



İstanbul Hukuk Mecmuası

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

Başvuru: 02.03.2020
Revizyon Talebi: 19.07.2020
Son Revizyon: 30.12.2020
Kabul: 30.12.2020

Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması

Muhammet Durdu^{*}

Öz

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, ekonomiyi ciddi bir dönüşüm içerisine sokmuştur. 21'inci yüzyıl ile hızlanan bu değişimden evvel ekonomi, tuğla ve harç ticaretine dayanmakta iken günümüzde giderek yoğunlaşan bir şekilde bit ve byte teknolojisine dayanmaya başlamıştır. Bu durum vergi sisteminin gereği gibi çalışmamasına sebep olmaktadır. Zira vergi sistemi, sanal işlere göre değil somut ve fiziki işlere göre tesis edilmiştir. Devletlerin bu sorunlara tek taraflı önlem alması vergi savaşları doğurabileceği için OECD, IMF, AB gibi uluslararası kuruluşlar ortak hareket etme yönünde çalışmalar yapmaktadır. Fakat çok farklı çıkarları bulunan ülkeleri ortak bir çözümde uzlaştırmak zor olmaktadır. Bu çalışmada AB'nin, AB ülkeleri arasında geçici bir çözüm olarak birlikte uygulanması için teklif ettiği Dijital Hizmet Vergisi (DHV) incelenmiş ve bunun Türkiye'ye yansımaları tahlil edilmiştir. Tek taraflı konan vergiler henüz başlangıç aşamasında olmasına rağmen uluslararası vergi savaşlarını başlatmıştır. Devletlerin çoğunluğu temelden ve uzun vadeli bir çözümün gerekliliğini kabul etmekle birlikte vergilendirme haklarını koruyabilmek için yeni tür vergiler veya vergilendirme yöntemleri ortaya çıkarmaktadır. Dijital Hizmet Vergisi de bunlardan biridir. Türkiye açısından, kısa vadeli uygulamalar yerine, vergi sisteminin dijital teknolojilere uygun hale getirilmesi yönünde çalışmalar yapması tavsiye edilmektedir. Dijital Hizmet Vergisi'nin kanunlaştırma sürecinin hızlı olması ve müstakil bir kanuna sahip olmaması eleştiri konusu yapılmıştır. Vergi oranının AB örneklerinden çok yüksek olduğu belirtilmiştir. Vergiye uyumun nasıl sağlanacağı önemli bir sorun olarak ortaya konmuştur. Vergiye uyum sağlamayan dijital hizmet sağlayıcılarına idare kararıyla internet erişimi engeli konması, ileri bir hukuki çalışma konusu olarak tespit edilmiştir. Netice itibarıyla, Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nun düzenleyici etki analizinin yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Dijital hizmet vergisi, Dijital reklam vergisi, Stopaj, BEPS, Erişimin engellenmesi

Digital Service Tax in the European Union and Turkey Practice

Abstract

The development of information and communication technologies has led to a serious transformation in the economy. Before this change, which accelerated with the 21st century, the economy was based on brick and mortar trade, while today it is increasingly based on bit and byte technology. This situation has caused the system to not work properly as the tax system is based on concrete and physical jobs. International organizations such as the OECD, IMF and EU are working towards joint action since unilateral measures taken by states may cause tax wars. However, it is difficult to reconcile countries with very different interests in a common solution. In this study, the Digital Services Tax (DST) proposed by the EU to implement interoperability between EU countries as a temporary solution, was examined and the Digital Services Tax reflections in Turkey was interpreted. Unilateral taxes have begun international tax wars, even though they are still in their infancy. While the majority of states recognize the necessity of a fundamental and long-term solution, they are introducing new types of taxes or taxation methods to protect their taxation rights. The Digital Service Tax is one of them.

* **Sorumlu Yazar:** Muhammet Durdu (Araş. Gör.), Necmettin Erbakan Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Konya, Türkiye. E-posta: mdurdu@erbakan.edu.tr ORCID: 0000-0003-4912-4410

Atrf: Durdu M, "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması" (2020) 78(4) İstanbul Hukuk Mecmuası 1959. <https://doi.org/10.26650/mecmua.2020.78.4.0008>



For Turkey, rather than short-term applications, it is recommended that the tax system be made compatible with digital technologies. The process of enacting Digital Service Tax has been criticized as being too fast and The Digital Services Tax does not have an independent code. It is stated in the doctrine, as cited in this study, that the tax rate is much higher than the EU examples. How to ensure compliance with taxation has been put forward as an important problem. The imposition of internet access restrictions on digital service providers that do not comply with taxation by executive decision has been identified as an advanced legal study. As a result, it is concluded that regulatory impact analysis of the Digital Services Tax Code is unsatisfactory in Turkey.

Keywords

Digital service tax, Digital advertising tax, Withholding, BEPS, Access blocking

Extended Summary

International tax treaties are created according to the classical economy which requires a physical and stable workplace for an enterprise to be taxed in a country where it operates. The reasons for this imperative are: slow communication, exchange and customs rules, and high transportation costs. With the development of information and communication technologies (especially internet technology), international companies have had the opportunity to operate in most countries without creating a physical or stable workplace. This situation results in the state's inability to tax the internet mediation company if a tradesman in his country sells his product to a person in his country via the internet mediation company. The same conclusion can be reached for social media companies and other digital companies. Regarding the situation in terms of indirect taxes, it is difficult for the government to receive VAT from a company that sends a product from abroad to its citizens in its own country. Although making the consumer responsible in this regard stands out as a solution, implementation problems may arise. These situations lead to the inability of states to exercise their taxation authority, which is one of the most important sovereign rights, which is unacceptable for many states in terms of economic conditions. For this reason, it is seen that many states are trying to tax such incomes unilaterally. On the other hand, states hosting digital companies such as the USA, threaten to retaliate against these taxes. As a result, it is stated in the doctrine, as cited in this study that there is a kind of tax war between the countries.

It is clear that such tax wars will ultimately cause an economic damage to all states. For this reason, international organizations are working to prevent unilateral taxation. In this context, BEPS plans carried out by the OECD aim to find a fundamental solution to this problem. However, no update has been made to the OECD Model Tax Agreement, which is based on countries making international tax treaties. This Model Agreement still requires the existence of a physical workplace for taxation. Also, works have been started to find a solution to tax losses caused by the digital economy within the European Union. In this context, the EU wants to end the tax losses of the member states as soon as possible and is seeking a deep-rooted solution. The Digital Service Tax (DST) is the EU proposal to prevent short-term tax losses. In the proposal, it is stated that this tax is a temporary measure and will be abolished when the international solution for the taxation of the digital economy is reached. The tax foresees a 3% ratio on gross income and targets only certain sectors. However, since no compromise has been reached within the EU, some EU states, especially France, have implemented a similar tax unilaterally. The United States, being against such unilateral practices, has declared that it will retaliate.

While the debate about the Digital Services Tax is continuing in the EU, Turkey quickly legislated Digital Services Tax in last quarter of 2019. In Turkey, the tax rate

adjusted at 7.5% of gross revenues and the application area of the Digital Services Tax is wider than the EU proposal. In this respect, the tax burden on enterprises which are subject to the Digital Services Tax, has become more severe in Turkey. In addition, in order to ensure tax compliance, the executive body has been given the authority to decide on blocking internet access to companies that do not fulfill their tax obligations. For these reasons, a different and controversial Digital Service Tax has emerged in Turkey. Considering the 15% withholding application implemented on digital advertising services at the beginning of 2019 in Turkey, it is likely that a serious problem of system complexity and double taxation will occur. In this study, it is stated that the withholding tax application put into digital advertising services should be abolished in the short term, and making the tax system compatible with the digital age in the long term.

Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması

Giriş

Klasik ekonomiye göre oluşturulan uluslararası vergi anlaşmaları, bir şirketin faaliyette bulunduğu bir ülkede vergilendirilebilmesi için o ülkede fiziki ve sabit bir işyerinin varlığını şart koşmaktadır. Ayrıca bir şirketin faaliyetlerinin tamamlayıcı veya yardımcı unsurlarını oluşturan yerler sabit işyeri kapsamına alınmamaktadır. Zira klasik ekonomi unsurlarının bir başka ülkede faaliyette bulunması için o ülkede sabit ve daimî bir işyeri açması gerekmektedir. Bu zorunluluğun sebepleri; yavaş iletişim, döviz ve gümrük kuralları ve yüksek taşıma maliyetleriydi¹. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin (özellikle internet teknolojisinin) gelişmesiyle beraber uluslararası şirketler, çoğu ülkede fiziki veya sabit bir işyeri oluşturmaksızın faaliyette bulunma imkânı elde etmiştir. Zira teknolojinin gelişmesiyle ulaşım ve iletişim kolaylaşmış, küreselleşmenin etkisiyle de gümrük ve döviz kuralları standartlaşmıştır. Bu durum ülkesindeki bir esnafın ürününü internet aracılığıyla yine kendi ülkesindeki bir kişiye satması durumunda devletin, internet aracılık hizmeti sağlayan şirketi vergileyememesi sonucunu doğurmaktadır. Çünkü aracılık hizmeti sağlayan şirketin o ülkede fiziki bir varlığı bulunmamaktadır. Benzer şekilde bir devletin, kendi ülkesinde milyonlarca kullanıcısı olan bir sosyal medya işletmesini, kendi ülkesindeki işletmelerden aldığı reklamların ücretinden elde edilen gelir sebebiyle vergileyememesine sebep olmaktadır. Dolaylı vergiler açısından duruma bakıldığında, ülke dışından bir ürünü kendi ülkesindeki vatandaşına gönderen bir şirketten devletin KDV alması zor olmaktadır. Bu hususta tüketiciyi sorumlu tutmak bir çözüm olarak öne çıksa da uygulama problemleri baş gösterebilmektedir. Bu durum devletlerin en önemli egemenlik haklarından biri olan vergilendirme yetkisini kullanamamasını doğurmaktadır ki, birçok devlet için bu sonuç, ekonomik şartlar açısından kabul edilemez bir durumdur. Devletlerin gelir kaybı boyutu göz ardı edilemez boyutlara ulaşmıştır. Ülkeler arası farklılık göstermekle birlikte GSYH'nin %1 ile %1,4 arasında bir gelir kaybı söz konusudur. Bu durum tüm ülkelerin toplamda 2016 verilerine göre yaklaşık 650 Milyar ABD doları gelir kaybına uğramasına sebep olmaktadır. Birçok devletin tek taraflı da olsa bu tür gelirleri vergilendirme çabası içerisinde olduğu görülmektedir. Bunun neticesinde ülkeler arasında bir nevi *vergi savaşı* olduğu belirtilmektedir. Bu savaş ekonomi üzerinde ciddi olumsuz etkiler doğurabilecektir².

Bu çalışmada AB'nin dijital teknolojiyi yoğunlukla kullanan şirketleri vergilendirmek için kısa vadede uygulamayı düşündüğü Dijital Hizmet Vergisi (DHV) ve bunun Türkiye'deki uygulaması araştırılacaktır. Öncelikle bu konudaki AB teklifi

¹ OECD, *Addressing The Tax Challenges of The Digital Economy* (OECD Publishing 2014) 13.

² Artur Cockfield, "A digital-tax war is coming to a galaxy not so far, far away." (*The Globe and Mail*, 11.03.2019) <<https://www.theglobeandmail.com/opinion/article-a-digital-tax-war-is-coming-to-a-galaxy-not-so-far-far-away/>> Erişim Tarihi 16.12.2019.

ortaya konacak sonra Türkiye’deki durum tespit edilecektir. Sonuç bölümünde Türkiye için tavsiyeler gündeme getirilecektir. Çalışmada AB kurumlarının raporlarından ve Türkiye’de konu ile ilgili yapılan akademik yayınlardan faydalanılacaktır.

I. Ekonominin Dijitalleşmesinin Vergilendirmeye Etkisi

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, ekonomiyi ciddi bir dönüşüm içerisine sokmuştur. 21’inci yüzyıl ile hızlanan bu değişimden evvel ekonomi, *tuğla ve harç* ticaretine dayanmakta iken günümüzde giderek yoğunlaşan bir şekilde *bit ve byte* teknolojisine dayanmaktadır. Bu durum vergi sisteminin gereği gibi çalışmamasına sebep olmaktadır³. Dijital ekonomi, bazı sektörlerde vergilendirme yetkisinin hangi devlete ait olduğu hususunda önemli tartışmalar doğurmaktadır. Ekonomik değer nerede oluşuyorsa, o devletin vergilendirme yetkisini haiz olacağı kuralı, dijital ekonominin getirdiği özellikler ile çok farklı şekilde yorumlanabilmekte ve vergilendirme yetkisi konusunda terslikler oluşabilmektedir. Dijital dünyada ekonomik değer ne olduğu, nasıl ölçüleceği ve nerede ortaya çıktığı belirsizdir⁴. Ekonomik bir faaliyet, kimi durumlarda ne ekonomik değer ortaya çıkarıldığı yerde ne de tüketimin yapıldığı yerde vergilendirilmekte, bunlarla hiçbir alakası olmayan *avantajlı vergi rejimine sahip* üçüncü bir ülkede vergilendirilmektedir. Bu durum, uluslararası şirketlerin, ekonominin dijitalleşmesini araç olarak kullanarak agresif vergi planlaması yapması sebebiyle olmaktadır. Dijital ekonominin getirdiği özelliklerden evvel de bu tür şirketler, vergi planlaması yoluyla vergi giderlerini azaltabilme hüneri gösterebilmekteydi. Fakat dijital ekonominin gelişimiyle birlikte bunun derecesi çok üst seviyelere çıkmış ve dijital ekonomiyi yoğunlukla kullanan şirketlerin, klasik şirketlere göre %50 daha az vergi ödediği belirtilmiştir⁵. Bu sonuçtan dijital ekonomiyi kullanan firmaların sorumlu olduğu söylenebilir. Agresif vergi planlaması yaparak devletlerin vergi tabanlarını eritebilmektedirler. Bununla birlikte bu tür şirketlerin dijital ekonomiye yönelik vergi teşviklerinden yararlanmaları sebebiyle az vergi ödeyebildikleri de göz önüne alınmalıdır⁶. Üstelik bu tür teşviklerden ve ARGE yatırımları sebebiyle vergi avantajlarından yararlanan sadece dijital firmalar değildir. İlaç firmaları da benzer durumda olmasına rağmen vergi konusunda yeterince dikkat çekmemektedir. Ayrıca dijital şirketlerin, klasik şirketlerden daha fazla vergi ödediği yönünde bulgular da mevcuttur⁷.

³ Johannes Becker ve Joachim Englisch, “EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal” (*Kluwer Tax Blog* 16.03.2018) <<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>> Erişim Tarihi 19.12.2019.

⁴ European Commission, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, (European Commission 2017) 7.

⁵ Ibid, 6.

⁶ Marcel Olbert ve Christoph Spengel, *Taxation in The Digital Economy: Recent Policy Developments and The Question of Value Creation*, (ZEW Discussion Papers 2019) 5, 12.

⁷ Helge Sigurd Naess Schmidt et al, *The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on Welfare, Growth and, Revenues* (Copenhagen Economics 2018) 1, 6.

Dijital ekonominin vergi sistemini zorlayan özelliklerini OECD Şu Şekilde sıralamıŐtır⁸:

- Hareketlilik: Hareketlilik unsurunu üç sebep desteklemektedir. Bunlar: dijital ekonomiyle birlikte önem kazanan soyut ekonomik değerlerin kolayca aktarılması, kullanıcıların hareketliliği ve hizmetlerin hareketliliği.
- Bilgiye bağlılık: Dijital ekonominin birçok sektöru çeşitli bilgileri kullanarak çalışmaktadır. Hatta bazı Şirketler doğrudan veri konusunda çalışmaktadır. Bilgisayar teknolojilerinin gelişmesi bu süreci hızlandırmıŐtır.
- Ağ etkisi: İnsanların dijital araçlarla birbirleriyle etkileŐmesi, dijital hizmetleri doğrudan etkilemektedir.
- Çok taraflı iş modellerinin yaygınlaŐması: Bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle dünyanın farklı yerlerinden birçok kişi belli bir iş için bir araya gelebilmekte ve birbirlerini etkileyebilmektedirler.
- Monopol veya oligopol piyasalara meyil: Ağ etkisine bağlı olarak çoğu kiŐinin tek veya birkaç dijital hizmette buluŐmasını ifade etmektedir.
- DeđiŐkenlik: Dijital piyasalara giriş ve çıŐıŐların kolay olması ve ölkeler arasındaki sınırların dijital ekonomi için çoğunlukla geğerli olmaması, yeni Şirketlerin ortaya çıŐıŐını kolaylaŐtırabilmektedir.

Bu özellikleri sebebiyle dijital ekonomi, devletlerin vergi gelirlerini önemli Şekilde azaltmaya başlamıştır. Bu nedenle her ölkenin dijital ekonominin özelliklerine karşı tek taraflı önlemlerle mücadele etme ihtimali ortaya çıkmıştır. Böyle bir mücadele yöntemi, hem uluslararası çifte vergilendirme problemini önemli bir biçimde artıracak hem de bir nevi gümrük duvarı örecektir. Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik tek taraflı önlemler sebebiyle uluslararası ekonominin geliŐimi engellenebilecektir. Netice itibariyle refah azalacak ve dijitalleŐmenin getireceği faydalar engellenecektir.

Bu problemleri engellemek amacıyla OECD (Organisation of Economic Development and Cooperation) bünyesinde birçok ölkenin katılımı ile ortak bir çalışma baŐlatılmıŐtır. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planları olarak adlandırılan bu giriŐim, G20 ortaklığıyla 2013 yılında baŐlatılmıŐtır. Eylem Planları'nın temel gayesi ekonominin dijitalleşmesi sebebiyle ortaya çıkan uluslararası vergilendirme problemlerine ortak çözümler olarak ölkelerin tek başına önlem almasını engellemektir. Ayrıca ekonomide dijitalleŐmenin, dijital ekonomi olarak yeni bir ekonomi türü olarak görölmemesi gerektiği, bunun yerine probleme,

⁸ OECD, *Addressing The Tax Challenge* (n 1) 84.

tüm ekonominin dijitalleşmesi açısından bakılması gerektiği vurgulanmaktadır. Zira belirli sektörleri dijital ekonomi adıyla ayırmak, dijital ekonominin sınırlarını belirleme konusunda keyfi sonuçlar doğuracaktır⁹. BEPS Eylem Planları çerçevesinde çeşitli raporlar hazırlanmış olup nihai sonuca 2020 yılında varılması hedeflenmektedir. Ayrıca OECD, ortak bir sonuca varılmazsa, her devletin tek taraflı çözüm üzerine yoğunlaşacağını, bu durumun ise bütün dünya ülkelerini makroekonomik anlamda kötü etkileyeceğini belirtmektedir¹⁰. Bu yolla OECD, ülkeleri ortak bir çözüme ulaşma konusunda teşvik etmektedir.

Dijital ekonomi ile ilgili vergilendirme problemlerini geliştirmekte olan ülkeler uzun zamandır dile getirmesine rağmen uluslararası alanda yeterli dikkat çekememiştir. Fakat özellikle AB ülkelerinin de bu durumdan zarar görmesiyle ve uluslararası vergi sistemine yönelik reform talebinde bulunmaya başlamasıyla, sorunlar daha çok dikkat çekmeye başlamıştır¹¹.

II. Avrupa Birliği'nin Ara Çözüm Önerisi: Dijital Hizmet Vergisi

Avrupa Komisyonu'na göre, dijital ekonomi Avrupa için birçok fırsatlar barındırmaktadır. Avrupa Birliği'nin temel stratejisi olan tek pazar anlayışının dijital ekonomiye de uygulanmasıyla Avrupa ekonomisine 415 Milyar Euro'luk katkı yapacağı tahmin edilmekle birlikte, soyut değerlere bağlılık sebebiyle dijital ekonomi, Avrupa'nın vergi sistemini zorlamaktadır¹². Avrupa Komisyonu, dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel zorlukların uluslararası bir koordinasyon ile çözülmesi gerektiğini kabul etmekle birlikte, bu hususta uluslararası ilerlemenin yetersiz olduğunu, bu sebeple en azından Avrupa Birliği düzeyinde ortak hareket etme gereğini ileri sürmektedir¹³. Bu konuda AB'nin temel ilkesi, AB içerisinde elde edilen bir kazancın, kazanıldığı ülkede vergiye tabi tutulmasıdır¹⁴.

Avrupa'nın klasik ekonomi içerisinde önemli şirketleri olsa da, dijital ekonomi içerisinde ABD karşısında zayıf kalmıştır. Dünyanın önde gelen dijital şirketleri; Facebook, Aphabet, Apple gibi şirketler ABD menşelidir. Bu şirketlerin dijital ekonominin özellikleri sebebiyle Avrupa Birliği devletlerinde gösterdikleri faaliyetler sebebiyle önemli vergi yükümlülüklerinden kurtulabildikleri görülmektedir. Tam bir konsensüs içerisinde olmasa bile AB ülkelerinin bu duruma karşı çıktığı görülmektedir¹⁵. Zira dijital ekonominin gereğince vergilendirilememesi devletlerin

⁹ Ibid, 3, 4, 12.

¹⁰ OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (OECD Publishing 2019) 6, 7.

¹¹ Ruth Mason, "The Digital-Tax Proxy War" (Medium 03.12.2018) <<https://medium.com/@ProfRuthMason/the-digital-tax-proxy-war-1f618a0f8d43>> Erişim Tarihi 25.12.2019.

¹² European Commission, *A Fair and Efficient* (n 4) 2.

¹³ Ibid, 7.

¹⁴ European Union, *Talinn Digital Summit Conclusion of the Prime Minister of Estonia Juri Ratas* (Talinn 2017) 3.

¹⁵ European Commission, *Comission Staff Working Document Executive Summary of the Impact Assesment* (European Commission 2018).

bütçelerini olumsuz etkilemekte ve kamu harcamalarının finansmanını zorlaştırarak insan hayatının yaşam kalitesini azaltabilmektedir¹⁶. OECD bünyesinde yapılan küresel çözüm arayışını desteklemekle beraber, çalışmanın gelişimini yavaş bulan AB, 2018 yılının mart ayında AB ülkelerinde uygulanmak üzere iki öneri ortaya koymuştur. İlk öneri uzun vadeli olup, işyerinin oluşumunu fiziki ve sabit varlığa bağlayan klasik vergi anlayışını değiştirerek dijital varlığı da işyeri oluşumu içerisine dâhil etmektedir. Bu öneri bu çalışmanın konusunun dışındadır. İkinci öneri, OECD bünyesinde yapılan çalışmanın veya ilk önerinin uygulanması, uluslararası mutabakatı gerektirdiği için, bunlardan biri hayata geçirilene kadar, geçici bir önlem olarak Dijital Hizmet Vergisi'nin (*Digital Services Tax*) uygulanmasını öngörmektedir.

Dijital teknolojileri kullanan şirketlerin yeterince vergilenemediği yönünde önemli bir intiba bulunmaktadır. Uluslararası mutabakata varılana kadar geçici önlem alınması zorunlu görülebilir. Fakat konulan geçici vergiler genellikle kalıcı olmaya meyillidir. Ayrıca geçici vergilerin uygulama basitliği amaç edinilerek vergi sisteminin bazı kurallarına uymadığı görülmektedir. Bu sebeple uygulanmadan önce dikkatle düşünülmelidir. Mükelleflerin hakları ön planda tutulmalıdır. Yabancı mükelleflere herhangi bir ayrıcalık içermemelidir ve mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamı dışında kalmamalıdır¹⁷.

A. Avrupa Konseyi'nin Önerdiği Dijital Hizmet Vergisi

Dijital ekonominin gelişmesiyle beraber yeni sektörler ortaya çıkmıştır. Bir kısım dijital sektörlerde, kullanıcılar da oluşturulan ekonomik değerde ciddi pay sahibi olmaktadır. Mesela bir sosyal medya, kullanıcıların sayısı ve kullanılma süresi ile değer kazanmaktadır. Yeni kullanıcılar sosyal medyanın isminden ziyade kullanıcı portföyü sebebiyle o sosyal medyayı tercih etmektedir. Aynı şekilde online satış işlemlerinde bir alıcı bir siteyi tercih ederken, o sitenin kullanılma sayısına, kullanıcılar tarafından yapılan yorumlara ve verilen puanlara dikkat etmektedir. Bu sebeple bu tür dijital sektörlerde, kullanıcıların kendisi de oluşturulan ekonomik değere katkı sağlamaktadır. Buna *ağ etkisi* denmektedir. Avrupa Konseyi DHV önerisinde, bu duruma vurgu yaparak, kullanıcıların değer oluşturmada önemli katkısı olan sektörlerin bu vergi kapsamına alındığını belirtmiştir¹⁸.

Vergilendirme, Gümrük Vergileri ve Ekonomik ve Mali Sorunlar AB Komisyonu üyesi Pierre Moscovici dijital ekonomiyi ve Avrupa için doğurduğu vergisel sorunları şu şekilde ifade etmiştir¹⁹;

¹⁶ European Council, *Leaders Agenda* (European Council 2018).

¹⁷ CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (Opinion Statement 2018) 2.

¹⁸ European Commission, *Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (European Commission 2018) 15, 16.

¹⁹ European Commission, *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU* (European Commission 2018).

“Dijital ekonomi Avrupa için büyük bir şans ve Avrupa dijital firmalar için büyük bir kazanç kaynağı. Bu kazan-kazan ilişkisi bazı hukuki ve mali sorunlar doğurmaktadır. Dijital firmaların fiziksel bir varlığı olmadığı için internet öncesi kurallar, bu firmaları Avrupa’da vergilendirmeye izin vermemekte. Bu durum üye devletler açısından vergi tabanını erittiği için büyük bir kara deliğe dönüşmüş durumda. İşte bu sebeple biz genel vergilendirme kurallarını güncellemeye ve geçici bir önlem almaya çalışıyoruz”.

AB tarafından üye devletlerin bazılarının, uluslararası bir mutabakata varılana kadar, dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda tek taraflı önlem alma niyetinde olduğu, bu sebeple Birlik seviyesinde bir önlemin ortaklaşa alınmasının dijital tek pazar uygulamasının korunması açısından gerekli olduğu düşünülmektedir. Uluslararası bir çözüm için ulusal vergi sistemlerinin yanında uygulamada olan tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının güncellenmesi gerektiği için, bu anlaşmalarının kapsamında olmayan bir vergi oluşturulmak istenmiştir. Nitekim teklife göre DHV çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamına girmemektedir²⁰. Fakat bu durum mükellefler açısından ayrımcılığa ve adaletsizliğe sebep olabilecek, çifte vergilendirme sorunları doğurabilecektir²¹. Ayrıca yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının genelde OECD Model Vergi Anlaşması’na göre yapıldığı düşünüldüğünde, bu anlaşmanın ikinci maddesi, böyle bir verginin anlaşma kapsamı dışında kalmasına izin verip vermediği şüphelidir. Söz konusu maddeye göre sözleşme, taraf devletlerce sonradan konulacak aynı veya benzer vergileri de kapsamaktadır. Buna göre DHV, gelir üzerinden alınan bir vergi ise anlaşmaların kapsamı içerisine girecektir. Aksi durumda girmeyecektir. Bir görüşe göre DHV daha çok KDV benzeri bir vergidir²². DHV’nin gayrisafi usulle vergilendirilmesi, bu hususta tartışmalar oluşturacağına benzemektedir²³.

Avrupa Komisyonu tarafından DHV’nin amaçları şunlardır²⁴:

- Tek pazarın bütünlüğünü korunması ve doğru çalışmasını temin edilmesi,
- Vergi tabanında erimenin önlenmesi ve kamu mali sağlığının korunması,
- Sosyal adaletin sağlanması ve bütün girişimciler için eşit bir ortam sağlanması,
- Agresif vergi planlaması ile vergi yükümlüğünden kurtulmanın önlenmesi.

²⁰ Council of the European Union, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (ECOFIN 2018) 3.

²¹ CFE Tax Advisers Europe, (n 17) 2.

²² Bersu Kılıç, ‘Dijital Hizmet Vergisi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme’ (2020) Temmuz (467) Vergi Dünyası Dergisi 137, 140.

²³ Ruth Mason, *The Digital-Tax*; Laura Simmonds ve D. Weber, *The European Commission’s Digital Services Tax Proposal: a policy and legal evaluation* (Universiteit Van Amsterdam 2018) 37.

²⁴ European Commission, *Proposal for a Council* (n 18) 3, 4.

Vergilendirme yetkisi açısından, kullanıcıların bulunduğu yer ülkesi vergilendirme yetkisine sahip kabul edilmektedir. Teklifin 5'inci maddesine göre kullanıcıların bulunduğu yer, IP adreslerine veya coğrafik belirleme yapan diğer yöntemlere göre belirlenecektir. Bu şekilde kişilerin özel bilgilerinin toplanması söz konusu olacaktır. Bu hususta kişisel verilerin korunmasına ilişkin mevzuata uygun davranılacağı vurgulanmıştır. Ödemenin yapıldığı yer veya sözleşmenin ifa edildiği yerin vergilendirme açısından herhangi bir yetkisi yoktur²⁵.

Mükelleflerin vergiyi öderken tek bir AB ülkesine kayıt yaptırmasının yeterli olacağı öngörülmüştür. Tahsilatı yapan ülke, kendi vergisini aldıktan sonra ortak bir sistem içerisinde diğer ülkelerin vergisini aktaracaktır. Bu sayede vergide basitlik ilkesine uyum sağlanarak mükelleflerin uyum masraflarının azaltılması amaçlanmıştır. Bununla beraber bütün mükellefler kendileri açısından en kolay vergi ödeyecekleri ülkeyi seçebilecekleri için o ülke açısından iş yükünün ciddi oranda artması söz konusu olabilir²⁶. Bunun yanında devletlere vergiye uyum sağlanması konusunda gerekli tedbirleri alma yetkisi verilmektedir.

DHV, Mart 2018'de ilk kez tavsiye edildikten sonra AB ülkeleri tarafından ciddi şekilde tartışılmıştır ve uzlaşma sağlama adına iki kez köklü şekilde değişmiştir. Son değişiklik olan Mart 2019'da verginin adı da değişmiş, Dijital Reklam Vergisi olmuştur. Buna rağmen henüz tam olarak bir uzlaşmaya varılamamıştır²⁷.

AB bünyesinde ortak çözüm arayışları uzadıkça, ülkeler kendi tek taraflı önlemlerini almaya başlamıştır. Birçoğu Konsey tarafından önerilen metne benzer uygulamalara başlasa da farklı yönde ilerlemeler olması durumunda çifte vergilendirme problemi oluşması muhtemeldir. Mesela İngiltere Nisan 2020'de yürürlüğe girmek üzere %2'lik bir DHV uygulamaya koymuştur. Mükellefiyet sınırı ise farklı belirlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre dünya üzerindeki gelirleri 500 Milyon Sterlin'i İngiltere içindeki gelirleri ise 25 Milyon Sterlin'i geçen şirketler bu vergiye tabi olacaktır. Verginin konusu da Konsey önerisinden bazı farklılıklar içermektedir. İtalya ise 2020 yılının başında yürürlüğe girmek üzere %3 oranında bir DHV uygulamaya koymuştur. İtalyan uygulamasındaki farklılık ise, ödenen verginin kurumlar vergisi matrahından indirilememesidir. Fransa, 2019 yılının başından itibaren uygulanmak üzere DHV'yi geriye yürür bir şekilde uygulamaya koymuştur²⁸. Fransa'nın bu adımında en çok etkilenen firmalar ABD kökenli olduğu için ABD Fransa'yı, Fransa şampanyalarına, çantalarına, peynirlerine ve makyaj ürünlerine ek gümrük vergisi koymakla tehdit

²⁵ Hindistan bu açıdan farklı bir yönde ilerlemektedir. Yürürlüğe konulan benzeri bir vergide, reklam ödemesini yapan kişilere göre vergi sistemi tasarlanmıştır. Reklamın muhatabı olan kesim dikkate alınmamıştır. Bkz: Wei Cui, "The Digital Services Tax: A Conceptual Defense" (*Papers SSRN* 2018) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641> Erişim Tarihi 14.12.2019.

²⁶ Simmonds ve Weber, *The European Commission's* (n 23) 30.

²⁷ Council of the European Union, *Proposal for a Council Directive* (n 20).

²⁸ Lexology, "Digital Services Tax: Overview of the progress of implementation by EU Member States" (*Lexology* 2019) <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9>> Erişim Tarihi 25.12.2019.

etmektedir²⁹. Görüldüğü üzere devletlerin tek taraflı adımlar atması şimdiden siyasi sorunlar doğurmaktadır. İleride hukuki sorunlar da doğurması kaçınılmazdır.

DHV henüz bir teklif boyutunda olduğu için hem Birlik içinde hem akademik açıdan tartışılmaktadır. Bunun neticesinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu bölümde verginin unsurları, yapılan değişiklikler çerçevesinde incelenecektir.

1. Verginin Konusu

Teklifte, DHV'nin konusuna, kullanıcının değer katkısı yüksek olan alanlar dâhil edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda teklifin ilk halinde, 3'üncü maddesine göre verginin konusu üç alandan oluşmaktadır:

- Dijital reklamlardan kaynaklanan kazançlar
- Çok taraflı alışverişi veya hizmet ifasını kolaylaştıran dijital aracılık hizmetlerinden kaynaklanan kazançlar
- Kullanıcıların katkısıyla ve kullanıcılar hakkında toplanan verinin aktarılması neticesinde oluşan kazançlar

Dijital reklam hizmetleri ile hedeflenen FACEBOOK ve GOOGLE gibi şirketler olsa da düzenlemenin niteliği gereği, gerekli niceliksel büyüklüğü geçtiği takdirde gazete siteleri ve blog sayfaları da bu verginin kapsamına girebilecektir³⁰. Bu durum çerçevenin yeterince iyi çizilemediğini göstermektedir. Zira bu tür sitelerin vergilendirilmesi verginin amaçları arasında değildir.

AB direktifinde verginin kapsamının dışında kalan hususlar ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu ayrıntılara göre iletişim araçları ve online ödeme sistemleri bu verginin kapsamı dışındadır. Zira bu tür dijital faaliyetlerde, kullanıcılar başka türlü etkileşimde iken bu araçları irtibatı kolaylaştırmak amacıyla kullanılmaktadırlar. Vergiye tabi olan işlemlerde ise kullanıcıların birbiriyle etkileşim kurması doğrudan dijital hizmet vasıtasıyla olmaktadır.

Aynı şekilde, kendi malını dijital sistemleri kullanarak satanlar da bu verginin kapsamı dışındadır. Zira burada değer malın kendisindedir. Kullanıcıların katılımı dijital hizmete doğrudan bir değer katmamaktadır. Dijital sistemler sadece bir iletişim aracı olarak kullanılmaktadır. Satılan ürünün dijital veya somut olması durumu değiştirmemektedir. Ayrıca dijital ürünlerin satışına dijital olarak aracılık edilmesi de verginin konusu dışında tutulmuştur. Zira kullanıcılar bu durumlarda değer oluşumuna katkı yapmamaktadır. Kullanıcılar başka kullanıcılardan etkilendiği için değil, doğrudan dijital ürünü istedikleri için satın almaktadır.

²⁹ BBC NEWS, "US threatens tax on champagne and French cheese" (BBC 2019) <<https://www.bbc.com/news/business-50636521>> Erişim Tarihi 10.12.2019.

³⁰ Simmonds ve Weber, *The European Commission's* (n 23) 8.

İnternet aracılarını kullanarak ürün satan kişilerin elde ettiği gelir de verginin kapsamı dışındadır. Bu vergide, online aracılık hizmetlerinde hedeflenen, alıcı ve satıcıyı bir araya getirerek, sadece bir araya getirme işi dolayısıyla aracılık faaliyetinden elde edilen kazançtır.

Direktife göre son olarak, kullanıcıların bilgilerinin toplanması sensör veya benzeri yöntemlerle kullanıcı katkısı olmadan yapılıyorsa vergi konusu dışında kalmaktadır. İ işlemlerde kullanılmak üzere toplanan veriler de vergi konusunun dışında kalmaktadır.

2018 yılının aralık ayında Almanya ve Fransa, verginin konusuna sadece dijital reklamların dâhil edilmesini, diğer iki alanın verginin kapsamı dışında bırakılmasını önermiştir. Söz konusu teklifte, üye ülkeler benzer dijital alanları vergilemek için ulusal vergi konulması konusunda serbest bırakılması vurgulanmıştır. Bu hususta Avrupa Konseyi'nin yeni bir çalışma yapması çağrısında bulunulmuştur³¹.

Bundan sonra yapılan görüşmeler üzerine verginin alanının daraltılması yönünde yeni bir çalışma yapılması kararlaştırılmıştır. 2019 yılının mart ayında açıklanan yeni teklif ile sadece dijital reklamların vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Teklife göre geçici verginin yeni ismi Dijital Reklam Vergisi (*Digital Advertising Tax*) olarak değişecektir. Bu daraltmaya rağmen AB bünyesinde yine uzlaşma sağlanamamış, bazı devletler OECD BEPS planına sadık kalınmasını savunmaya devam etmiştir. Üstelik bu sefer verginin kapsamının daraltılmasına karşı çıkan devletler de olmuştur³².

2. Verginin Mükellefi

Direktife göre verginin mükellefi olabilmek için belirli bir büyüklüğe sahip olma şartı konmuştur. Teklifin 4'üncü maddesine göre dijital şirketin global geliri 750 Milyon Euro'yu; AB geliri ise 50 Milyon Euro'yu geçmesi halinde mükellef olacaktır. Bunlardan herhangi birinin altında kalan şirketler vergiden muaf olacaktır. Bu miktarlar hesaplanırken konsolide bir grubun üyesi olan şirketler için tüm grup dikkate alınır. Teklif iki kez değişikliğe uğramasına rağmen bu sınırlar sabit kalmıştır. Bu sınırların sebebi olarak genellikle büyük şirketlerin agresif vergi planlaması yapması gösterilmiştir. Ayrıca yeni başlayan ve küçük olan şirketlerin korunması amaçlanmıştır.

Aynı zamanda bir gruba ait fakat çok küçük olan bir firma vergi kapsamına girerken, herhangi bir grubun parçası olmamakla beraber iki mükellefiyet sınırlarından herhangi birinin çok az farkla altında kalan firma vergiye tabi olmayacaktır. Bu

³¹ Council of the European Union, "Digital Taxation" (*Consilium Europe* 2019) <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>> Erişim Tarihi 20.12.2019.

³² Council of the European Union, *Proposal for a Council* (n 20).

durum şirketlerin birleşmesini engelleyici bir faktör olarak görülmektedir³³. Vergi adaleti açısından da ciddi sakıncalar barındırmaktadır³⁴.

3. Verginin Matrahı ve Oranı

Konseyin önerdiği teklifin 7'nci ve 8'inci maddelerine göre DHV'nin matrahı elde edilen gelirin gayri safi tutarıdır. KDV ve benzeri vergiler matraha dâhil edilmemektedir. Gayrisafî matrah usulünün kabul edilmesi, adalet açısından sorunlar doğurabilirse de firmaların kazanç kaydırmasını engelleyecektir³⁵. Oran ise %3'tür³⁶. Oran düşük gibi görünse de gayri safi tutarın esas alınması vergi adaletini temin açısından sakıncalıdır. Oranın düşük tutulmasının sebebi olarak farklı kâr marjı olan şirketlere uyum sağlama amacı gösterilmiştir. Matrah saptanırken tahsil esas değil tahakkuk esasına göre belirlenecektir. Bu oran ile AB ülkeleri için yıllık 5 Milyar Euro gelir hedeflenmektedir³⁷. Fakat daha sonra verginin konusu sadece dijital reklamlara indirilince beklenen kazanca ulaşmanın söz konusu olmayacağı söylenebilir. Ayrıca söz konusu tahminin iyimser olduğu da belirtilmektedir. Birçok faktör düşünülünce elde edilecek gelir Komisyon'un tahminin yarısının altında olabilir³⁸.

Uluslararası bir şirketin tüm dünyada gösterdiği bir reklamın vergisinin Avrupa ülkeleri arasında dağıtımını yapılırken, o ülkede yaşayan kişilerin cihazlarında görüntülenme oranlarına göre yapılması önerilmektedir. Aynı şekilde online aracılık hizmetlerinde, bu hizmetlerin ülkelerdeki kullanılma sayısına göre vergi paylaşılması yapılacaktır. Veri transferi işlemlerinde ise, veri toplanmasına katkı yapan kişilerin buldukları ülkelere göre bir vergilendirme yapılacaktır. Netice itibarıyla vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde temel faktör kullanıcıların bulunduğu yerdir. Bu durum insanların daha fazla cihaza sahip olduğu ülkeler lehine adaletsiz sonuçlar doğuracaktır. Zira bir ülkede insanlar, aynı reklama hem kişisel bilgisayarından hem işyeri bilgisayarından hem telefonundan hem de tabletinden muhatap olabilir. Başka bir ülkenin ekonomik yapısı gereği insanlar daha az cihaza sahip olabilir. Bu sebeple insanların daha fazla cihaza sahip olduğu ülkeler pastadan haksız yere daha büyük pay alacaktır³⁹.

AB içerisinde ödenen DHV'nin devletler tarafından kurumlar vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir. Şüphesiz bu durum yetersiz bir koruma alanı

³³ Bloomberg, "Europe's Digital Tax Is a Bad Idea" (*Bloomberg* 11.04.2018) <<https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2018-04-11/europe-s-digital-tax-is-a-bad-idea>> Erişim Tarihi 01.12.2019.

³⁴ Simmonds ve Weber, *The European Commission's* (n 23) 25.

³⁵ Ibid, 29.

³⁶ Bu oranın (eğer vergi uygulanabilirse) ilerleyen yıllarda arttırılabileceği belirtilmiştir. Bkz: Gary Clyde Hufbauer ve Zhiyao Lu, *The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff* (PIIE Policy Brief 2018) 7.

³⁷ European Commission, *Digital Taxation: Commission* (n 19).

³⁸ Schmidt et al, (n 7) 2.

³⁹ Clifford Chance, *Missing the Target? The Surprising Scope of the Proposed New EU Digital Services Tax* (Clifford Chance LLP 2018) 6.

oluşturmaktadır. Zira matrahtan indirim, ifte vergilendirmeyi kısmen engelleyen bir durumdur. Doktrinde de DHV'nin ekonomik ifte vergilendirme açısından yeterli rahatlamayı sağlamadığı belirtilmiřtir⁴⁰.

B. AB Direktifinde nerilen Sistem zerindeki Tartışmalar

Avrupa komisyonu tarafından Mart 2018'de DHV nerildikten sonra hakkında tartışmalar başlamıştır. En başta, AB lkeleri arasında DHV'yi uygulamaya dönük bir konsensüs bulunmamaktadır. İrlanda, Hollanda, Lüksemburg ve İskandinav lkeleri OECD bünyesinde yürütülen BEPS alışmaları ile ortak hareket edilmesi taraftarıdır⁴¹. Bu sebeple ortak bir metin üzerinde uzlaşı mümkün olmamaktadır. DHV teklifi konsensüse ulaşmak amacıyla bir senede iki kere değişikliğe uğramıştır. Fakat nihai bir anlaşmaya varılamamıştır.

Avrupa Komisyonu, yaptığı etki analizi çalışmasında, verginin yürürlüğe girmesi durumunda getireceği faydaları ve potansiyel sorunları belirlemeye çalışmıştır. Sorun olarak hem devletlerin hem de mükelleflerin uygulama masrafları gösterilmiştir. Ayrıca üretilecek olan vergi gelirinin az olacağı kabul edilmiştir. Olumlu etkileri arasında⁴²;

- Kullanıcıların katkısını kullanarak gelir elde eden büyük dijital firmaların vergilendirilmesini sağlayarak AB vatandaşlarının adalet algılarının geliştirilmesi,
- ye devletlerin tek taraflı tedbirler olarak tek pazar uygulamasının zedelenmesini engellenmesi
- Uluslararası alanda dijital ekonominin vergi ile ilgili ortaya çıkardığı sorunları ozmek üzere bir kıvılcım oluşturulmasının amaçlanması, sayılmıştır.

Avrupa Komisyonu Düzenleyici İnceleme Kurulu tarafından yapılan değerlendirmede, DHV teklifinin eksik yönlerini belirlemiştir. Bu değerlendirmeye göre, sunulan teklifte AB'nin neden kısa vadede böyle bir vergiye ihtiyacı olduğu aıklanmamasıdır. Kısa vadeli olan bu ozmden uzun vadeli ozme nasıl geçiş yapılacağı belirtilmemiştir. DHV'nin alternatifleri ortaya konmamış ve neden bu yönde tercih kullanıldığı söylenmemiştir. Yapılan etki analizi yeterince tatmin edici deđildir⁴³.

⁴⁰ Simmonds ve Weber, (n 23) 48.

⁴¹ Reuters Business News, "Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover" (*Reuters* 01.06.2018) <<https://uk.reuters.com/article/uk-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUKKCN1IW333>> Erişim Tarihi 05.12.2019.

⁴² European Commission, *Comission Staff Working Document* (n 15) 2, 3.

⁴³ Regulatory Scrutiny Board, *Regulatory Scrutiny Board Opinion* (Council of the European Union, 2018).

DHV'nin temel hedefi, oluşturulan değerde kullanıcı katkısı olan alanları vergilemektir. Fakat GOOGLE'a göre, burada değeri ortaya çıkaran bilgisayar teknolojileridir. Bu teknolojiyi üretenler California'dadır ve vergileme yetkisi de nihai olarak orandır. Reklam satışları internet üzerinden algoritmalar aracılığıyla mezat usulüyle yapıldığı için bu işlemlerin yapıldığı bir yer yoktur. Ayrıca reklamlar da sadece sanal ortamda görüldüğü için faaliyet yeri de oluşturmazlar. Bütün bunlara rağmen Google'ın Avrupa merkezi İrlanda'dadır. Bu sebeple Avrupa'da bir vergi yükümlülüğü doğacaksa bile vergilendirme yetkisi de İrlanda'nındır⁴⁴.

AB'nin ekonominin dijitalleşmesi sebebiyle ortaya çıkan problemleri tek taraflı olarak değil, OECD'yle birlikte uluslararası bir mutabakatla çözmesi gerektiği belirtilmektedir⁴⁵. En büyük ortaklarından biri olan ABD ile işbirliği olmadan bu adımı atması eleştirilmektedir⁴⁶. AB'nin görüşü de bu yönde olmasına rağmen uluslararası alanda yapılan çalışmalar yetersiz bulunmakta ve vergi tabanlarının yozlaşmasından yakınmaktadır. Bu sebeple uluslararası bir mutabakata varılana kadar geçici bir çözüm olan DHV'yi uygulamaya koymaya çalışmaktadır.

Bu tür bir çözümün belirli dijital hizmetleri konu alması sebebiyle, dijital ekonomiyi ekonominin diğer dallarından ayırmak gibi bir durum ortaya çıkmaktadır⁴⁷. Dijital ekonominin ekonomi içerisinde ayrı bir bölüm gibi ayrılmaya çalışılması birçok sakınca barındırabilir. Öncelikle dijitalleşme çok yaygınlaşmıştır ve yaygınlaşmaya devam edecektir. Böyle bir ortamda hangi sektörlerin dijital ekonomiye dâhil olacağını belirlemek keyfi yorumları beraberinde getirecektir. Nitekim AB'nin tartıştığı DHV ilk başta 3 farklı alanı konu alırken son teklifte sadece dijital reklam hizmetleri konu alınmıştır. Bu alanların kullanıcı katkısı yüksek olan dijital hizmetler olduğu gerekçesiyle seçildiği belirtilmekle beraber diğer dijital hizmetlerin neden kapsam dışı bırakıldığı yeterince açıklanmamıştır. Kimi klasik firmalar da artık dijital teknolojileri yoğunlukla kullanmaktadır. Mesela otomobil üreticileri, otomobilleri üzerinde önemli dijital teknolojileri kullanabilmektedir⁴⁸. Bu tür firmaların bu vergiye neden tabi olmadığı bilinmemektedir.

AB'nin DHV ile hedeflediğinin kullanıcı katkısı yüksek olan sektörler olduğu belirtilmektedir. Mesela FACEBOOK, kullanıcıları olmasa hiç kimseye reklam satamaz. Bu doğru bir yargıdır. Fakat aynı şeyi birçok klasik sektör için de söyleyebiliriz. Mesela basılı bir gazeteyi kimse almaz ise onun da reklam satması mümkün olmaz⁴⁹. Aynı sonuca televizyon kanalları için de varabiliriz. O hâlde neden

⁴⁴ Christian Fuchs, *The online advertising tax: A digital policy innovation* (CAMRI Policy Briefs No. 1 2018) 9.

⁴⁵ CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 1/2018* (n 17) 2.

⁴⁶ Becker ve Englisch, (n 3).

⁴⁷ Clifford Chance, *Missing the Target?* (n 39) 2.

⁴⁸ Olbert ve Spengel, (n 6) 13, 14.

⁴⁹ Clifford Chance, *Missing the Target?* (n 39) 4.

televizyon kanalları ile basılı gazeteler DHV mükellefi olmazken FACEBOOK olmaktadır? Bunun tatmin edici bir cevabına ulaşmak zordur. Bu sebeple kullanıcıların değer katması ilkesi, bu tür bir vergi için yeterince iyi bir gerekçe değildir. Bu sorunun sebebi, DHV ile dijital ekonominin, ekonomi içerisinde ayrı bir alan olarak görülmesidir.

Gelir üzerinden alınan vergilerde kural, değer nerede üretiliyorsa orada vergilendirilmesidir. Dijital hizmetler için bakıldığında, bu tür hizmetleri üreten şirketlerin bulunduğu yer, değer üretilen yer olmaktadır⁵⁰. Ülkelerindeki tüketicilerin bu tür hizmetlerden faydalanmasını vergilendirmek isteyen devletlerin yapacağı şey bunları KDV kapsamına almaktır. Fakat AB daha fazlasını istemektedir. AB'deki kullanıcılar bu hizmetler için herhangi bir ücret ödemezken dijital hizmetlerin ülkeler arası transferini vergilendirmek istemektedirler⁵¹. AB'nin dolaylı vergilerin kurallarını uygulayarak dolaysız bir vergi uygulamak istediği belirtilmektedir⁵².

Avrupa'nın, belirlediği mükellefiyet sınırı ile özellikle büyük ABD firmalarını hedef aldığı belirtilmektedir. Hatta ABD'ye karşı yapılan ayrımcılığın daha açık olamayacağı ve önerilen verginin bir nevi gümrük sınırlaması olduğu belirtilmiştir⁵³. Nitekim mevcut mükellefiyet sınırı ile verginin mükellefi olan firmaların büyük bir kısmı ABD merkezli olacaktır. Teklif üzerinde çalışılırken daha yüksek sınırlar belirlendiği, bu sayede hiçbir Avrupalı firmanın vergi kapsamında olmayacağı düşünülmüş olmakla birlikte daha sonra bu sınırlar biraz düşürülerek birkaç Avrupalı firmanın kapsam alanına girmesi sağlanmıştır. Aksi durumda verginin özellikle ABD'li firmalara yönelik uygulandığı çok daha açık görünecekti⁵⁴. Bu durumda ABD'nin tavrı olumsuz olacaktır. Klasik ekonomi içerisinde birçok önemli şirketi bulunan AB ülkelerinin, diğer devletlerden bu sektörler için gelecek yeni vergilere hazırlıklı olması gerekir⁵⁵. Nitekim ABD, ulusal bazda DHV'yi yürürlüğe koyan Fransa'yı, makyaj malzemeleri, şampanya, peynir gibi Fransız ürünlerine ek vergi koyacağı hususunda uyarılmaktadır⁵⁶. Eğer uygulanırsa ABD'nin söz konusu teklifi Dünya Ticaret Örgütü'ne şikâyet etmesi de mümkündür⁵⁷.

DHV ile elde edilecek gelirin ürküttüğü kuşa değmeyeceği belirtilmiştir⁵⁸. DHV ile dijital ekonomi kendine özgü farklı bir ekonomi olarak kabul edildiği için yalnızca

⁵⁰ Schmidt et al, (n 7) 2.

⁵¹ Hufbauer ve Lu, (n 36) 4.

⁵² Adrianto Dwi Nugroho, "The Salad Days of the EU Digital Services Tax" (2019) 1(2) Indonesian Law Review, 82, 91.

⁵³ Hufbauer ve Lu, (n 36) 3, 9.

⁵⁴ Becker ve Englisch, (n 3).

⁵⁵ Clifford Chance, (n 39) 8; Hufbauer ve Lu, (n 36) 2.

⁵⁶ BBC News, "US threatens tax on champagne ve French cheese" (BBC NEWS 03.12.2019) <<https://www.bbc.com/news/business-50636521>> Erişim Tarihi: 28.12.2019.

⁵⁷ Hufbauer ve Lu, (n 36) 10.

⁵⁸ Bloomberg, (n 33).

belirli sektörleri ve bir kısım büyük şirketleri vergilemekten ibaret kalacaktır. Bu durum ise, vergiyi toplamak için yapılacak uyum masraflarının elde edilecek gelirden daha fazla olma ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca belirli sektörlerde uygulanacak bir vergi, o sektörlerin önünü tıkayıcı etki gösterecektir. Söz konusu dijital ekonomi olunca AB açısından önemli bir sektöre gem vurulması durumu ortaya çıkmaktadır⁵⁹.

Uygulanan vergi, gayrisafi usulde uygulanacağı için adil sonuçlar doğurmayacağı söylenmiştir. Nitekim piyasa hâkimiyetine sahip büyük firmalar yeni vergiyi doğrudan müşterilerine yansıtarken, kâr marjı düşük olan veya zarar eden firmaların ise daha zor duruma düşecekleri belirtilmiştir. Mesela FACEBOOK, yeni vergiyi kolayca reklam müşterilerine yansıtarken zarar eden UBER daha kötü duruma düşebilecektir⁶⁰. Özellikle online reklam sektörüne bakıldığında, GOOGLE ve FACEBOOK dünya üzerinde bu sektörün 2/3'üne hâkimdir⁶¹. Böyle bir hâkimiyet neticesinde konulan bir vergiyi müşteriye yansıtmak zor olmayacaktır. Bu tür firmalar üzerinden reklam yapan veya bunları bir tür aracılık hizmeti olarak kullanan küçük veya orta büyüklükteki işletmeler bu verginin esas taşıyıcısı olacaktır. Kâr marjı düşük olan şirketler için de aynı şeyi söylemek mümkündür⁶². Zira onların da yeni vergiyi taşıyabilecekleri bir alanları yoktur. Bu durum, ekonominin birçok yönünü doğrudan etkileyecektir. Ayrıca vergi yükünün bir kısmı da bu şirketlerin çalışanlarının üzerinde kalması muhtemeldir. Vergi artışının fiyatlara daha yüksek oranda yansıdığına dair bulgular olan bir ortamda, konulan yeni bir vergiden çok fazla insanın etkileneceği söylenebilir⁶³. Avrupa Komisyonu'nun bu tür konularda yeterince değerlendirme yapmadığı söylenmektedir. Ayrıca Komisyon tarafından, bu tür bir vergiyle, Avrupa'ya dijital alanda yapılacak yatırımları nasıl etkileyeceğinin de düşünülmesi gerekir⁶⁴.

DHV'nin, uluslararası vergi sistemi restore edilene kadar uygulanacak olan ara bir çözüm olduğu Avrupa Komisyonu'nca sürekli ileri sürülse de bu hususta şüpheler vardır. Geçici olduğu söylenen her verginin kalıcı olmaya meyilli olduğu ve bu verginin (DHV), AB ülkeleri tarafından kabul edilip uygulanırsa, AB bünyesinde yürütülen uzun vadeli diğer çalışma olan, önemli dijital varlığı işyeri oluşumu için yeterli gören çalışmanın, yavaşlayacağı belirtilmiştir⁶⁵.

⁵⁹ Olbert ve Spengel, (n 6) 2.

⁶⁰ Bloomberg, (n 33).

⁶¹ Fuchs, (n 44) 4.

⁶² Clifford Chance, (n 39) 7.

⁶³ Matthias Bauer, *Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici* (ECIPE Occasional Paper No. 04/2018 European Centre for International 2018) 7.

⁶⁴ Ibid, 2, 3.

⁶⁵ Clifford Chance, (n 39) 3; Simmonds ve Weber, (n 23) 28.

Tüm bu olumsuzlukları sebebiyle AB'nin hiçbir şey yapmamasının, bu tür bir uygulamadan daha iyi olacağı belirtilmiştir⁶⁶. Zira bu öneri uygulanırsa, mevcut problemleri daha da artıracaktır⁶⁷. Bu sebeple *mantıksız* bir uygulama olacaktır⁶⁸.

DHV'yi, dijital ekonomiyi vergilendirmek için doğru bir adım olarak gören görüşe göre, dijital şirketler belli bir ülkedeki kazançları karşılığında, o ülkenin insanlarını kullanarak bu kazancı elde ettikleri için ruhsat benzeri bir ücret ödemelidir. Nasıl ki maden işletmecileri bir ülkenin madenini çıkararak kazanç elde ederken o ülkeye bu faaliyeti sebebiyle bir bedel ödüyorsa, bir ülkedeki vatandaşları kullanarak kazanç elde eden dijital şirketler de, o ülkeye yaptıkları faaliyet sebebiyle bir yükümlülüğe tabi olmalıdır. Her ne kadar madenler ile kullanıcı katkısı, tamamen aynı olmasa da benzerlikler vardır. Mesela her ikisi de işlenebilir ve işlendikçe değeri artar, her ikisi de ülke vatandaşlarının ortak malıdır ve her ikisi de belli bir bölgeye özgüdür⁶⁹. Bu görüşün gerekçelerinden biri GOOGLE ve FACEBOOK gibi bazı dijital şirketlerin yüksek kâra sahip olmasıdır⁷⁰. Bu görüşe katılmak zordur. Zira bu düşünceyle sadece dijital ekonomiyi değil bütün sektörleri bu şekilde ek bir vergiye tabi tutmak mümkün olur. Mesela neden uluslararası yayınevleri böyle bir vergiye tabi olmuyor da sadece dijital ekonomi şirketleri tabi oluyor? Zira uluslararası yayınevleri, başka bir ülkenin insanlarının okuma yeteneğini kullanarak kazanç elde etmektedir. Dijital şirketlerin bir kısmının çok yüksek kâr oranlarına sahip olmasını böyle bir vergiye gerekçe göstermek taraflı bir tutum gibi görünmektedir. Bazı dijital şirketlerin diğer sektörlerle göre daha yüksek kâr ettiği doğru olsa da ürettikleri katma değer de yüksek olduğu kabul edilmelidir. Bugün GOOGLE gibi kâr oranları çok yüksek olan bir şirketin aynı zamanda insanların hayatını kolaylaştıran birçok ücretsiz hizmet sunduğu da bir gerçektir. Şüphesiz bu durum vergi ödememesini haklı kılmaz. Fakat konacak olan verginin de adil bir zemine oturması gerekmektedir.

III. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi

Türkiye, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi hususunda ilk olarak, 19.12.2019 tarih ve 30360 numaralı Resmi Gazete'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2019 başından itibaren online reklam hizmetlerinde uygulanmak üzere bir stopaj (tevkifat) getirilmiştir⁷¹. Bu stopaja göre online reklam için ücret ödeyen Türkiye'deki mükellefler ödedikleri ücret üzerinden %15 vergi kesmekle sorumlu

⁶⁶ Bloomberg, (n 33).

⁶⁷ Olbert ve Spengel, (n 6) 11.

⁶⁸ Schmidt et al, (n 7) 3.

⁶⁹ IMF, *Corporate Taxation in the Global Economy*, (IMF Policy Paper 2019) 15, 16.

⁷⁰ Wei Cui ve Hashimzade Nigar, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, (CESIFO Working Paper Series No. 7737 2019) 6.

⁷¹ Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz: Muhammet Durdu, "Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi" (2019) 10 (2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 470-488.

tutulmuştur. Henüz bu verginin uygulanmasına ilişkin değerlendirme yapılmadan bu sefer AB’de tartışılan DHV’nin bir benzeri Türkiye’de 7194 sayılı Kanun ile oluşturulmuştur. Türkiye’de uygulamaya konan vergi AB Komisyonu’nun önerdiği vergiye benzese de önemli farklara da sahiptir. 2019 yılının sonunda kanunlaşan DHV, 2020 yılı mart ayından itibaren yürürlüğe girecektir.

7194 sayılı Kanun’un gerekçesinde⁷², dijital hizmetlerin dünya üzerindeki vergilendirilme zorluklarından kısaca bahsedildikten sonra, vergi adaleti gereği vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun dışında vergilendirme usulleri, konusu, matrahı, mükellefi gibi vergiye ilişkin hususlarda yapılan tercihler hususunda herhangi bir gerekçe ileri sürülmemiştir. Komisyon Raporu’nda vergi ödemeyen büyük şirketlerin oluşturduğu adaletsizliğin giderilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir⁷³. Nitekim uygulamada yer alan yerli bir dijital hizmet sağlayıcısı, bu vergi sayesinde yabancı dijital hizmet sağlayıcılarının da vergiye tabi kılınarak fırsat eşitliği sağlandığını belirtmiştir⁷⁴. Avrupa’da iki yıldan fazla bir süredir tartışılan DHV’nin, Türkiye’de bir anda gündeme girip kanunlaşması, düzenleyici etki analizinden mahrum olması ve yeni bir vergi olması sebebiyle müstakil bir kanuna sahip olmaması eleştirilmiştir⁷⁵. Nitekim Kanun’da geçen “bant reklamları”, “pop-up reklamlar”, “sanal mağaza” gibi bazı kavramların hukuken tanımlanmaması sebebiyle karmaşa oluşabileceği görülmektedir⁷⁶.

A. Verginin Konusu

7194 sayılı Kanun’da DHV’nin konusuna giren kazançlar üç başlık altında sayılmıştır. Bunlar;

“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)

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar 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 hizmetler

⁷² Esasında gerekçe kısmı 7193 sayılı Kanun’dan alınmıştır. Zira DHV 7193 sayılı Kanun ile TBMM’de kabul edilmiş fakat Cumhurbaşkanı termik santrallerin filtre meselesi yüzünden bu Kanun’u veto etmiştir. Daha sonra TBMM sadece Cumhurbaşkanı’nın veto ettiği maddeyi çıkararak 7194 sayısıyla torba kanunu tekrar kabul etmiş ve Cumhurbaşkanı da onamıştır.

⁷³ TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, *Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Esas No: 2/2312, Karar No: 15* (TBMM 2019) 29.

⁷⁴ Murat Erkan, “Dijital servislere vergi, rekabeti güçlendirecek” (*Dünya* 03.11.2019) <<https://www.dunya.com/sirketler/dijital-servislere-vergi-rekabeti-guclendirecek-haberi-456300>> Erişim Tarihi 29.12.2019.

⁷⁵ TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 114, 115.

⁷⁶ Yunus Emre Ülkü, ‘Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler’ (2020) Nisan (379) Vergi Sorunları Dergisi 86, 93.

⁷⁷ Burada “gibi” edatının verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu belirtilmektedir. Bkz: Kılıç (n 22) 144.

Kullanıcıların birbirleriyle iletişime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)”

Bu tür faaliyetlere yönelik dijital ortamda verilen aracılık hizmetleri de verginin konusuna dâhil edilmiştir. Verginin konusu ile ilgili 20.3.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan DHV Uygulama Genel Tebliği’nde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Türkiye’de AB uygulamasının aksine, sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin satılması da vergi kapsamına alınmıştır. AB uygulamasında, kullanıcı katkısı ile değer kazanan hizmetler hedeflendiği için bu tür satışlar vergi kapsamına alınmamıştır. Zira bu tür satışlarda değer dijital ürünün kendisinden kaynaklanmaktadır. AB’de veri transferinden elde edilen gelirler, kapsama alınırken Türkiye’de bu işlemler sadece reklamcılık hizmetleriyle sınırlı olarak kapsama alınmıştır. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki AB en son önerisinde sadece dijital reklamları hedefleyerek diğer alanları kapsam dışına çıkarmıştır.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’yla yürürlüğe giren stopaj uygulamasından sadece tam mükellef olan kurumlar vergisi mükellefleri muaf tutulmuştur. Bundan sonra içerisine dijital reklam hizmetlerini de konu alan ciro üzerinden %7.5 olarak uygulanan DHV uygulamaya konmuştur. Bu durumda dijital reklam hizmeti veren ve gerekli sınırları aştığı için DHV’ye tabi olan şirketler açısından Türkiye’de çifte vergilendirme problemi ortaya çıkmıştır. Bu durumun hem teknik hem de ticari olarak sürdürülmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir⁷⁸. Burada kanun koyucunun dünya devi dijital reklam hizmeti veren şirketleri Türkiye’de tam mükellef olmaya zorladığı düşünülebilir. Zira bu sayede tevkifat uygulamasından kurtulabileceklerdir. Fakat bu amaca ulaşma ihtimalinin oranı yüksek değildir. Zira bu tür şirketler tam mükelleflik bir kenara dar mükellef dahi olmaya yanaşmamaktadır. Uygulama açısından duruma bakıldığında, tevkifat uygulaması niteliği gereği, reklam müşterisi üzerinde kalmaktadır⁷⁹. Eğer mükelleflerin uyum göstermesi sağlanabilirse, DHV’de sonradan “fiyat güncellemesi” ile tüketiciye yansıtılacağı için gerçek vergi yükü, bu tür dijital hizmetlerin müşterisi olan kişi veya kurumlar üzerinde olacağı söylenebilir⁸⁰.

⁷⁸ Ibid, 64.

⁷⁹ Koray Öztürkler, “Dijital Hizmet Vergisi ve Sonrası” (Bloomberght 26.11.2019) <<https://www.bloomberght.com/dijital-hizmet-vergisi-ve-sonrasi-2238768>> Erişim Tarihi 30.12.2019.

⁸⁰ Evren Özmen, “Dijital Hizmeti Vergisi Nedir?” (Medium 23.10.2019) <https://medium.com/mali-m%C3%BC%5%9Favir-evren-%C3%B6zmen/dijital-hizmet-vergisi-nedir-f04f4b3d2393> Erişim Tarihi 30.12.2019; Necdet Çalışkan, “Yüzde 7.5’lik Dijital Hizmet Vergisi, kimi nasıl etkileyecek?” (Habertürk 24.10.2019) <<https://www.haberturk.com/dijital-hizmet-vergisi-kimi-nasil-etkileyecek-haberler-2534003-teknoloji>> Erişim Tarihi 30.12.2019.

B. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

DHV'nin mükellefi verginin konusuna giren alanlarda faaliyet yapan dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların Türkiye'de tam veya dar mükellef olup olmaması DHV mükellefiyetini etkilemez. Bu durum mükelleflerin iktisadi olarak çifte vergilendirilmesi problemi doğurabilir. Zira DHV mükellefleri elde ettikleri hasılatı DHV ödedikten sonra aynı kazanç üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ile karşılaşılabilecektir. Her ne kadar ödenen DHV gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek olsa da bu durum iktisadi anlamda çifte vergilendirmeyi tam olarak engellemeyecektir. Olması gereken ödenen DHV'nin gelir veya kurumlar vergisi öderken mahsup edilmesidir. Bu sayede DHV kapsamına giren mükellefler ödedikleri DHV'yi ödeyecekleri toplam gelir veya kurumlar vergisinden indirebilecektir.

DHV mükellefi olabilmek için belirli bir büyüklüğe ulaşmış olmak şarttır. Türkiye'de elde ettiği hasılat önceki hesap döneminde (önceki yılda)⁸¹ 20 Milyon TL'yi veya tüm dünyadaki hasılatı 750 milyon avroyu geçmeyen dijital hizmet sağlayıcıları vergi mükellefi olmayacaktır. Başka bir ifade ile mükellefler, bu iki sınırın ikisini de geçtikleri takdirde DHV'nin mükellefi olacaktır. 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. Bu sınırların altında kalması münasebetiyle vergiden muaf olan hizmet sağlayıcı, sınırları geçmesi sebebiyle vergi mükellefi olursa, haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden (dördüncü ayından) itibaren vergi mükellefi olur. Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca yukarıdaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlar. Cumhurbaşkanı, yukarıdaki hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Komisyon çalışmaları esnasında bu eşğin keyfi olarak belirlendiği ileri sürülmüş, hükümet temsilcileri tarafından bu verginin 16-17 mükellefi kapsayacağı belirtilmiştir⁸². Türkiye'de elde edilmiş sayılmanın nasıl belirleneceği Kanun'un tanımlar başlıklı ikinci maddesinde "*hizmetin Türkiye'de sunulmasını, hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini*" ifadeleriyle belirlenmiştir. Bu tanımın müphem olduğu görülmektedir. DHV Uygulama Genel Tebliği'nde de bu yönde açıklayıcı ve net teknik bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Bu husus belirlilik açısından sorunludur. Kanuni düzeyde olmasa bile

⁸¹ Burada hesap dönemi hususunda Kurumlar Vergisi Kanunu'na atf yapılmadığı için belirsizlikler oluşabilmektedir. Nitekim bir görüş bu miktarların her ay aranması gerektiği sonucuna vardığı için vergiye tabi hiçbir mükellef olmayacağı sonucuna varmıştır. Bkz: Funda Başaran Yavaşlar, 'Dijital Hizmet Vergisi' (2020) Şubat (377), Vergi Sorunları Dergisi, 9, 19. Kanaatimizce burada gai yorum yapılarak hesap döneminden bir yıllık süre anlaşılması gerekir.

⁸² TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 65, 116.

bu hususta bir genel tebliğ ile belirleme yapılması gerektiği vurgulanmaktadır⁸³. Bu hususta AB önerisinde IP adresi tabanlı kazanç yeri belirleme sistemi esas alınmıştır.

7194 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında DHV'den muaf olan mükellefler belirlenmiştir. Yedinci fıkrada ise yeni muafiyetlerin ancak bu Kanun'a konacak hükümlerle yapılabileceği belirtilmiştir. Bu hükmü kanun yapma tekniği açısından doğru bulmak zordur. Zira başka bir kanuna yeni bir DHV muafiyeti tanıyan bir hüküm konursa, söz konusu yedinci fıkra ilga edilmiş olmayacak mıdır? İki kanun arasında çatışma olacağı için sonraki kanun kuralı gereği bu soruya olumlu cevap vermek gerekecektir. Bu sebeple yedinci fıkra hükmü anlamsızdır. Vergi uygulamasında, kanunlara bu tür maddeler konulduğu görülmektedir ve yerindeliği tartışılabilir. DHV Uygulama Genel Tebliği'nde bu düzenlemenin gerekçesi olarak, kuruluş kanunlarında her türlü vergi ve benzer mali yükümlülüklerden muaf olarak kurulan kurumların, DHV'den muaf olmasının engellendiği belirtilmiştir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir⁸⁴. Bu yolla DHV'de vergi sorumluluğunun tesisi de mümkündür. Fakat böyle bir uygulama yapılırsa verginin dijital hizmet sağlayıcılarının üzerinde değil, onlardan hizmet satın alan “yerli ve milli” kişilerin üzerinde kalacağı belirtilmektedir⁸⁵. Bununla beraber zaten mükellef kendisi ödese de sonradan müşterilerine bu vergiyi yansıtacaktır.

C. Verginin Matrahı ve Oranı

7194 sayılı Kanun'un 5'inci maddesine göre DHV'nin matrahı bir aylık vergilendirme döneminde dijital hizmet sağlayıcılarının elde ettiği hasılattır. Bu hasılattan herhangi bir vergi veya gider indirilemeyecektir⁸⁶. DHV Uygulama Genel Tebliği'ne göre ise ödenen KDV'lerin hasıllata dahil olmadığı belirtilmiştir. Fakat bu KDV yapılan dijital hizmet sebebiyle mükellef sıfatıyla ödenen KDV'dir. Gerçek taşıyıcı sıfatıyla ödenen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Verginin kazanç yerine ciro üzerinden alınması Komisyon Raporu'nda eleştirilmiştir⁸⁷. Verginin oranı hasılat üzerinden %7.5'tir. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine

⁸³ Sevilyay Akay Güvendi, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi' (2020) Mart (463) Vergi Dünyası Dergisi 50, 60; Bu hususta doktrinde dijital hizmetin dilinin Türkçe olması durumunda Türkiye'nin vergilendirme hakkının doğması yönündeki görüş için bkz: Yavaşlar, (n 81) 10.

⁸⁴ Vergi sorumluluğunun verginin asli unsurlarından olduğu ve bu sebeple kanunla düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz: Yavaşlar, (n 81) 18.

⁸⁵ Öztürkler, (n 79).

⁸⁶ AYM daha önce verdiği bir kararında gayrisafi hasılat üzerinden yapılan vergilemeyi 73'üncü maddedeki ödeme gücü ilkesine aykırı bulmuştur. Bkz: AYM, 13.07.1995 tarih ve E. 1994/85, K. 1995/32, RG: 28.09.1996-22771.

⁸⁷ TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 27.

geçen belgelerde ayrıca gösterilmez. Cumhurbaşkanı vergi oranını hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu matrah ve oranlarla Hazine'ye 2020 yılında 6 milyar TL'lik bir gelir hedeflenmektedir⁸⁸.

Türkiye uygulamasında vergi oranı AB uygulamasından çok fazladır. AB Komisyonu'nun önerdiği oran %3'tür. Ulusal bazda DHV uygulamaya başlayan ülkeler de %2 veya %3'lük oranları benimsemektedir. Türkiye'de benimsenen %7.5'lik oran bu oranlara göre çok daha yüksektir⁸⁹. Verginin gayrisafı hasılat üzerinden alındığı düşünüldüğünde oranın yüksekliği daha net anlaşılmaktadır. Bu verginin kolayca tüketiciye yansıtılacağı düşünüldüğünde, vatandaş üzerinde yeni bir vergi yükü oluşturacağı benzenmektedir. Nitekim TBMM Plan ve Bütçe komisyonu tarafından hazırlanan raporda da verginin kolaylıkla tüketiciye yansıtılabileceği vurgulanmıştır. Hatta muhalefet şerhinde bu verginin dolaylı bir vergi olduğu belirtilmiştir⁹⁰. Bundan böyle Türkiye'de GOOGLE veya FACEBOOK üzerinden reklam vermek daha pahalı olabilecek, online perakende araçları, küçük satıcılardan daha yüksek satış payı alabilecektir.

Bu vergi çoğunlukla ABD menşeli şirketlere uygulanacağı için ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi, DHV uygulamaya başlayan Fransa, İtalya, Avusturya ve Türkiye hakkında ek gümrük vergileri uygulamayı düşündüklerini açıklamıştır⁹¹. Bu ihtimal gerçekleşirse, DHV'nin makro iktisadi anlamda Türkiye için fayda mı zarar mı getirdiği tartışılacaktır.

D. Usule ve Vergi Güvenliğine İlişkin Hükümler

7194 sayılı Kanun'a göre, Türkiye uygulamasında DHV, KDV gibi aylık vergilendirme dönemi esaslı olacaktır ve beyan usulüne göre tarh edilecektir. Vergi beyannameleri vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar verilecek ve aynı süre içinde vergi ödenecektir. Mükellefler beyannamelerini, KDV yükümlülüklerinin bulunduğu vergi dairesine, böyle bir yükümlülük yoksa Bakanlığın belirleyeceği vergi dairesine vermekle yükümlüdür. Ödenen DHV gelir üzerinden alınan vergilerin matrahında gider yazılabilir. Verginin aylık vergilendirme dönemi itibarıyla uygulanması Komisyon çalışmalarında eleştiri konusu olmuş, yıllık olarak uygulanmasının uyum masraflarını azaltacağı belirtilmiştir⁹².

⁸⁸ Ibid, 36.

⁸⁹ Bu durum Komisyon Raporu'nun muhalefet şerhinde de belirtilmiştir. Bkz: TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 64; Güvendi, (n 83) 61; Yavaşlar, (n 81) 14.

⁹⁰ Ibid, 27, 36.

⁹¹ Sözcü, ABD: "Türkiye'ye dijital hizmet vergisi nedeniyle soruşturma açabiliriz" (Sözcü 03.12.2019) <<https://www.sozcu.com.tr/2019/ekonomi/abd-turkiyeye-dijital-hizmet-vergisi-nedeniyle-sorusturma-acabiliriz-5485943/>> Erişim Tarihi 29.12.2019.

⁹² TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 149.

Yukarıda AB'nin KDV kurallarıyla, gelir üzerinden vergi almak istediği belirtilmiştir⁹³. Bu tespit büyük oranda Türkiye uygulaması için de geçerlidir. Zira Türkiye'de DHV usulen KDV'ye benzemekte fakat toplam ciro üzerinden alınarak tüketiciye yansıtılması engellenmek istenmektedir⁹⁴. Şüphesiz dijital şirketlerin bu vergiyi tüketicilere aktarmasının önünde yine de ciddi bir engel yoktur. Hatta büyük ihtimalle yansıtacakları söylenebilir.

Türkiye DHV'nin çifte vergilendirmeye etkisini azaltma hususunda AB Komisyonu'nun teklifi ile aynı yönde ilerleyerek matrahtan indirim yöntemini benimsediği görülmektedir. Bu yöntem çifte vergilendirmenin etkisini ancak kısmen giderdiği için Türkiye'de dijital şirketlerin kurumlar vergisi mükellefi olmasını engelleyebilecek veya bu tür şirketlerin Türkiye'ye girişini tamamen engelleyebilecektir. Bu da Türk vatandaşlarının yaşam kalitesini düşürmenin yanında, ekonomik büyümeye ciddi etkisi olan dijital teknolojilerden mahrum kalma ihtimalini doğuracaktır.

Şüphesiz uluslararası dijital şirketlerin bu vergiye gönüllü uyum ihtimali yüksek değildir. Bu sebeple Kanun'un 7'nci maddesinde vergi güvenliğine ilişkin hükümler yer almıştır. Mezkûr hükümlere göre, beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünü süresinde yerine getirmeyen mükelleflere DHV'yi tarha yetkili vergi dairesi tarafından VUK'ta yazılı tebligat usullerine bağlı olmaksızın ihtar gönderilir. Bu durum GİB'in internet sitesinden de ilan edilir. Bu ihtarla rağmen vergiye uyum sağlamayanlar hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kararıyla, hizmet sağlayıcıların sunmuş oldukları dijital hizmetlere erişim, mükellefiyetlerini yerine getirene kadar engellenir. Engelleme kararı BTK'ya bildirilir ve 24 saat içinde yerine getirilir.

Vergi güvenliğine ilişkin 7'nci madde, birçok hukuki tartışmayı beraberinde getirecektir. Erişimi engelleme kararının Bakanlıkça verilecek olması ve tebligat hususunda idareye tam bir hürriyet sağlanması⁹⁵ tartışma konularının başında gelmektedir. Bu çalışmanın kapsamı bu tartışmalara yetmeyeceği için, bu tartışmaların ayrı bir çalışma konusu olduğu belirtilmekle yetinilecektir. Zira internet sayfasına erişim engellenmesi/ifade hürriyeti/vergi güvenliği üçgeninin analiz edilmesi gerekmektedir⁹⁶. Aynı zamanda tebligat usulleri konusunda idareye verilen hürriyet, hak arama hürriyeti ile yakından ilişkilidir. Komisyon Raporu'nda böyle bir tedbirin tüketiciyi de mağdur edebileceği ve çağdışı olduğu belirtilmiştir⁹⁷.

⁹³ Nugroho, (n 52) 82, 91.

⁹⁴ Türkiye'de verginin niteliğinin harcama vergisi mi yoksa gelir üzerinden alınan vergi mi olduğu tartışılmaktadır. Bu tartışmaya çalışmanın kapsamını aşacağı için girilmemiştir. Bkz: Fatih Saraçoğlu ve Birkan Kahraman, 'Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler' (2020) Ocak (376) Vergi Sorunları Dergisi 9, 12; Yavaşlar (n 81) 11.

⁹⁵ Tebligat usulü DHV Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

⁹⁶ Komisyon Raporu'nun muhalefet şerhinde bu düzenlemenin çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırı olduğu belirtilmiştir. Bkz: TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, (n 73) 41; Erişimin engellenmesinin işyeri kapatma kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz: Yavaşlar, (n 81) 19; Altan Rençber, 'Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar' (2020) Ocak (376) Vergi Sorunları Dergisi 27, 32.

⁹⁷ Nugroho, (n 52) 27, 65.

Sonuç

Ekonominin dijital dönüşümü, *tuğla ve harç* ticaretine uygun olarak tasarlanmış olan vergi sistemini ciddi şekilde sorgulanır hale getirmiştir. Gelir vergileri açısından, değer nerede üretiliyorsa, orada vergileme yapılması kuralı, dijital ekonomiyle birlikte önemli sorunlar doğurmuştur. Dijital teknolojileri kullanarak faaliyet yapan uluslararası firmalar birçok ülkede hiçbir fiziki varlık göstermeden kazanç elde edebilmekte, bu durum ise mevcut uluslararası anlaşmalar gereği, o ülkede vergilendirilmelerini engellemektedir. Ayrıca dijital ürünlere ve soyut varlıkların önem kazanması, uluslararası kazanç kaydırılmasını kolaylaştırmıştır. Bu tür sebeplerden ötürü klasik vergilendirme sisteminin ihtiyaçları karşılamadığı genel kabul görmeye başlamıştır.

Devletlerin bu sorunlara tek taraflı önlem alması *vergi savaşları* doğurabileceği için OECD, IMF, AB gibi uluslararası kuruluşlar ortak hareket etme yönünde çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmada AB'nin, AB ülkeleri arasında birlikte uygulanması için teklif ettiği Dijital Hizmet Vergisi incelenmiş ve bunun Türkiye'ye yansımaları tahlil edilmiştir.

Ekonominin dijital dönüşümüne vergileme açısından bakıldığında, bütünsel bir reform ihtiyacı olduğu görülmektedir. Bu süreçte, devletlerin tek taraflı ve yeni türde vergiler ortaya koymasının yeni sorunlar doğurması çok normaldir. Zira istenen yeni bir vergi her zaman itiraz doğuracaktır. Bu yönde mükellef adayları tarafından çeşitli lobi faaliyetleri yapılacak ve bu tür vergilerin haklı olmadığı ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu sebeple uluslararası bir mutabakatla vergi sisteminin restore edilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Fakat birçok ülkenin uzlaşmasını gerektirdiği için bu yolun zorluğu da ortadadır. En başta uygulamada olan neredeyse tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının değişmesi gerekmektedir.

Bütün bu tartışmalar içerisinde AB, kendisi için ara bir çözümün gerekli olduğunu düşünerek, dijital teknolojileri yoğunlukla kullanan şirketleri vergilendirmek amacıyla DHV'yi uygulamak istemiştir. Fakat AB içerisinde bu vergi hakkında konsensüs oluşmadığı için henüz Birlik düzeyinde böyle bir vergi uygulamaya konamamıştır. Bunun üzerine bazı üye devletlerin ve Türkiye'nin tek taraflı vergiler koyduğu görülmüş, bu vergilerin çoğunlukla kendi şirketlerini hedef aldığını gören ABD ise Fransız ürünleri başta olmak üzere gümrük uygulamak için kolları sıvamıştır. Tek taraflı konan vergiler henüz başlangıç aşamasında olmasına rağmen uluslararası *vergi savaşlarını* başlatmıştır.

Türkiye'de uygulanmaya başlanan DHV, kısmen AB'nin önerdiği sisteme benzemekle beraber ciddi farklara da sahiptir. Özellikle 2019 yılı başında dijital reklam hizmetleri üzerinde uygulamaya konan %15'lik stopaj uygulaması ile birlikte düşünüldüğünde, ciddi bir sistem karmaşası ve çifte vergilendirme problemi

oluşması muhtemeldir. Vergi oranı ve vergi güvenliğine ilişkin alınan önlemler ciddi tartişılacak sorunlardandır. Bu konular hususunda yeni çalışmalar yapılması elzem görülmektedir. Kısa vadede 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konan stopaj uygulamasının kaldırılması gerektiği dşnlmekte, uzun vadede ise vergi sisteminin bütünsel olarak dijital çağa uygun hale getirilmesi için çalışılması önerilmektedir. Bu, her ne kadar, uluslararası mutabakatı ve vergi anlaşmalarının güncellenmesini gerektirdiği için zor olsa da en doğru çözüm yoludur.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

ıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Bibliyografya/Bibliography

- BBC NEWS, “US threatens tax on champagne and French cheese” (*BBC* 2019) <<https://www.bbc.com/news/business-50636521>> Erişim Tarihi 10.12.2019.
- Bauer M, *Five questions about the digital services tax to Pierre Moscovici* (ECIPE Occasional Paper No. 04/2018 European Centre for International 2018).
- Becker J ve English J, “EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal” (Kluwer Tax Blog 16.03.2018) <<http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>> Erişim Tarihi 19.12.2019.
- Bloomberg, “Europe’s Digital Tax Is a Bad Idea” (*Bloomberg* 11.04.2018) <<https://www.bloomberg.com/opinion/articles/2018-04-11/europe-s-digital-tax-is-a-bad-idea>> Erişim Tarihi 01.12.2019.
- CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (Opinion Statement 2018).
- Clifford Chance, *Missing the Target? The Surprising Scope of the Proposed New EU Digital Services Tax* (Clifford Chance LLP 2018).
- Cockfield A, “A digital-tax war is coming to a galaxy not so far, far away.” (The Globe and Mail, 11.03.2019) <<https://www.theglobeandmail.com/opinion/article-a-digital-tax-war-is-coming-to-a-galaxy-not-so-far-far-away/>> Erişim Tarihi 16.12.2019.
- Council of the European Union, “Digital Taxation” (*Consilium Europe* 2019) <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>> Erişim Tarihi 20.12.2019.
- Council of the European Union, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (ECOFIN 2018).
- Cui W, “The Digital Services Tax: A Conceptual Defense” (*Papers SSRN* 2018) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641> Erişim Tarihi 14.12.2019.
- Cui W ve Nigar H, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent* (CESIFO Working Paper Series No. 7737 2019).
- Çalışkan N, “Yüzde 7.5’lik Dijital Hizmet Vergisi, kimi nasıl etkileyecek?” (*Habertürk* 24.10.2019) <<https://www.haberturk.com/dijital-hizmet-vergisi-kimi-nasil-etkileyecek-haberler-2534003-teknoloji>> Erişim Tarihi 30.12.2019.
- Durdu M, “Türkiye’de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi” (2019) 10(2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 470-488.
- Erkan M, “Dijital servislere vergi, rekabeti güçlendirecek” (*Dünya* 03.11.2019) <<https://www.dunya.com/sirketler/dijital-servislere-vergi-rekabeti-guclendirecek-haberi-456300>> Erişim Tarihi 29.12.2019.
- European Commission, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, (European Commission 2017).
- European Commission, *Commission Staff Working Document Executive Summary of the Impact Assesment* (European Commission 2018).
- European Commission, *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU* (European Commission 2018).
- European Commission, *Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services* (European Commission 2018).
- European Council, *Leaders Agenda* (European Council 2018).

- European Union, Talinn Digital Summit Conclusion of the Prime Minister of Estonia Juri Ratas (Talinn 2017).
- Fuchs C, *The online advertising tax: A digital policy innovation* (CAMRI Policy Briefs No. 1 2018).
- Güvendi SA, 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi' (2020) Mart (463) Vergi Dünyası Dergisi 50-61.
- Hufbauer GC ve Lu Z, *The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff* (PIIE Policy Brief 2018).
- IMF, *Corporate Taxation in the Global Economy*, (IMF Policy Paper 2019).
- Kılıç B, 'Dijital Hizmet Vergisi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme' (2020) Temmuz (467) Vergi Dünyası Dergisi 137, 149.
- Lexology, "Digital Services Tax: Overview of the progress of implementation by EU Member States" (Lexology 2019) <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9>> Erişim Tarihi 25.12.2019.
- Mason R, "The Digital-Tax Proxy War" (Medium 03.12.2018) <<https://medium.com/@ProfRuthMason/the-digital-tax-proxy-war-1f618a0f8d43>> Erişim Tarihi 25.12.2019.
- Nugroho AD, "The Salad Days of the EU Digital Services Tax" (2019) 1(2) Indonesian Law Review, 82, 92.
- OECD, *Addressing The Tax Challenges of The Digital Economy* (OECD Publishing 2014).
- OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (OECD Publishing 2019).
- Olbert M ve Spengel C, *Taxation in The Digital Economy: Recent Policy Developments and The Question of Value Creation*, (ZEW Discussion Papers 2019).
- Özmen E, "Dijital Hizmeti Vergisi Nedir?" (Medium 23.10.2019) <<https://medium.com/malim%C3%BC%C5%9Favir-evren-%C3%B6zmen/dijital-hizmet-vergisi-nedir-f04f4b3d2393>> Erişim Tarihi 30.12.2019.
- Öztürkler K, "Dijital Hizmet Vergisi ve Sonrası" (Bloomberght 26.11.2019) <<https://www.bloomberght.com/dijital-hizmet-vergisi-ve-sonrasi-2238768>> Erişim Tarihi 30.12.2019.
- Regulatory Scrutiny Board, *Regulatory Scrutiny Board Opinion* (Council of the European Union, 2018).
- Rençber A, 'Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar' (2020) Ocak (376) Vergi Sorunları Dergisi 27-32.
- Reuters Business News, "Nordic countries oppose EU plans for digital tax on firms' turnover" (Reuters 01.06.2018) <<https://uk.reuters.com/article/uk-eu-digital-tax/nordic-countries-oppose-eu-plans-for-digital-tax-on-firms-turnover-idUKKCN1IW333>> Erişim Tarihi 05.12.2019.
- Saraçoğlu F. ve Kahraman B, 'Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler' (2020) Ocak (376) Vergi Sorunları Dergisi 9-17.
- Schmidt HSN et al, *The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on Welfare, Growth and Revenues* (Copenhagen Economics 2018).
- Simmonds L ve Weber D, *The European Commission's Digital Services Tax Proposal: a policy and legal evaluation* (Universiteit Van Amsterdam 2018).
- Sözcü, ABD: "Türkiye'ye dijital hizmet vergisi nedeniyle soruşturma açabiliriz" (Sözcü 03.12.2019) <<https://www.sozcu.com.tr/2019/ekonomi/abd-turkiyeye-dijital-hizmet-vergisi-nedeniyle-sorusturma-acabiliriz-5485943/>> Erişim Tarihi 29.12.2019.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, *Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Esas No: 2/2312, Karar No: 15* (TBMM 2019).

Ülkü YE, ‘Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler’ (2020) Nisan (379) Vergi Sorunları Dergisi 86-97.

Yavaşlar FB, ‘Dijital Hizmet Vergisi’ (2020) Şubat (377), Vergi Sorunları Dergisi, 9-20.