştur.<sup>41</sup> AB Komisyonunun bu teklifleri, üye ülkelerden dört tanesinin (İrlanda, Danimarka, Finlandiya ve İsveç) karşı oyuyla reddedilmiş ve böylece AB içinde dijital ekonomiye yönelik ortak bir vergilendirme fikri hayata geçememiştir.<sup>42</sup> Bunun üzerine tasarıya destek veren ülkeler kendi vergilendirme yetkilerini kullanarak ayrı ayrı DHV uygulama fikrini benimsemişlerdir.<sup>43</sup> OECD ve AB bünyesinde dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uluslararası ortak bir uzlaşmaya varılamayınca, bu amaçla müzakereler devam ederken vergi stopajı veya bir dengeleme vergisi gibi daha acil uygulamaya yönelik çözümler önerilmiştir. Bu önerilerden en çok rağbet gören ise bir dengeleme vergisi olarak DVH'nin uygulanmasıdır.<sup>44</sup> Dengeleme vergisi ile amaç ülke içinde ve dışında mal ve hizmet satışı yaparak gelir elde eden kurumların benzer ve dolayısıyla adil şartlarda vergilendirilebilmesidir.<sup>45</sup> Bununla birlikte, DHV'nin tek taraflı uygulanmasının kısa vadeli ve geçici bir çözüm olduğu kabul edilmektedir.<sup>46</sup>

Macaristan'ın 2014 yılından bu yana dijital reklam gelirleri üzerinden aldığı vergi hariç, AB ülkeleri içinde DHV'yi yürürlüğe koyan ilk ülke Fransa'dır. Fransa dışında başka AB üyesi ülkelerde de (İspanya, İtalya, İngiltere, Avusturya, Macaristan, Polonya) bu vergi hali hazırda uygulanmaktadır. Ayrıca AB içinde bazı ülkelerde (Belçika, Çekya, Slovakya) bu vergi önerilmiş olup, bazılarında (İsviçre, Norveç, Letonya) ise DHV'nin uygulanma niyeti olduğu beyan edilmiştir.<sup>47</sup> Bu nedenle DHV'yi uygulamak konusunda Dünyada en önde yer alan bölgenin Avrupa olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.<sup>48</sup>

DHV'yi kendi egemenlik yetkileri dahilinde uygulayan ülkeler Avrupa ile sınırlı değildir. Bugün başta Hindistan olmak üzere dünyanın çeşitli ülkelerinde, Latin Amerika'da (Paraguay, Uruguay) ve Afrika'da (Zimbabve, Kenya) DHV

<sup>41</sup> Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (COM/2018 147 final); 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/2018/0148 final) - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN> (erişim tarihi: 23.3.2021).

<sup>42</sup> Çelener, "Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği", s. 40.

<sup>43</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2226.

<sup>44</sup> Özcan, s. 185.

<sup>45</sup> Özcan, s. 178.

<sup>46</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2227.

<sup>47</sup> Elke Asen, 'What European OECD Countries are Doing About Digital Services Taxes', Tax Foundation, Washington D.C., 2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, (erişim tarihi: 26.3.2021).

<sup>48</sup> Özdemir / Atak, s. 22.



uygulanmakta veya uygulanması teklif edilmektedir (Brezilya, Kanada, Yeni Zelanda).<sup>49</sup> Dolayısıyla DHV'nin sadece AB içinde değil pek çok dünya devleti tarafından kabul gören ve uygulanmaya konulan bir vergi türü olduğu ve bu devletlerce DHV'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine bir çözüm olarak bakıldığı ileri sürülebilir.

DHV'nin siyasetteki yankıları vergi ile elde edilmek istenen gelirden fazla olmuştur. Daha görüşmeler esnasında bu konudaki çekinceleri dile getiren ABD Fransa'da kanunun yürürlüğe girmesini takiben sert eleştiriler yöneltmiştir.<sup>50</sup> ABD'ye göre dijital hizmet vergisi uygulayan 6 ülke ABD teknoloji şirketleri aleyhine ve diğer ülke şirketleri lehine karar almış ve bu yüzden uluslararası ticaret kuralları ihlal edilmiştir.<sup>51</sup> ABD Ticaret Temsilciliğinin yaptığı açıklamaya göre DHV, ABD şirketlerine karşı ayrımcılığa sebep olmakta ve uluslararası ticaret prensipleriyle ters düşmektedir.<sup>52</sup> Her ne kadar DHV aslında genel olarak DHSÇUŞ'un var olan kurullarla vergilendirilemeyen gelirlerinin vergilendirilmesi amacıyla geçici bir çözüm olarak önerilse de bu şirketlerin büyük çoğunluğunun Amerikalı olması nedeniyle ABD tarafından Amerikalı şirketlere karşı yapılan bir ayrımcılık olarak nitelendirilmektedir. Bu da verginin siyasi tarafını ön plana çıkarmaktadır.<sup>53</sup> ABD yakın zamanda Fransa, İtalya, Avusturya, Hindistan, Türkiye ve İspanya için ithal ettiği mallar üzerine ek gümrük vergisi getirme tehdidini yinelemiş ve bunun DHV'ye misilleme olarak yapılacağı belirtilmiştir.<sup>54</sup> Bunun öncesinde, ABD Fransa ürünlerine %25 gümrük vergisi getirmiş ve uygulamasının 6.1.2021'de başlamasına karar vermişti.<sup>55</sup> Ancak dönemin iki ülke devlet başkanları Donald Trump ve Emmanuel Macron arasındaki 2020 Ocak

<sup>49</sup> Richard Asquith, 'Digital Services Tax DST Global Tracker', Avalara VAT Live, 2020, <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/digital-services-tax-dst-global-tracker.html> (erişim tarihi: 27.3.2021).

<sup>50</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2238.

<sup>51</sup> Sözcü, ABD'den dijital hizmetler vergisine misilleme tehdidi, 29.3.2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmetler-vergilerine-misilleme-tehdidi-6340893/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>52</sup> Sözcü, ABD'den dijital hizmet vergisi açıklaması: prensiplere ters, 7.1.2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmet-vergisi-aciklamasi-prensiplere-ters-6201143/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>53</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2234.

<sup>54</sup> Sözcü, ABD'den dijital hizmetler vergisine misilleme tehdidi, 29.3.2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmetler-vergilerine-misilleme-tehdidi-6340893/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>55</sup> ABD'den dijital hizmet vergisi açıklaması: prensiplere ters, Sözcü, 7 Ocak 2021: <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmet-vergisi-aciklamasi-prensiplere-ters-6201143/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

ayı görüşmesinden sonra, ABD Fransa gümrük vergisi yaptırımlarını durdurma, Fransa ise DHV'yi askıya alma kararı almıştır. ABD bunu, “dijital hizmet vergisi üzerinde başarılı bir pazarlık tamamlanmıştır” şeklinde açıklarken<sup>56</sup> ancak OECD'nin varacağı ortak çözümü kabul edecek olsalar da o zamana kadar uygulamalar karşısında seçeneklerini değerlendireceklerini bildirmiştir.<sup>57</sup> Fransa ekonomi bakanı ise yaptığı açıklamada Fransa'nın 2021 yaz dönemine kadar kendisine Amerikalı müttefikleri Biden'ın OECD'nin tanımladığı çerçevede kabul edilen bir uluslararası dijital hizmet vergisine ikna olması için süre verdiğini, bu gerçekleşmediği takdirde Avrupa içinde başka bir çözüm arayacaklarını bildirmiştir.<sup>58</sup> Tüm bu tartışmalar, siyasi polemikler ve hukuki çözüm önerileri arasında belirtmek gerekir ki dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda devletlerin tek tek çözüm arayışlarının hem iş birliği olmadan yapılacağı için hem de vergilendirmenin şirket hasılatlarına yönelik olması nedeniyle uluslararası vergilendirme yapısına ve küresel ekonomik büyümeye zarar verme ihtimali mevcuttur.<sup>59</sup>

## 2. Dijital Hizmet Vergisinin Türkiye’de Yürürlüğe Girmesi

Türkiye dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uluslararası güncel gelişmeleri yakın takip eden ve gerekli düzenlemeleri öncelikle yapan ülkelerden biridir.<sup>60</sup> Türk vergi hukukunda Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) md.3/1’e göre “Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirken”, md.3/2’ye göre “Kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.” Yani, maddenin ilk fıkrasında tam mükellef, ikinci fıkrasında ise dar mükellef tanımlanmıştır. Bununla birlikte md.3/3/a’da “Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançların” dar mükellefin kurum kazancından olacağı öngörülmüştür. Ayrıca Vergi Usul Kanunu (VUK) 156. maddesinde iş yeri “Ticari, sınai, zirai ve mesle-

<sup>56</sup> Sözcü, *Fransa Dijital Hizmet Vergisini Askıya Aldı*, 22.1.2020, <https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/fransa-dijital-hizmet-vergisini-askiya-aldi-5581966/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>57</sup> Sözcü, *ABD’den dijital hizmetler vergisine misilleme tehdidi*, 29.3.2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmetler-vergilerine-misilleme-tehdidi-6340893/> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>58</sup> Capital, *Taxe Gafa: La France se donne jusqu’a l’été pour convaincre Joe Biden*, 2021 <https://www.capital.fr/entreprises-marches/taxe-gafa-la-france-se-donne-jusqua-lete-pour-convaincre-joe-biden-1390600> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>59</sup> OECD, s. 26.

<sup>60</sup> Ahmet Sağlı, *‘Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi’*, EY Bülten, 15 Temmuz 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).

ki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer' olarak tanımlanmıştır.

Şu hâlde yukarıdaki yasal düzenlemeler doğrultusunda bir kurumun Türkiye'deki kazancı üzerinden vergilendirilebilmesi için kanunda belirtilen dar mükellef veya tam mükellef şartlarını haiz olması ve en önemlisi bir işyerinin olması gerekir. Ancak VUK, KVK ve GVK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, bu kapsamda yer almayan dijital ekonomide yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesi mümkün değildir<sup>61</sup> ve dolayısıyla dijital ekonomideki vergilendirme ihtiyacına mevcut olan vergi kanunları cevap vermekte yetersiz kalmaktadır.<sup>62</sup> Nitekim DHŞÇUŞ'nin büyük bir kısmının Türkiye'de temsilcisi dahi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bunların elde ettiği gelirler ve yürüttüğü faaliyetler kanun kapsamının dışında kalmakta ve bu sebeple Türkiye'de büyük meblağlarla gelir elde etseleler dahi Türk vergi hukuku mevzuatına göre vergilendirilememektedir.<sup>63</sup>

Bunun önüne geçmek için, uluslararası alanda dijital ekonominin vergilendirilmesine dair ortak bir çözüm henüz bulunamadığından, uzlaşa sağlanan bir yol bulununcaya kadar Türkiye bu alanda faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kendi ülkesinde elde ettiği hasılatları üzerinden vergilendirilmesine karar vermiş<sup>64</sup> ve buna ilişkin olarak 5.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kabul edilerek 1.3.2020'de yürürlüğe girmiştir. Böylece 2020 yılından itibaren Türkiye'de bir dijital hizmet vergisi yürürlüğe konulmuştur. Dijital hizmet vergisi yeni bir vergi olup hedeflenen, Türkiye'de fiziki bir işyeri olmadığı için vergilendirilemeyen çok uluslu dijital şirketlerin gelirlerinin burada elde edilen kısmının vergilendirilmesidir.<sup>65</sup> Dijital hizmet vergisinin üzerinden alındığı gelirler genel itibariyle internet yoluyla yayınlanan reklamlar, ödeme hizmetleri, dijital satış gelirleri, danışmanlık ve finans hizmetleri vb. olarak sayılabilir.<sup>66</sup> Belirtmek gerekir ki yürürlüğe girdiği Mart 2020'den Ocak 2021'e kadar

<sup>61</sup> Karabulut, s. 269.

<sup>62</sup> Karabulut, s. 267.

<sup>63</sup> Onur Uçar / Cevat Tosun, 'Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi', Vergi Raporu, Sayı: 254, Yıl: Kasım 2020, Ankara, s. 23.

<sup>64</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2228.

<sup>65</sup> Abdülkadir Kahraman, 'Dijital Hizmet Vergisi Ticareti Engeller mi?', Ekonomist, 22 Kasım 2019, <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/dijital-hizmet-vergisi-ticareti-engeller-mi.html> (erişim tarihi: 24.3.2021).

<sup>66</sup> Özcan, s. 176.

olan 8 aylık dönemde toplanan dijital hizmet vergisi miktarı yaklaşık 951 milyon liradır.<sup>67</sup> Bu verginin Türk hukukundaki düzenlemesine ise ilerleyen bölümlerde detaylı olarak yer verilmiştir.

## B. Dijital Hizmet Vergisinin Hukuki Niteliği

DHV'nin hukuki niteliği incelenirken öncelikle vergi türleri sınıflandırmasında nerede yer aldığına bakmak gerekir. İlk olarak, vergilerin konularına göre sınıflandırıldığı klasik ayırmada<sup>68</sup> DHV'nin gelir üzerinden mi alındığı yoksa bir tür harcama vergisi mi olduğu konusu tartışmalı bir husustur. Bunun yanı sıra verginin ekonomik faaliyetle olan ilişkisine göre yapılan dolaylı vergiler-doğrudan vergiler ayırımında<sup>69</sup> nerede yer aldığı ayrı bir husustur. Son olarak DHV'yi verginin ekonomik etkileri bakımından yapılan sınıflandırmaya göre incelemekte fayda vardır.

Verginin kaynağı veya konusu esas alınarak yapılan sınıflandırmada bir vergi eğer kişinin geliri üzerinden alınıyorsa gelir, eğer tüketime konu olan bir mal veya hizmet üzerinden alınıyorsa harcama/tüketim vergisi olarak nitelendirilir.<sup>70</sup> Verginin ekonomik faaliyetle olan ilişkisine göre yapılan sınıflandırmada ise konusu sürekli, mükellefi önceden belli ve matrahı devamlı olan vergiler dolaysız; konusu ve matrahı süreklilik göstermeyen ve mükellefi önceden belli olmayan vergiler ise dolaylı olarak nitelendirilmektedir.<sup>71</sup> Buna göre gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilir. Bu çerçevede DHV incelendiğinde, bunun bilinen klasik anlamda ne tam olarak gelir ne de bir harcama üzerinden alınmadığı kolaylıkla görülebilir. Diğer taraftan doğrudan-dolaylı vergi ayırımında DHV'nin doğrudan bir vergi olduğunu söylemek mümkündür çünkü DHV'nin konusu ve mükellefi önceden belli ve matrahı ise sürekli dir. Şu hâlde aslında DHV klasik ayırmada ve eşleşmede bir yere tam olarak uymamaktadır.

İlk olarak DHV, klasik anlamda gelir üzerinden alınan vergilerden farklı bir şekilde safi kazancı değil, kurumun faaliyetlerinden elde ettiği hasılatı sabit oranla vergilendirmektedir. Mükellefler ise hasılatı göre ve kanunda belirlenen sınırlar içinde belirlenmektedir.<sup>72</sup> Hatta AB'deki ortak DHV teklifini reddeden

<sup>67</sup> Evrensel, *8 ayda toplanan dijital hizmet vergisi 951 milyon lirayı buldu*, 4.1.2021, <https://www.evrensel.net/haber/422789/8-ayda-toplanan-dijital-hizmet-vergisi-951-milyon-lirayi-buldu> (erişim tarihi: 27.3.2021).

<sup>68</sup> Hüseyin Şen / İsa Sağbaşı, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 2. Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara, 2016, s. 58.

<sup>69</sup> Şen / Sağbaşı, s. 58.

<sup>70</sup> Şen / Sağbaşı, s. 60.

<sup>71</sup> Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1998, s. 328-329.

<sup>72</sup> Çelener, *"Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme"*, s. 2227.

ülkelerden İsveç, Danimarka ve Finlandiya, “gerçekten kazanç elde edilip edilmediğine bakılmaksızın sadece hasılat üzerinden yapılacak bir vergilendirmenin, vergilemeye ilişkin temel ilkelere aykırılık teşkil edeceği” konusunda gerekçe bildirmişlerdir.<sup>73</sup> Türk hukukundaki DHV uygulaması da yine verginin hasılat üzerinden alınması şeklinde düzenlenmiştir. Oysa hukukumuzda, gelirin kazanç ve iratların safi tutarı şeklinde hesaplanacağı düzenlenmiştir (GVK md.1). Dolayısıyla DHV’nin hesaplanması bu düzenleme ile örtüşmemektedir.

İkinci olarak, DHV işlem hacmi üzerinden alınmaktadır ve işlemler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilir; bu nedenle de gerçek geliri yansıtma ihtimali bulunmamaktadır.<sup>74</sup> Türkiye’de DHV, bütçe içinde vergi gelirleri sınıflandırılırken gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında sayılmamış ve buna dair detaylı bir açıklama yapılmamıştır.<sup>75</sup> Dolayısıyla DHV’nin bütçe içinde diğer vergiler kapsamında yer aldığı düşünülebilir ve DHV’nin devlet tarafından gelir üzerinden alınan bir vergi olarak değerlendirilmediği söylenebilir. Diğer taraftan Kanun md.5/2 uyarınca “Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez”. Şu hale kanun koyucu DHV’nin fatura ve bunun yerine geçen belgelerde gösterilmesini yasaklamıştır.<sup>76</sup> Bu ise bir doğrudan vergi özelliğidir. Burada amaç KDV’de olduğu gibi belirli bir meblağın doğrudan tüketiciye yansıtılmasını engellemek olsa da bu, uygulamada hedeflendiği şekilde gerçekleşmeyebilir. Nitekim Google yaptığı açıklamada 1 Kasım 2020’den itibaren Türkiye’de sunulan reklamlar için %5 oranında bir ‘yasal işletme maliyeti’ uygulanacağını duyurmuş,<sup>77</sup> dolayısıyla verginin yansıtılması bu tarih itibarıyla başlamıştır.

DHV, dijital ortamlarda sunulan hizmetlerin karşılığı olan kazancın vergilendirildiği bir vergi olarak tanımlanabilir.<sup>78</sup> Burada dijital hizmet veren şirketler bir hizmet karşılığı gelir elde ederler ancak bu bilinen, klasik anlamda fiziki ortamda sunulan bir hizmet değildir. Örneğin hukukumuzda Katma Değer Vergisi Kanunu 4. maddesinde hizmeti “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal

<sup>73</sup> Reuters, *Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms’ turnover*, 1.6.2018, <https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337> (erişim tarihi: 26.3.2021).

<sup>74</sup> Çelener, “*Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği*”, s. 50.

<sup>75</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Ocak 2020 Gelirleri*, <https://www.hmb.gov.tr/ocak-2020-vergi-gelirleri> (erişim tarihi: 25.3. 2021).

<sup>76</sup> Funda Başaran Yavaşlar, ‘*Dijital Hizmet Vergisi*’, Vergi Sorunları, Sayı: 377, Yıl: 2020, s. 17.

<sup>77</sup> Sözcü, *Google’dan Türkiye’deki reklamlara yüzde 5 kesinti*, 1.9.2020, [https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/google-dan-turkiyedeki-reklamlara-yuzde-5-kesinti-6017866/?utm\\_source=dahafazla\\_haber&utm\\_medium=free&utm\\_campaign=dahafazlahaber](https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/google-dan-turkiyedeki-reklamlara-yuzde-5-kesinti-6017866/?utm_source=dahafazla_haber&utm_medium=free&utm_campaign=dahafazlahaber) (erişim tarihi: 30.6.2021).

<sup>78</sup> Özdemir / Atak, s. 25.

ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.” şeklinde tanımlamıştır. Dijital hizmet söz konusu olduğunda ise burada sayılan haller yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden vergi hukukunda “hizmet” kavramını gözden geçirmek, yeniden değerlendirmek gerekebilir. Buna karşılık KDV’de vergilendirilen konu, her bir işlemin ortaya çıkardığı katma değerken, DHV’de dijital hizmet kullanıcıların yaptığı işlemler sonucu hizmet sağlayıcı şirketin elde ettiği kazanç vergilendirilmektedir. Bir diğer deyişle, vergiyi doğuran olay kişilerin hizmetten faydalanmasıdır ancak vergilendirilen husus buradan elde edilen toplam hasılattır.

Türk hukukundaki düzenleme özelinde bakıldığında bir görüş DHV’nin hasılat üzerinden alındığını, bu yüzden gelir üzerinden alınan ve dolaysız bir vergi olduğunu ileri sürmektedir.<sup>79</sup> Diğer yandan DHV’nin konusu olan hasılatın kaynağı dijital işlemler için sunulan bir hizmet olduğu ve işlemler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olduğu için, bunun aslında dolaylı bir vergi olduğu ileri sürülmüştür. Hatta bu sebepten DHV sebebiyle çifte vergilendirmenin önlenmesi zor, vergi yükünün tüketiciye yansıtılması da büyük olasılık olarak değerlendirilmiştir.<sup>80</sup> DHV her ne kadar mükellefin hasılatı üzerinden hesaplanıp ödense de bunun tüketiciye yansımaları ve fiili mükellefin harcama vergilerinde olduğu gibi tüketici olma ihtimali çok yüksektir. Türkiye açısından değerlendirildiğinde ise bu ihtimalin gerçekleşmesi, hali hazırda zaten mevcut olan dolaylı ve doğrudan vergiler arasındaki dağılım neticesindeki adaletsizliği büyütecektir.<sup>81</sup> Üçüncü bir görüş ise bu vergiyi brüt gelir vergisi ile muamele vergisinin karışımı olarak nitelendirmiştir.<sup>82</sup> Kanaatimizce DHV’nin niteliğini belirlemek klasik vergi hukuku sınıflandırmasında oldukça güçtür. Her şeyden önce verginin konusu vergi hukuku kavramlarından çok daha geniş ve farklıdır. Buna ilaveten vergi salınırken, muhtemelen acil bir çözüm hedefiyle, vergilendirmenin temel ilkelerinden bir kısmı<sup>83</sup> göz ardı edilmiştir. Ancak mutlaka bir nitelendirme yapmak gerekirse -ki çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kapsamı bakımından gereklidir-, verginin konusu bakımından gelir üzerinden alınan bir vergi olduğu kabul edilebilir. Ancak, her ne kadar verginin konusu hasılat olsa da hasılatı oluşturan dijital hiz-

<sup>79</sup> Karabulut, s. 277.

<sup>80</sup> Çelener, “Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği”, s. 50.

<sup>81</sup> Çelener, “Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme”, s. 2236.

<sup>82</sup> Bloomberg HT, *Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor?*, 6.1.2021, <https://www.bloomberght.com/dst-2272056> (erişim tarihi: 27.3.2021).

<sup>83</sup> Mali güce göre vergilendirme ve belirlilik ilkeleri buna örnek olarak gösterilebilir.

met kullanıcılarının yaptıkları işlemlerdir. Bu yaklaşım Türk vergi hukuku uygulaması bakımından uyumsuzluk yaratabilir çünkü DHV'nin gelir üzerinden mi alındığı yoksa bir tür harcama vergisi mi olduğu tartışmasında, eğer gelir üzerinden alındığı kabul edilirse, Türkiye'de işyeri olmayan dar mükelleflerin DHV'ye tabi olması Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'na (ÇVÖA) aykırılık oluşturur. ÇVÖA'da dijital hizmetten elde edilen gelirin nerede vergilendirileceği konusu da tartışmalıdır çünkü burada mükellefin fiziki bir işyeri yoktur. Sonuç olarak DHV'nin hukuki nitelik bakımından klasik vergi sınıflandırmasında bir yere oturmadığı ifade edilmelidir. Ancak zaman içinde gereklilikler ve doğabilecek uyumsuzluklar sonucunda buna dair gerekli değişiklik düzenlemelerin yapılacağı düşünülmektedir.

Vergilerin ekonomik etkilerine göre olan sınıflandırmada<sup>84</sup> DHV'nin tamamlayıcı bir vergi olduğu söylenebilir. DHV ile amaçlanan kaynak ülkesinde elde edildiği halde var olan kurallara göre vergilendirilmesi mümkün olmayan kazançların vergilendirilmesidir. Nitekim uluslararası platformlarda bir dengeleme vergisi olarak önerilmiştir.<sup>85</sup> Aynı zamanda DHV için öngörülen bunun geçici bir vergi olması ve dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda uzun vadede uluslararası ortak bir çözüm bulununcaya kadar bu vergi uygulanması hedeflenmiştir. Bunun sebebi de devletlerin ve hukuk sistemlerinin dijital dönüşümü eş zamanlı olarak takip edememesi ve uyumlaştırma gerçekleşinceye kadar yürütülen faaliyetlerin bir an evvel vergilendirilebilmesidir.<sup>86</sup>

## II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Türk hukukunda Dijital Hizmet Vergisi, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ('Kanun') ile 5.12.2019 tarihinde kabul edilmiş ve 7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Bununla birlikte verginin yürürlük tarihi 1.3.2020 olarak belirlenmiştir. Kanunda verilen yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 20.03.2020 tarih ve 31074 Sayılı Resmî Gazetede Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ('Tebliğ') yayınlanmış ve kanun uygulamasına dair detaylar burada düzenlenmiştir. Bu bölümde kanun sistematığı doğrultusunda vergiye dair düzenlemelere ve bunlara ilişkin eleştiriler ile olası uyumsuzluklara yer verilecektir.

<sup>84</sup> Şen / Sağbaş, s. 64-65.

<sup>85</sup> OECD, s. 116-117; Council of the European Union, *Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy*, Brüksel, 2017 <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf> (erişim tarihi: 25.3.2021), s. 2.

<sup>86</sup> Özcan, s. 179.

## A. Verginin Konusu

DHV konu bakımından çok kapsamlı olarak düzenlenmiş bir vergidir.<sup>87</sup> Kanun md.1 kapsamında verginin konusu için üç ayrı kategori öngörülmüştür. Her bir kategorinin neleri içerdiği ise Tebliğ’de detaylı olarak ve örnekleriyle açıklanmıştır.

Kanun md.1/1 “Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir” şeklinde düzenlenmiş ve devamında bu hizmetler bentler halinde sayılmıştır. Ancak verginin konusunu açıklamaya geçmeden önce bu ifadede ne anlaşılması gerektiğini kanunda verilen tanımlar doğrultusunda ifade etmek gerekir. Buna göre dijital ortam, Kanun md.2’de “Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, arama motoru reklamları, bant reklamlar (banner), paylaşılan videoların oynatılmasından önce, izlenme esnasında veya sonrasında yayınlanan her türlü reklam, açılır pencere reklamları (pop-up), gazete, dergi vb. yayın organlarının sitelerinde veya yayın akışı sırasında yapılan reklamlar bu kapsamda yer alır (Tebliğ I/A/1). Kanun md.2/c’ye göre “Hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasını” ifade eder. Dolayısıyla hasılatın tamamı vergi konusu olup burada tahsil esası değil tahakkuk esası geçerlidir.<sup>88</sup> Kanun md.2/ç’ye göre ise “Hizmetin Türkiye’de sunulması, Hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini ifade eder”. “Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz” (Kanun md.2/ç). Tebliğ I/B’ye göre, “Hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılmasından kasıt, ödemenin Türkiye’deki hesaplardan yapılmasıdır. Ancak, ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması durumunda, ödeme Türkiye’de yapılmış sayılır.” Son olarak eğer Türkiye’de bulunan kullanıcılar ve bunların faaliyetlerinden dijital ortamda elde edilen veriler işlenirse veya bunlar başkalarına iletilirse burada da yine hizmetten Türkiye’de yararlanma sayılır.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Akın, s. 33.

<sup>88</sup> Karabulut, s. 281.

<sup>89</sup> Çelener, “Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme”, s. 2232.



Her ne kadar kanunda belli başlı terimlerin ne ifade ettiği tanımlansa da tanımlar arasında, kanunda geçen dijital hizmet, kullanıcı, reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri gibi kavramlar yer almamaktadır. Benzer şekilde bunlara dair Tebliğde de bir açıklama bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu durum öğretilerde vergi hukukunda belirlilik ilkesine aykırılık oluşturduğu savıyla eleştirilmiştir.<sup>90</sup> Kanaatimizce belirsizliğe alan bırakmamak adına Kanunda tanımlanmasa dahi bunlara daha sonra yayımlanan detaylı Tebliğ’de yer verilebilirdi.

Kanunda vergilendirilen birinci konu ‘Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleridir’ ve md.1/1/a bendinde “Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)” sayılmıştır. Burada madde kapsamının açıklanmasından evvel dijital ortamdan ne anlaşılacağına bakmak gerekir. Düzenleme içeriği ise Tebliğin belirtilen maddesinin (Tebliğ I/A/1) devamında “Söz konusu hasılatın, reklam verenin kendisi, reklam alanın acentesi veya aracılık hizmeti sunan diğer üçüncü kişilerden elde edilmesinin vergilendirmeye etkisi yoktur. Ayrıca, bu vergi uygulamasında, örneğin, reklama erişimin takip edilmesi suretiyle reklamın hedef kitleye ulaşip ulaşmadığının, istenilen etkiyi oluşturup oluşturmadığının veya reklamda değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığının ölçümlenmesi veya reklamın ulaştığı kullanıcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve benzeri özelliklerinin tespit edilerek raporlanması faaliyetleri Türkiye’de sunulan reklam hizmetleri kapsamında değerlendirilir” şeklinde açıklanmıştır.

Kanunda ikinci olarak vergilendirilen konu, md.1/1/b bendindeki düzenlemeye göre “Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerdir”. Bu maddenin açıklanması ise Tebliğ I/A/2’de ‘Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler’ kapsamında yapılmış ve bu kapsamda “Bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı bileklik gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamaların, sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin, oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının, çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, gibi) dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları ile bu içeriklerden yararlandırmaya yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen

<sup>90</sup> Uçar / Tosun, s. 35.

hasılatın vergiye tabi olacağı” açıklanmıştır. Ancak bunlar eğer DVD, usb bellek gibi fiziki kayıt araçlarıyla satış ve teslim yapılıyorsa DHV’ye tabi değildir.<sup>91</sup>

Verginin konusunu oluşturan üçüncü kategori ise Kanun md.1/1/c’ye göre “Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleridir (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)”. Bu kategori Tebliğ I/A/3’te detaylı şekilde açıklanmış ve örneklenmiştir. Buna göre “Kullanıcılar tarafından yazılı, görsel veya işitsel içerik paylaşılabilen ya da paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle sair suretle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanmasından veya işletilmesinden; dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına; ödenenin, teslimatın veya iadenin garanti edilmesi ya da bunlara aracılık edilmesi gibi fonksiyonlar üstlenilmek suretiyle aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilan edilmesi veya bu ilana erişilebilmesi gibi hizmetlerden, elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Dijital ortamda mal veya hizmet satışları dolayısıyla malı satan veya hizmeti ifa eden tarafından elde edilen hasılat verginin konusuna girmez. Şu kadar ki; işlemin mal veya hizmet satışı olarak değerlendirilmesi (mal veya hizmet satımına aracılık olarak değerlendirilmemesi) için mal veya hizmet satışından kaynaklı edimlerin bu kişiler tarafından yerine getirilmesi ile tüketici haklarının korunmasına ilişkin ilgili mevzuattan kaynaklanabilecek sorumlulukların bu kişilerde olması gerekir. Diğer taraftan, (E) işletmesinin imal ettiği tekstil ürünlerini veya (F) işletmesinin satın aldığı telefon aksesuarlarını kendi internet siteleri üzerinden satmaları dolayısıyla elde ettikleri hasılat verginin konusuna girmez.” Md. 1/1/c’de düzenlenen hizmetlere araç satışı için sağlanan dijital ortamlar, sanal mağaza üzerinden yapılan satışlara aracılık etmek sayılabilir.<sup>92</sup>

Yukarıda açıklanan üç kategoriye ilave olarak Kanun md.1/2’de “Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatın da dijital hizmet vergisine tabi” olacağını öngörmüştür. Bunların neler olduğu ise Tebliğ I/A/4’te ‘Dijital Ortamda Hizmetlere Aracılık Hizmetleri’ başlığıyla açıklanmış olup buna göre “dijital ortamda sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da fiyat, marka, model ve benzeri bazında karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusuna girer.”

<sup>91</sup> Consulta, *Dijital Hizmet Vergisi 25 Soru 25 Cevap*, 2020, [https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924\\_dijital-hizmet-vergisi.pdf](https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924_dijital-hizmet-vergisi.pdf) (erişim tarihi: 23.3.2021).

<sup>92</sup> Consulta, *Dijital Hizmet Vergisi 25 Soru 25 Cevap*, 2020, [https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924\\_dijital-hizmet-vergisi.pdf](https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924_dijital-hizmet-vergisi.pdf) (erişim tarihi: 23.3.2021).

Verginin konusunun özetle dijital hizmet sağlayıcıları tarafından dijital ortamda verilen aracılık hizmetleri sonucunda toplanan hasılat olduğu söylenebilir.<sup>93</sup> Ancak kanunda DHV için öngörülen konunun hayli geniş olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bunun daha özgülenmiş bir yapı gözetilerek daraltılması ve böylece daha az gri alan bırakılması, DHV için gereken en acil değişikliklerden birisidir.<sup>94</sup>

## B. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

DHV'nin mükellefi ve sorumlusu Kanunun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun md.3/1'e göre "Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır" ve "Bunların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmez". Madde metninden çok net anlaşıldığı üzere bu kişilerin DHV mükellefiyeti bakımından dar veya tam mükellef olmasının bir önemi yoktur. Dolayısıyla, bir şirketin işyeri ya da daimî temsilci olup olmaması DHV mükellefiyetine etkilemediği için DHV mükellefiyeti ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Bu sebeple dijital hizmet sağlayıcıları Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmasalar da DHV mükellefi olabilirler.<sup>95</sup>

Verginin mükellefinin Kanun md.3/1'de dijital hizmet sağlayıcıları olduğu düzenlenmiştir. Kanun md.2'ye göre dijital hizmet sağlayıcıları ise "1'inci maddede sayılan hizmetleri sunanları" ifade eder. Her ne kadar madde metninden tüm dijital hizmet sağlayıcıları DHV mükellefiymiş gibi bir anlam çıksa da bunun önüne geçmek için Kanun 4. maddede muafiyet kapsamında iki farklı mükellefiyet eşiği belirlemiştir. Kanun md.4/1 uyarınca "İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1'inci maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muafır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır." Burada geçen "Finansal muhasebe açısından konsolide grup" ise Kanun 2/1/d'de "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeler" olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla muafiyetin sona erip mükellefiyetin başlayabilmesi kanunda belirlenen her

<sup>93</sup> İbid.

<sup>94</sup> Akın, s. 34.

<sup>95</sup> Karabulut, s. 279.

iki eşğin birden aşılması gereklidir ve bu eşikler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda konsolide finansal tablolarındaki hasıllara bağlıdır.<sup>96</sup> Ayrıca bu husus Tebliğ I/Ç/1’de “Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır. Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olup olunmadığı ile gruba dâhil olan diğer üyeler; dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinin bulunması halinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre, bu vergiler bakımından mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tespit olunur.” şeklinde açıklanmıştır.

Kanun md.4/2’ye göre “İlgili hesap dönemi içerisinde birinci fıkrada yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve hadlerin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır”.

Tebliğ I/C/1’de “Dijital hizmet sağlayıcılarının açıklanan muafiyet şartlarını taşımamaları ya da var olan muafiyetlerinin sona ermesi halinde, belirtilen süre içerisinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekliliği ve, mükellefiyetin, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde elektronik ortamda tesis ettirileceği” düzenlenmiştir. Yine aynı madde doğrultusunda “dijital hizmet sağlayıcılarının, ilk kez verecekleri dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, dijital hizmet sağlayıcısı adına “Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti” tesis ettirilir. Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” bulunanlar mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yaparlar.”

Kanun ve Tebliğ mükellefiyeti yukarıda açıklandığı şekilde düzenlemiştir ancak DHV mükelleflerinin neredeyse tamamının yurt dışından olması ve çoğunun Türkiye’de temsilcisinin dahi bulunmaması verginin tahsilatını zorlaştıran ve tehlikeye düşüren bir etken olabilir. Bu nedenle kanun koyucu bu Kanun md.3/2’de çok geniş bir vergi sorumluluğu öngörmüştür. Buna göre “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmama-

<sup>96</sup> Abdülkadir Kahraman, ‘Dijital Hizmet Vergisi Ticareti Engeller mi?’, *Ekonomist*, 22 Kasım 2019, <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/dijital-hizmet-vergisi-ticareti-engeller-mi.html> (erişim tarihi: 24.3.2021).

sı hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”. Görüldüğü üzere bu vergide vergi sorumluluğu hayli fazladır.<sup>97</sup>

### C. Verginin İstisna ve Muafiyetleri

Bir önceki bölümde açıklandığı üzere Kanunda vergi mükellefi çok genel olarak tanımlanmıştır ancak bu vergiye aslında kimlerin tabi olacağı Kanunun 4. maddesinde muafiyet ve istisnalar değerlendirilerek bulunur. Kanun 4. maddesinin ilk beş fıkrası muafiyete ilişkin hükümleri, altıncı fıkrası ise istisnaları düzenlemektedir.

Daha önce belirtildiği gibi vergi muafiyeti için ikili bir eşik öngörülmüş olup bu eşikler Türkiye’deki hasılat için 20 milyon lira ve üzeri, dünyada ise 750 milyon Avro ve üzeri olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme dünya uygulamaları ile paraleldir.<sup>98</sup> Belirlenen muafiyetle hedeflenen DHŞÇUŞ’u vergilendirirken daha küçük ölçekli olanları korumaktır.<sup>99</sup> DHV’nin konusunu oluşturan hizmetlerden hasılat sağlanması, DHV’yi doğuran olayın gerçekleşmesi anlamına gelir. Dolayısıyla aslında bu vergi için vergiyi doğuran olay sıklıkla gerçekleşmektedir ancak muafiyet eşiklerinin geniş olması dolayısıyla bunun büyük bir kısmı muafiyet kapsamında kalmaktadır.<sup>100</sup>

Bir mükellefin hasılatı belirlenen eşiklerin her ikisini de aşmış muafiyeti ortadan kalktıktan sonra arka arkaya iki hesap dönemi boyunca bu eşiklerden herhangi birinin altında kalırsa mükellefin vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlar (Kanun md.4/3). Bununla birlikte Cumhurbaşkanına muafiyete dair sınırları “verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirme veya üç katına kadar artırma” yetkisi tanınmıştır (Kanun md.4/4). Kanunda belirlenen eşiklerle ilgili olarak, Türkiye’nin ulusal kapsamdaki hasılatla ilişkin belirlediği eşiklerin dünya uygulamasının altında olduğunu ifade etmek yerinde olur. DHV’de asılan bir yandan DHŞÇUŞ’u vergilendirirken diğer yandan dijital ekonominin gelişmesini engellemek ve bu ikisi arasında dengeyi korumaktır. Her ne kadar amaç DHŞÇUŞ’un vergiden kaçınmalarını engellemek olsa da bunu yaparken yerel olarak büyümeye çalışan dijital şirketlerin büyümesine engel olunmamalıdır.<sup>101</sup> Örneğin Avrupa Komisyonunun DHV önerisinde yer alan hasılat eşikleri, dünya genelinde 750 milyon avro ve

<sup>97</sup> Numan Emre Ergin, *Dijital Hizmet Vergisi*, Vergi Alğı, 2 Mart 2020, <https://vergialgi.net/dijital-hizmet-vergisi> (erişim tarihi: 24.3.2021).

<sup>98</sup> Akın, s. 33.

<sup>99</sup> Karabulut, s. 279.

<sup>100</sup> Uçar / Tosun, s. 25.

<sup>101</sup> Çelener, “Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme”, s. 2234.

kaynak ülkesinde 50 milyon avro olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemenin amacı salınacak yeni vergiyle birlikte yeni kurulan (start-up) ve gelişmekte olan (scale-up) şirketlerin üzerindeki vergi yükünü artırmamak ve onları ekonomik olarak zorlamamaktır.<sup>102</sup> Türkiye’de ise ulusal eşğin düşük olması bunu zorlaştıracaktır.

Kanun md.4/6’da muafiyetlerin ardından DHV’nin istisnalarını düzenlemiştir. Buna göre “Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37’nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler, Gider Vergileri Kanununun 39’uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler, Bankacılık Kanununun 4’üncü maddesi kapsamındaki hizmetler, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2’nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler ve Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12’nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri” vergiden istisna edilmiştir.

İstisnalarla ilgili düzenlemenin yetersiz olduğuna dair öğretiler eleştiriler mevcuttur. Buna göre öncelikle grup şirketleri arasında yapılan işlemler DHV’den istisna edilmelidir. Fransa ve İngiltere’de grup şirketleri arasında yapılan işlemler DHV kapsamında tutulmuşken Türkiye’de bu düzenleme yapılmamıştır. Bunun yapılması Türk hukuku bakımından gereklidir.<sup>103</sup> Bir diğer tanınması gereken istisna önerisi ise tüzel kişiler arasında (business-to-business) yapılan işlemlere ilişkindir. Benzer şekilde, işletim sistemleri çok yaygın bir şekilde her türlü elektronik alanda (otomobil, beyaz eşya, vb.) kullanıldığı için DHV’den istisna olmalıdır. Son olarak, bir dijital hizmet eğer Türkiye ile birlikte başka bir ülkenin de DHV kapsamında yer alıyorsa, DHV kapsamında buna bir istisna tanınmadığı için bir çifte vergilendirme ortaya çıkar. Örneğin İngiltere buna ilişkin olarak, başka bir ülkeyle birlikte aynı anda İngiltere’de DHV kapsamında yer alan işlemlerden elde edilen hasılatın %50’si istisna kapsamına alınmıştır.<sup>104</sup>

Kanunun ‘İstisna ve Muafiyetler’ başlıklı maddesinin son fıkrasında ise bunlar için bir sınır öngörülmüştür. Bu düzenleme ilginç ve alışılmışın dışında olmakla birlikte bunun kanun koyucu tarafından bir güvence önlemi olarak düşünüldüğü söylenebilir. Buna göre Kanun md.4/7’de “Dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir.” hükmü yer alır. Bu hüküm Tebliğ I/Ç/4’te ‘İstisna ve Muafiyetlerin Sınırı’ başlığı altında açıklanmıştır. “Bu

<sup>102</sup> European Commission, *Fair Taxation of Digital Economy*, 21 March 2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en), (erişim tarihi: 24.3.2021).

<sup>103</sup> Akın, s. 34.

<sup>104</sup> İbid.

kapsamda, söz konusu düzenleme ile, 7194 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla, bu Kanun dışında düzenlenmek suretiyle getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların dijital hizmet vergisi açısından geçersiz olması sağlanmıştır. Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda gelirlerinin her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun Kanunun konusuna giren hizmetleri dolayısıyla elde ettiği hasıllata dijital hizmet vergisi uygulanmasına engel teşkil etmez.”

#### D. Verginin Matrahı ve Oranı

DHV'nin matrahı, Kanunun “Verginin matrahı, oranı ve hesabı” başlıklı 5. maddesinin 1 ve 2. fıkralarında “Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasıllattır. Hasıllatın döviz ile hesaplanması hâlinde döviz, hasıllatın elde edildiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez” şeklinde belirlenmiştir. Bunun yanı sıra Tebliğ II/A'ya göre “Sunulan dijital hizmetlere ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dâhildir. Kanunun 5'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmaz. Buna göre, bir dijital hizmet vergisi mükellefinin verginin konusuna giren hizmetleri sunabilmesi için dijital hizmet vergisi mükelleflerinden ya da bu verginin mükellefi olmayanlardan yaptığı, verginin konusuna girsin girmesin, alımlar dolayısıyla katlandığı gider veya maliyetleri veya bunlara ilişkin ödediği vergileri dijital hizmet vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez”. Düzenlemelerden anlaşılacağı üzere verginin matrahı gayrisafi olarak hesaplanmaktadır. Kanun md.6/7'ye göre “Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.” Dolayısıyla DHV'nin gelir vergisi ve kurumlar vergisinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür ancak ödenecek vergiden indirilmesi mümkün değildir. Tüm bu matrah hesabına ilişkin düzenlemeler göz önüne alındığında, DHV'deki matrah hesabının mali güce göre vergilendirme ilkesiyle çeliştiği ileri sürülebilir. Zira, DHV'de matraha hasıllat esas alınırken kur farkı, faiz vb. ilave edilmesi ve hiçbir indirim yapılmasına izin verilmemesi gelirin safi olarak hesaplanmasına izin vermemektedir. Oysa, en azından doğrudan hasıllat elde etmek için hizmetin sunulması aşamasında yapılan giderlerin indirilmesine izin vermek gerekir.<sup>105</sup> Bunun yanı sıra DHV matrahı

<sup>105</sup> Altan Rençber, ‘Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar’, Vergi Sorunları, Sayı: 376, 2020, s. 32.

hesaplanırken hasılat yerine kazancın safi tutarının dikkate alınması şeklinde bir değişiklik yapılması, mali güce göre vergilendirme ilkesiyle uyumlu olacaktır.<sup>106</sup>

Kanun md.5/3 ve md.5/4'e göre "Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir" ve "Dijital hizmet vergisi, matraha oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmaz". Bununla birlikte "Cumhurbaşkanı, üçüncü fıkrada belirtilen oranı, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir" (Kanun md.5/5). Buna göre Türkiye'de DHV oranı dünya ortalamasının üzerinde belirlenmiştir. Nitekim dünyadaki DHV uygulamalarında oran genel olarak %1,5-%7,5 arasında değişmektedir.<sup>107</sup> Örnek olarak Avusturya'da %5, Fransa'da %3, Hindistan'da %2-%6, Macaristan'da oran %7,5 olarak belirlenmiştir. DHV oranı Türkiye kadar yüksek olan tek ülke Macaristan olmakla birlikte verginin uygulanması 31.12.2022'ye kadar ertelenmiştir.<sup>108</sup>

Türkiye'de DHV'nin dünyadaki diğer uygulamalara göre daha yüksek tespit edilmesinin bazı sakıncaları olabilir. Bunlardan ilki, DHŞÇUŞ'un gelirlerini vergilendirmek bakımından hazine yararına olsa da verginin konusuna giren faaliyetleri Türkiye'de yerleşik olarak yürüten firmalar açısından yüksek bir maliyet ve dolaşısıyla rekabette dezavantaj oluşturacaktır.<sup>109</sup> Bu sebeple vergi oranının Türkiye'de yüksek olması bu sektörün yatırım ortamını olumsuz etkileyebilir.<sup>110</sup> İkinci olarak, Türkiye'de diğer ülkelere nazaran oranı daha yüksek belirlenmiş DHV sayesinde kısa vadede yüksek bir vergi hasılatı elde edilebilir ancak uzun vadede vergiden kaçınma yolları artabileceği için bu hasılat da azalma gösterebilecektir.<sup>111</sup>

## E. Verginin Dönemi, Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Verginin dönemi, beyanı, tarhı ve ödenmesine ilişkin hususlar Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun 6/1'e göre "Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir." Burada, 4. maddede düzenlenen hesap dönemi kavramıyla 6. maddede düzenlenen vergilendirme dönemi arasındaki farka dikkat çekmek gerekir.

<sup>106</sup> Uçar / Tosun, s. 40.

<sup>107</sup> Bloomberg HT, *Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor?*, 6.1.2021, <https://www.bloomberght.com/dst-2272056> (erişim tarihi: 27.3.2021).

<sup>108</sup> Elke Asen, *What European OECD Countries are Doing About Digital Services Taxes*, Tax Foundation, Washington D.C., 2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, (erişim tarihi: 26.3.2021).

<sup>109</sup> Demirhan, s. 85.

<sup>110</sup> Fırat, s. 32.

<sup>111</sup> Özcan, s. 186.



Kanun 4. maddede öngörülen “hesap dönemi”, verginin muafiyetine ilişkin eşikler hesaplanırken hasılat bakımından getirilmiştir ve Tebliğ 1/Ç/1’e göre “Hesap dönemi, takvim yılını ifade eder”. Ancak, vergilendirme dönemi mükellefiyetin başlangıcından itibaren takvim yılının birer aylık dönemleri olacak ve vergi buna göre hesaplanacak ve beyan edilecektir. Bununla birlikte “Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir” (Tebliğ III/A).

DHV’nin de Türk vergi sistemindeki pek çok vergi gibi beyan üzerine tarh edilmesi düzenlenmiştir. Ancak Kanun md.3/2’deki şartlar varsa bu beyan stopajla yükümlü vergi sorumluları tarafından yapılacaktır (Kanun md.6/2). “Mükellefler, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi hasılat elde etmeseler dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadır” (Tebliğ III/B/1).

DHV’de beyanname dönemi, vergilendirme dönemini takip eden ayın son gününe kadar olup, ilgili vergi dairesi “katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesi, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesidir” (Kanun md.6/3, 4). Daha önce de belirtildiği gibi Tebliğe göre DHV beyannameleri elektronik ortamda verilecektir. Bunun yanı sıra Tebliğde HMB tarafından “dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesinin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olması uygun bulunmuştur” (Tebliğ III/C/1).

DHV’nin vadesi, bir vergilendirme dönemine ait DHV beyanname verme süresidir (Kanun md.6/6). Ödenen DHV, mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir (Kanun md.6/7).

DHV’nin beyanına ilişkin olarak Kanun md.6/8’de “Hazine ve Maliye Bakanlığı, dijital hizmet vergisi beyannamesinin ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya resen tarh yerini tayin etmeye, mükellef veya vergi sorumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyanname verilmeye, verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili” kılınmıştır. Buna istinaden Tebliğ III/E’de “Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükellefiyeti bulunmayan dijital hizmet vergisi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmadığı ancak, vergi kapsamındaki hizmetlerin sunulmasından elde edilen hasılatla ilişkin tevsik edici tüm bilgi, belge ve elektronik kayıtlar, gerektiğinde ibraz edilmek üzere VUK hükümleri gereğince muhafaza edileceği; buna karşılık Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi bakımından mükellefiyeti bulunanların VUK hükümlerine uygun olarak işlem tesis edeceği” düzenlenmiştir.

Kanun madde 6'da ve buna ilişkin olarak Tebliğ III. Bölümde yapılan düzenlemelerle ilgili tartışılması gereken birkaç husus vardır. İlk olarak, düzenlemelere göre her mükellefin/sorumlunun kendi adına ayrı ayrı beyanname vermesi gereklidir. Ancak grup şirketleri söz konusu olduğunda bu durum çeşitli sorunlara yol açabileceği için, grup şirketleri için tek bir DHV yükümlülüğü getirilmesi ve tek beyanname verilebilmesine olanak tanınması yerinde olurdu.<sup>112</sup>

İkinci olarak tartışılan husus ise çifte vergilendirme sorununa ilişkindir. DHV'nin konusunu şirketlerin hasılatını oluşturması ve bunun ticari kazanç niteliğinde olması, bir matrah üzerinden iki vergi (hem gelir/kurumlar vergisi hem DHV) alınması ihtimalini doğurur. Bu ise çifte vergilendirmeye yol açarak, mülkiyet hakkına ve ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturabilecektir. Her ne kadar Kanun md.6/7'de ödenen DHV'nin gelir vergisi matrahından gider olarak indirilmesine izin verilmiş olsa da bu durum, çifte vergilendirme etkisini azaltmakla birlikte tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Bu nedenle eğer hüküm, ödenen DHV'nin ödenecek gelir vergisinden mahsubuna izin verecek şekilde yeniden düzenlenirse bu tartışma ortadan kalkacaktır.<sup>113</sup>

Son olarak bu konuda Tebliğ III/F'de 'Düzeltilme' başlığıyla düzenlenen hükümü incelemek yerinde olacaktır. Bu hükme göre "Sunulan dijital hizmetin iadesi mümkün bulunmadığından ve dijital hizmet vergisi hasılat üzerinden alınan bir vergi olduğundan dijital hizmetlere ilişkin hesaplanan verginin düzeltilmesi ve iadesi söz konusu değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hatası kapsamındaki düzeltme talepleri, mezkûr Kanun hükümlerine göre değerlendirilir". Dolayısıyla Tebliğ ile DHV'de vergi hatasına ilişkin olarak hata düzeltme imkânı ortadan kaldırılmıştır. Her ne kadar sonraki cümle genel hata düzeltme hükümlerinden yararlanma yolunun açık olduğunu belirtse de idarenin düzenleyici işlemiyle kanun tarafından verilen bir hakkın sadece fiili imkânsızlık sebebiyle engellenmesi vergi hukukunun genel ilkelerine aykırılık oluşturacaktır.

## F. Vergi Güvenliği

Kanun DHV'nin doğru ve zamanında beyan ve tarh edilip ödenmemesi ihtimaline karşı bir güvenlik mekanizması öngörmüştür. Kanun md.7/1'de "VUK kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak VUK'da sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarla bulunulabileceğini" düzenlemiştir. Bu ihtar aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilecektir.

<sup>112</sup> Akın, s. 34.

<sup>113</sup> Uçar / Tosun, s. 40.

Eğer otuz gün içinde ihtarla uyularak yükümlüler yerine getirilmezse, hizmetlere erişimin engellenmesine HMB tarafından karar verilebilecektir. Bu karar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilerek erişim sağlayıcılarına bildirilecektir. (Kanun md.7/2). Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esasların belirlenmesiyle ilgili HMB'ye yetki verilmiştir (Kanun md.7/3). Dolayısıyla bu maddeyle birlikte HMB'ye yaptırım yetkisi verilmiştir. Buradaki yaptırım vergi kabahatlerinin sonucunda olduğu gibi bir para cezası değil, doğrudan erişimin engellenmesidir.<sup>114</sup> Bu hüküm dolayısıyla HMB'nin alacağı bir karar doğrultusunda BTK tarafından dijital hizmete erişim engellenebilecektir. Ancak bu gerçekleştiği takdirde ticaretlerini internet siteleri üzerinden yapan mükellefler bakımından işyerlerine ulaşamama gibi bir sonuç doğacaktır ki bu sebeple bu şekilde erişimin engellenmesinin işyeri kapatma cezasına benzediği kabul edilmelidir.<sup>115</sup> Bu hükmün amacı verginin ödenmesini güvence altına almaktır ancak hükmün düzenlenmesi bazı açılardan sorunludur. Öncelikle yargı kararına ihtiyaç olmadan, doğrudan idare tarafından verilebilecek bu cezanın uygulanması Anayasada düzenlenen çalışma özgürlüğü, mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlükleri ihlal ettiği iddiası ileri sürülebilir. Bunun yanı sıra bu hüküm de VUK mük. md.354'te düzenlenen ve 2004 yılında kaldırılan işyeri kapatma cezası ile benzerlik göstermektedir. Bu yetkinin ölçülülük ilkesi doğrultusunda tartışılması gerekir. Bir yandan bakanlığa tanınan yetki, bağımsız idari kuruluşlara tanınan yetki ile benzerlik taşımaktadır. Her ne kadar amaç vergi güvenliği olsa da başka vergilerin güvenliği için öngörülmeleyen bir yaptırımın burada pratik sebeplerle öngörülmesi eşitlik ve ölçülülük ilkeleriyle çelişebilir. Sayılan sebeplerle hükmün yeniden değerlendirilmesi ve vergi hukuku ilkeleri doğrultusunda yeniden uyarlanması yerinde olacaktır.<sup>116</sup>

### III. DHV'NİN UYGULANMASINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Uluslararası platformda ortak fikir birliğine varılan husus, DHŞÇUŞ'un vergilendirilmesine ilişkin ortak bir çözüm bulunması talebidir. Ancak DHV olarak getirilen bu çözümün kısa vadeli ve geçici olması; kesin ve kalıcı bir çözüm üretilinceye dek bir ara model işlevi görmesi hedeflenmektedir.<sup>117</sup> Bu hedefe yönelik olarak çalışmalar yoğunlaşırken bulunacak çözümün adil bir vergilendirmeyi de sağlaması dikkate alınmalıdır.<sup>118</sup> O zamana kadar dünya devletlerinden bir kısmı kendi yetkilerini kullanarak DHV'yi yürürlüğe koymuş olup Türkiye de bunlar ara-

<sup>114</sup> Dijital Hizmet Vergisi Dönemi Başlıyor, 2020, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/dijital-hizmet-vergisi-donemi-basliyor/1746444> (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>115</sup> Uçar / Tosun, s. 36.

<sup>116</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2237.

<sup>117</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2238.

<sup>118</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2239.

sında öncelikle davrananlardan biridir. Ancak öncelikle davranmak aynı zamanda biraz aceleyi de beraberinde getirmiş, yürürlüğe giren verginin gerek hukuki düzenlemesi gerekse uygulanmasına ilişkin bazı çekinceler ve eleştiriler ortaya çıkmıştır.

Öncelikle, dijital ekonominin vergilendirilmesinin amacı, DHŞÇUŞ'un hizmet verdikleri ve bu sayede gelir elde ettikleri kaynak ülkede vergilendirilmesidir çünkü bu şirketler var olan vergi yasalarına göre vergilendirilememektedir. Ancak bu yapılırken Türkiye'de mükellef olup halihazırda vergi ödeyen diğer hizmet sağlayıcılarının kapsama alınması bu firmalar açısından rekabet bakımından önemli bir dezavantaj yaratabilir.<sup>119</sup> DHV'nin amacının DHŞÇUŞ'un vergilendirilmesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, Kanunda muafiyet için belirlenen alt eşik düşük olduğu söylenebilir zira yerel şirketlerin, özellikle yeni piyasaya girmiş ve büyümekte olanların korunması ekonomi için verimli olacaktır. Bununla birlikte, DHV oranının yüksek olması, vergilendirilen dijital platformları kullanan ve bu sayede büyümeye çalışan firmaları olumsuz etkileyecektir.<sup>120</sup>

İkinci olarak, DHV'nin hukuken tartışılması gereken yönlerinden diğeri belli ve sınırlı bir şirket grubunu hedef almasıdır. Bu hedef şirketler yani DHŞÇUŞ, bu vergi yükünü tüketiciye yüklerse ve fiili mükellef bu hizmetlerden yararlananlar olursa DHV çok daha tartışmalı bir hale gelecektir. Her şeyden önce tüketiciye yansıtılacak vergiler -her ne kadar devletin vergi gelirlerine katkısı çok daha kolay olsa da- adaletsiz vergilerdir. Her ne kadar DHV'nin sadece DHŞÇUŞ'a uygulanacağı hedeflense de bu vergi şirketler tarafından tüketicilere fiyat artışı şeklinde yansıtıldığı takdirde tüketiciler bakımından olumsuz sonuçlar doğuracaktır.<sup>121</sup> Ayrıca bu, verginin net, gayrisafi kurum kazancı üzerinden değil; hasılat üzerinden alınmasıdır. Zira bu şekilde şirket kar etmese dahi vergi ödenecektir.<sup>122</sup> Bir şirketin aynı gelir üzerinden hem hizmet verdiği ülkede hem kendi ülkesinde vergilendirilmesi çifte vergilendirme sorununa yol açabilir.<sup>123</sup>

Üçüncü olarak, dijital mal ve hizmetlerin teslimine dair takip zordur.<sup>124</sup> Vergilendirme yapılırken hem reklamların Türkiye'de olan kişilere yönelik olarak yapılmadığının tespiti, hem de bu kişilerin Türkiye'de olmadığına tespiti zor olacaktır çünkü IP adresine dayanarak yapılan tespitler VPN kullanılması halinde sağlıklı olmayacaktır. Bu nedenle DHV'nin teknik olarak uygulanması sorunlara yol açabilecektir.<sup>125</sup>

<sup>119</sup> Akın, s. 34.

<sup>120</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2238.

<sup>121</sup> Özdemir / Atak, s. 32.

<sup>122</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2238.

<sup>123</sup> Fırat, s. 31.

<sup>124</sup> Karabulut, s. 267.

<sup>125</sup> Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 2238.

Son olarak Türkiye’de hali hazırda uygulanmakta olan %15 oranındaki internet reklam vergisine ilave olarak DHV getirilmiştir.<sup>126</sup> 18.12.2018 tarihli ve 476 no.lu CB kararı ile “yurtdışından reklam verenlere yönelik %15 gelir/kurumlar vergisi stopajı” düzenlenmiştir. Bu düzenleme bir ticari faaliyet olan reklam hizmeti üzerinden elde edilen gelire ilişkindir. Türkiye’nin tarafı olduğu ÇVÖA’da dar mükellefin Türkiye’de vergilendirilmesi işyeri bulunmasına ve kazancın burada sağlanmasına bağlıdır. Şu hâlde işyeri olmayan dar mükellef kurumlara yapılan reklam ödemelerinde kurumlar vergisi stopajı hesaplanırsa bu ÇVÖA’ya aykırı olur. Buna ilaveten bir de DHV alınırsa çifte vergilendirme tartışması doğacaktır.<sup>127</sup> Hali hazırdaki uygulamada dahi Türkiye’de sorumlu sıfatıyla %15 stopaj uygulayan şirketler bunu, çok uluslu şirketlere yansıtırken şirketler de buna karşılık %15 stopaj için dava yoluna başvurmaktadır.<sup>128</sup>

## SONUÇ

Dijital ekonominin vergilendirilmesi uluslararası vergi hukukunun en önemli ve güncel meselelerinden bir tanesidir. DHV’nin çıkış noktası ise uluslararası bir uzlaşma sağlanıp ortak bir çözüm bulununcaya kadar DHSCUŞ’un vergilendirilmesidir. Bu noktada, Türkiye de DHV’yi yürürlüğe koyan pek çok devlet gibi geçici bir uygulama olarak DHV’yi kabul etmiştir. Zira DHV bir tür dengeleme vergisi olup meseleye kalıcı bir çözüm olması zordur.

Dijital hizmet vergisi DHSCUŞ’u vergilendirmek ve hazineye gelir sağlamak amacıyla dünya örnekleriyle yakın zamanlı olarak Türkiye’de yürürlüğe girmiş olmakla birlikte gerek niteliğinin klasik vergilerin sınıflandırmasına uymaması gerekse -belki üzerinde çok uzun süre tartışılmadan yürürlüğe girdiği için- hukuki anlamda aykırılıklar ve uygulama zorlukları içermektedir. Elbette uygulama ve dünyadaki gelişmeler sonucunda zaman içinde eksiklikler giderilecek ve hukuka aykırılıklar ortadan kaldırılacaktır ancak bunun bir an evvel yapılması hem mükellefler hem de dijital hizmet sağlayıcıların lehine olacaktır. Diğer yandan bu eksikliklerin tamamlanması ve hukuka aykırılıkların giderilmesine gerek kalmadan DHV uygulamasından vazgeçilmesi de ihtimal dahilindedir. Zira DHSCUŞ’un vergilendirilmesi konusunda uluslararası arenada daha kalıcı çözümler önerilmektedir.

<sup>126</sup> Abdülkadir Kahraman, ‘*Dijital Hizmet Vergisi Ticareti Engeller mi?*’, Ekonomist, 22 Kasım 2019, <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/dijital-hizmet-vergisi-ticareti-engeller-mi.html> (erişim tarihi: 24.3.2021).

<sup>127</sup> Ahmet Sağlı, ‘*Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*’, EY Bülten, 15 Temmuz 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).

<sup>128</sup> İbid.

2021 yılı Mayıs ayında ABD yönetimi tarafından ‘küresel asgari bir kurumlar vergisi’ olması gerektiği ve böyle bir uygulamanın destekleneceği beyan edilmiş ve hemen sonra 2021 Haziran ayında Londra’da yapılan G7 zirvesinde, bu ülkelerin maliye bakanları küresel bir vergi reformu üzerinde anlaşmışlardır. Bu anlaşmanın dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik iki önemli noktası vardır. Bunlardan ilki, çok uluslu şirketlerin sınır ötesi işlemlerde, kârı elde ettikleri, müşterinin bulunduğu ve faaliyet gösterilen ülkede vergilendirilebilmesidir. Buna ilaveten, DHSÇUŞ’un kazanç elde ettikleri ülkelerde vergi yükümlülüklerini azaltmak için kullandıkları yasal boşlukların kapanması hedeflenmektedir. İkinci önemli başlık ise üzerinde anlaşmaya varılan küresel asgari kurumlar vergisidir. Diğer bir deyişle tüm dünyada kabul edilecek bir asgari kurumlar vergisi oranı (şu anda önerilen %15) konusunda uzlaşma sağlanmıştır. Bu konu uzun yıllardır OECD tarafından BEPS kapsamında çalışılmakta olup bununla amaçlanan çok uluslu şirketlerin sınır ötesi işlemlerde vergi düzenlemelerini ihlal etmesinin önüne geçmek ve matrah aşımını engellemektir. Küresel kurumlar vergisiyle birlikte vergi cenneti ülkelerin önemini yitirmesi hedeflenmektedir.

Sonuç olarak DHV Türkiye’de bir dengeleme vergisi olarak hatta biraz acele bir şekilde yürürlüğe girmiş olup tartışmalı olduğu hususlar muhakkaktır. Ancak küresel vergi reformunun hayata geçirilmesi halinde DHV’ye gerek kalmayacağı için çok uzun ömürlü bir vergi olmayacağı ileri sürülebilir. Buna karşılık bu reform hayata geçmez ve DHV uygulanmaya devam ederse bu kez başta ABD olmak üzere devletlerin karşılıklı olarak birbirine yaptırım amacıyla ek gümrük vergisi uygulamaları olabilir ki bu durum dünya ekonomisine çok daha büyük zarar verecektir.

## KAYNAKÇA

### *Kitap ve Makaleler*

- AKIN**, Emrah, *Dijital Vergiyle Covid-19 günlerinde tanıştık!*, Home Kpmg, 23 Temmuz 2020, <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2020/07/dijital-vergiyle-covid19-gunlerinde-tanistik.html> (erişim tarihi: 25.3.2021).
- ASEN**, Elke, *What European OECD Countries are Doing about Digital Services Taxes*. Tax Foundation, 25 Mart 2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (erişim tarihi: 26.3.2021).
- ASQUİTH**, Richard, *Digital Services Tax DST Global Tracker*. Avalara VATLive, 29 Ekim 2020: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/digital-services-tax-dst-global-tracker.html> (erişim tarihi: 27.3.2021).
- BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda, *Dijital Hizmet Vergisi*, Vergi Sorunları, Sayı: 377, Şubat 2020.
- CONSULTA**, *Consulta Dijital Hizmet Vergisi 25 Soru 25 Cevap*, Şubat 2020, [https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924\\_dijital-hizmet-vergisi.pdf](https://www.consulta.com.tr/media/2020/02/1581872609924_dijital-hizmet-vergisi.pdf) (erişim tarihi: 23.3.2021).
- ÇELENER**, Balca, *Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme*, Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 15 (178), s. 2223-2248, 2019.
- ÇELENER**, Balca, *Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği*, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 16, s. 31-54, 2019.
- DEMİRHAN**, Habip, *Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi*, The Journal of Social Science, Sayı: 4 (7), s. 73-86, 2020.
- ERGİN**, Numan Emre, *Dijital Hizmet Vergisi*, Vergi Algı, 2 Mart 2020, <https://vergialgi.net/dijital-hizmet-vergisi> (erişim tarihi: 24.3.2021).
- EUROPEAN COMMISSION**, *Fair Taxation of Digital Economy*, 21 March 2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en), (erişim tarihi: 24.3.2021).
- FIRAT**, Meral, *Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme*, Ünye İİBF Dergisi, Sayı: 3 (1), s. 22-33, Haziran 2020.
- KAHRAMAN**, Abdülkadir, *Dijital Hizmet Vergisi Ticareti Engeller mi?*, Ekonomist, 22 Kasım 2019, <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/dijital-hizmet-vergisi-ticareti-engeller-mi.html> (erişim tarihi: 24.3.2021).
- KARABULUT**, Şahin, *Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi*, Maliye Dergisi, Sayı: 178, s. 263-288, 2020.
- NADAROĞLU**, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1998.
- OECD**, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report*, 2015, (erişim tarihi: 23.3.2021).
- ÖZCAN**, Bekir, *Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Süreci ve Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması: Örnek Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırma*, Vergi Raporu, Sayı: 250, s. 173-187, 2020.

- ÖZDEMİR**, Hakan / **ATAK**, Okan. *Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi*, Vergi Raporu, Sayı: 243, s. 22-33, Aralık 2019.
- RENÇBER**, Altan, *Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar*, Vergi Sorunları, Sayı: 376, 2020, s. 27-35.
- SAĞLI**, Ahmet, *Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. EY Bülten, 15 Temmuz 2020, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi](https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi) (erişim tarihi: 25.3.2021).
- ŞEN**, Hüseyin / **SAĞBAŞ**, İsa, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Kalkan Matbaacılık, Ankara, 2016.
- UÇAR**, Onur / **TOSUN**, Cevat, *Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi*, Vergi Raporu, Sayı: 254, s. 22-41, 2020.
- ULUSLARARASI PARA FONU (IMF)**, *Measuring the Digital Economy*, Washington D.C, 2018 (erişim tarihi: 23.3.2021)..
- UN Development**, *Digital Economy Report 2019 Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*, United Nations, Cenevre, 2019.

### Haberler

- 8 ayda toplanan dijital hizmet vergisi 951 milyon lirayı buldu*, Evrensel, Ocak 4 2021: <https://www.evrensel.net/haber/422789/8-ayda-toplanan-dijital-hizmet-vergisi-951-milyon-lirayi-buldu> (erişim tarihi: 27.3.2021).
- ABD’den dijital hizmet vergisi açıklaması: prensiplere ters*, Sözcü, 7 Ocak 2021: <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmet-vergisi-aciklamasi-prensipilere-ters-6201143/> (erişim tarihi: 25.3.2021).
- Dijital Hizmet Vergisi Dönemi Başlıyor*, AA, 27 Şubat 2020: <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/dijital-hizmet-vergisi-donemi-basliyor/1746444> (erişim tarihi: 25.3.2021).
- Fransa Dijital Hizmet Vergisini Askıya Aldı*, Sözcü, 22 Ocak 2020: [https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/fransa-dijital-hizmet-vergisini-askiya-aldi-5581966/?utm\\_source=ilgili\\_haber&utm\\_medium=free&utm\\_campaign=ilgilihaber](https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/fransa-dijital-hizmet-vergisini-askiya-aldi-5581966/?utm_source=ilgili_haber&utm_medium=free&utm_campaign=ilgilihaber) (erişim tarihi: 25.3.2021).
- Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firm’s turnover*, Reuters, 1 Haziran 2018, <https://www.reuters.com/article/us-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUSKCN1IW337> (erişim tarihi: 26.3.2021).
- Hangi ülkede ne kadar dijital hizmet vergisi uygulanıyor?*, Bloomberg HT, 6 Ocak 2021: <https://www.bloomberght.com/dst-2272056> (erişim tarihi: 27.3.2021).
- ABD’den dijital hizmetler vergilerine misilleme tehdidi*, Sözcü, 29 Mart 2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/abdden-dijital-hizmetler-vergilerine-misilleme-tehdidi-6340893/> (erişim tarihi: 25.3.2021).
- Taxe Gafa: La France se donne jusqu’a l’été pour convaincre Joe Biden*, Capital, 12 Ocak 2021, <https://www.capital.fr/entreprises-marches/taxe-gafa-la-france-se-donne-jusqua-lete-pour-convaincre-joe-biden-1390600> (erişim tarihi: 25.3.2021).
- Google’dan Türkiye’deki reklamlara yüzde 5 kesinti*, Sözcü, 1.9.2020, [https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/googledan-turkiyedeki-reklamlara-yuzde-5-kesinti-6017866/?utm\\_source=dahafazla\\_haber&utm\\_medium=free&utm\\_campaign=dahafazlahaber](https://www.sozcu.com.tr/2020/ekonomi/googledan-turkiyedeki-reklamlara-yuzde-5-kesinti-6017866/?utm_source=dahafazla_haber&utm_medium=free&utm_campaign=dahafazlahaber) (erişim tarihi: 30.6.2021).