

DİJİTALLEŞEN DÜNYADA DİJİTAL HİZMET VERGİSİ: ÖRNEK ÜLKE UYGULAMALARI ve TÜRKİYE

DIGITAL SERVICE TAX IN THE DIGITALISED WORLD:
SAMPLE COUNTRY APPLICATIONS AND TURKEY



Ulvi SANDALCI*



Özgür SAYGIN**

ÖZ

Ekonominin dijitalleşmesi ile birlikte şirketler birçok ülkede herhangi bir fiziki varlıkları olmadan hizmet sunumu gerçekleştirmekte ve kazanç sağlamaktadırlar. Söz konusu şirketlerin dijital hizmet sunumu yaparak kazanç sağladıkları ülkede fiziki varlıkları olmadıkları için vergilendirmede sorunlar ortaya çıkmaktadır. Birçok ülkede kazanç sağlayan çok uluslu şirketlerin faaliyet yürüttüğü ülkelerin kamu harcamalarına katkı sunmaları vergilemede adalet, eşitlik gibi birçok yönden gereklilik arz etmektedir. Bu gerekliliğin bir sonucu olarak birçok ülke dijital hizmet sağlayarak kazanç elde eden şirketleri vergilendirmek için yasal ve idari düzenlemeler yürütmektedir. Türkiye de bu alanda hizmet faaliyeti yürüten şirketlerin vergilendirilmesine yönelik yasal düzenlemesini tamamlayarak 7193

ABSTRACT

With the digitalisation of the economy, companies provide services and gain income in many countries without any physical assets. Taxation problems arise because the companies in question do not have physical assets in the country where they earn money by offering digital services. The contribution of these multinational companies, which make a profit in many countries, to the public expenditures of the countries in which they operate, is required in many ways such as justice and equality. As a result of this requirement, many countries are implementing legal and administrative arrangements to tax companies that earn money by providing digital services. Turkey has completed the legislation on the taxation of companies which carry out service activities

* Araş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ulvi.sandalci@dpu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-1527-0815.

** Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ozgur.saygin@dpu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-2159-7112.

Sandalcı, U., Saygın Ö. (Mart 2020). Dijitalleşen Dünyada Dijital Hizmet Vergisi: Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye, *Vergi Raporu*, 246, (77-99).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 27.01.2020 / M.K.T.: 13.02.2020

Sayıli Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu yürürlüğe koymuştur. Çalışmada dijital hizmet vergisi ile Türkiye’de dijital hizmet vergisinin uygulanma usulü açıklanmıştır. Bununla birlikte dijital hizmet vergisine ilişkin örnek ülke uygulamalarına yer verilerek dünyada bu alanda yaşanan gelişmeler karşılaştırmalı olarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Dijital, Dijital Dünya, Vergi, Dijital Hizmet Vergisi

Jel Sınıflandırması Kodları: H26, H29, K34

GİRİŞ

Bilgi teknolojilerinin hızla gelişmesi, iletişim ağının sınırları aşarak küresel bir mal haline gelmesi ve dünyanın dijital dönüşüme uğraması canlı hayatını bütün yönleri ile etkilemektedir. Ekonomik aktörlerden biri olan işletmeler dijital dönüşümle birlikte farklı tür ve boyuttaki hizmetlerini dijitalleşmeye entegre ederek ulusal sınırları aşmıştır. Bu kapsamda birçok uluslararası firma dijitalleşmeye kaynak ve zaman ayırarak iletişim alanında dijital teknolojileri kullanarak dünyayı adeta dijital bir pazar alanı haline getirmektedir. Bu noktada işletmelerin dijital teknolojik araçlardan yararlanarak uluslararası piyasada sunduğu hizmetler çeşitlenerek genişlemeye başlamıştır.

Dijital hizmet sunarak birçok ülkede kazanç sağlayan çok uluslu şirketlerin, faaliyet yürüttüğü ülkelerin kamu harcamalarına katkı sunmaları vergilemede adalet, eşitlik gibi ilkeler yönünden önem arz etmektedir. Bu nedenle dijital hizmet sunarak kazanç elde eden şirketleri vergilendirmek ve kamu harcamalarının finansmanına ortak etmek maksadıyla birçok ülkede yasal ve idari düzenlemeler yapılmaktadır. Türkiye’de dijital hizmet faaliyeti yürüten şirketlerin vergilendirilmesine yönelik yasal düzenlemesini

in this area with the Law, no. 7193, Digital Service Tax and Making Changes on Certain Laws and the Decree Law, no. 375. Working with digital service tax and the procedures for the implementation of the Digital Services Tax in Turkey are described in this study. Nevertheless, the developments in this field in the world have been evaluated comparatively by including the practices of sample countries regarding the digital service tax.

Keywords: Digital, digital world, tax, digital service tax

Jel Classification Codes: H26, H29, K34

tamamlayarak 5 Aralık 2019 tarih 30971 sayılı Resmi Gazete 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu yürürlüğe koymuştur.

Türkiye’de uygulanmaya başlanan ve dijital ekonominin vergilendirilmesi yönünde oldukça kapsamlı bir yapı arz eden dijital hizmet vergisi (DHV) uygulaması konu, mükellef, muafiyet ve istisna, matrah, oran ve vergilendirme dönemi olarak tüm yönleriyle çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte OECD ve Avrupa Birliği’nde söz konusu vergiye ilişkin taslak çalışmaları ve teklifleri de incelenerek dünyadaki gelişmeler değerlendirilmiştir. Ayrıca dijital hizmet vergisi teklif edilen, yürürlükte veya yürürlüğe girecek olan İngiltere, Macaristan, Fransa, Avusturya, Hindistan, İtalya, İspanya ve Belçika ülke örneklerindeki uygulamalara değinilerek karşılaştırmalar yapılmıştır.

1- DİJİTAL DÜNYA

İnsan hayatı teknolojinin gelişmesiyle ekonomik, sosyal, kültürel, psikolojik, siyasal vb. birçok faktördeki değişmeye bağlı olarak şekillenmiş ve dönüşüme uğramıştır. Teknoloji kullanımı başlarda insan hayatını kolaylaştıran teknik im-

kânlara tekabül ederken, bugünün teknolojik gelişmeleri hangi sonuçlara neden olacağı tahmin edilemeyen riskli değişimi önümüze koymaktadır. İnsanlığa ait tüm gelişmeleri aynı anda herkese sunabilen, yeni değer yargıları oluşturan, kültürler arası farklılıkları ortadan kaldıran, insanı kendine bağımlı yapan teknolojik ilerlemeler ekonomik ve sosyal hayatta belirli yasal düzenlemeleri zorunlu kılmıştır.

İnsan yaşamını her yönüyle etkileyen ve hali hazırda büyük bir hızla gelişmeye devam eden teknoloji belki de en büyük gelişmesini iletişim alanında kaydetmiştir. İletişim teknolojilerinde yaşanan bu hızlı ilerlemeler ile medya literatürüne, yeni medya, internet, sosyal medya, sosyal ağlar, sanal dünya gibi pek çok kavram girmiştir.¹ İletişim teknolojilerinin bu denli hızlı büyümesi ve ulusal sınırları kaldırarak bireylerin, kurumların, grupların ve toplumun herhangi bir sınır olmadan iletişime geçebilmelerinin temelinde bilgi teknolojilerinin gelişimi rol oynamaktadır.

Son yüzyılda önemli ilerlemeler kaydeden bilgi teknolojileri, geçmiş dönemin bilgi birikiminin çok üstünde bir bilgi patlaması ortaya çıkartmış, üretilen bilginin bilgi denetim araçları sayesinde yönetilmesini ve internet teknolojilerinden yararlanarak tüm insanlığa ulaşmasını sağlamıştır. Bilgi teknolojilerinin teknik alanda kaydettiği önemli gelişmelerden birisi bilgi kaynaklarının dijitalleştirilmesidir. Dijitalleştirme, “*analog materyalin bilgisayarda depolanması amacıyla sayısal formata dönüştürülmesi işlemi*” olarak tanımlan-

maktadır.² Aslında dijitalleşme, dijital teknolojilerin iş ve günlük hayatta yoğun olarak kullanılması ile iş modelleri ve yaşam biçimlerinin değiştirilip yeniden dizayn edilmesidir. Günümüzde dijitalleşmenin daha da ileri düzeyde gelişmeye devam etmesiyle birlikte her türlü ses, yazı, görüntü, bilgi, 1 ve 0’lardan oluşan veri paketleri halinde daha hızlı, ucuz ve güvenilir bir biçimde kullanıcılara sunulabilmektedir.³ Dijitalleşme tüm insanlığın hayatını kolaylaştırarak maliyet ve zaman tasarrufunu beraberinde getirmiştir.⁴

Dünyada yaşanan dijital dönüşüm ile dijital teknolojilerin ortaya çıkardığı imkanlardan yararlanmak sosyal ve kültürel hayatta önemli gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Ekonomik hayatta ticari faaliyetlerde, ürün geliştirme süreçlerinde ve yeni ürün modellerinde dijital dönüşüm etkisini hissettirmektedir. Dijitalleşme işletmelerin çalışanları ve çalışanların müşterileri ile iletişim sağlamaları konusunda birçok araç sunmaktadır. Bu kapsamda internet altyapı, hizmet ve içerik alanlarındaki üreticileri ve iletişimin de dağıtım, medya ve bilişim endüstrilerini yakınlaştırmaktadır. Böyle bir durum da bu alanda faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin rekabet gücünü elinde bulundurmalarına ve dünyanın ekonomik, sosyal ve siyasi düzeyde değişime uğramasına zemin hazırlamıştır.⁵ Bilgi teknolojilerinin gelişmesinin bir neticesi olarak internet ve iletişim ağının gelişmesi, globalleşen dünyanın geliştirdiği ekonomik ve finansal araçlar ile ekonomik faaliyetlerin ülke sınırlarını aşmasında

¹ Gülşah BAŞLAR, “Yeni Medyanın Gelişimi ve Dijitalleşen Kapitalizm”, Akademik Bilişim 2013 – XV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 23-25 Ocak 2013 – Akdeniz Üniversitesi. 2013. s. 823.

² Mehlika KARAGÖZOĞLU, Aslı YÜKSEK. “Bilgi Teknolojileri ve Dijitalleşmenin Türkiye’de Bilgibilim Literatürüne Yansımaları: Bilgi Dünyası Dergisi Örneği (2000-2014)”. Bilgi Dünyası. 17 (1). 2016. s.88.

³ Özgür ASLAN. “Yeni Ekonomi: Özellikleri ve Endüstrileri”. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi. Cilt 0. Sayı 52. 2007. s. 306.

⁴ Elektrikstok. “Dijitalleşme Dijitalleşme Nedir Dijital Dönüşüm Nedir”. (<https://www.elektrikstok.com/dijitallesme-dijitallesme-nedir-dijital-donusum-nedir>). Erişim tarihi: 7 Aralık 2019.

⁵ Funda BAŞARAN. “İnternetin Ekonomi Politikası, İnternet Toplum Kültürü” Mutlu Binark ve Barış Kılıçbay (der.). Ankara: Epos Yayınları. 2005. s.37.

oldukça önemli bir etken olmuştur. Dijital teknoloji ile piyasanın ulaştığı alan genişleyerek daha da derinleşmiştir.⁶ Dijital teknolojileri işletmelerine hızlı bir şekilde adapte eden şirketler verimlilik, güvenlik ve ucuzluk konusunda müşterilerine daha uygun fırsatlar sunmaktadır. Gelişen ve yenilenen teknoloji ile dijitalleşme her alanda daha da derinleşecek ve iktisadi işletmeler üretim ve tüketim süreçlerinde daha esnek bir yapıya kavuşacaklardır.

Uluslararası ölçekli firmalar dijital teknolojinin getirdiği avantajlardan yararlanmaktadır. Bu firmalar uluslararası alanda pazar paylarını genişletmek, daha ucuza, verimli ve geniş kesime hitap edebilmek üzere yoğun çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda birçok uluslararası firma dijitalleşmeye kaynak ve zaman ayırıp iletişim alanında dijital teknolojileri kullanarak dünyayı dijital bir pazar alanı haline getirmektedir. Günümüzde iletişim alanında yaşanan dijitalleşme ile birlikte şirketler daha fazla pazara ulaşmaktadır. Dijitalleşmenin sunduğu fırsatlar üzerinden elde edilen hasılat dünya ekonomisi içinde önemli bir yer edinmektedir. E- ticaret internet bilgi teknoloji ağının gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan ve ticaretin dijital platformlarda çevrimiçi olarak yapılmasını sağlamaktadır. E-ticaret ile ticari hizmet veren internet sitesi üzerinden müşterilerin ihtiyacı olan ürün ya da hizmetler çeşitli ödeme araçları ile satılabilmektedir. Bu yolla yapılan ticaret ülkemizde ve dünyada oldukça önemli bir ticaret hacmine sahip olmaktadır.

Dünyada toplam perakende içinde e-ticaretin payı 2011 yılında % 3,6 iken bu oran 2016'da hızla yükselerek % 8,5'e ulaşmıştır. 2021 yılında ise bu oranın % 13 seviyesine çıkması tahmin edilmek-

tedir.⁷ Bilgi teknolojilerinin, iletişim ağının ve dijitalleşmenin sunduğu ekonomik, sosyal, kültürel vb. imkânlar nedeniyle dünyada birçok ülke bu alanlara yatırımlar yaparak uzun vadeli planlar yapmaktadır. Bu yatırımlar ile hem toplumdaki bireyleri hem de özel ve kamu kurum ve kuruluşlarını bu değişime entegre eden projeler ve yatırımlar hayata geçirilmektedir. Ülkemizin dijitalleşme alanında Avrupa ülkelerine nazaran geride kaldığı görülmektedir. Nitekim Türkiye'de 16-74 yaş aralığındaki bireylerin %34'ü temel düzeyde ya da temel düzeyin üzerinde dijital becerilere sahipken, Avrupa Birliği ortalaması %57 düzeyindedir. Aynı şekilde temel düzeyde ya da temel düzeyin üzerinde dijital becerilere sahip iş gücü oranına bakıldığında Türkiye'de %46 iken Avrupa Birliği'nde bu oran ortalama %65'tir.⁸ Başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere gelişmiş ülkelerin birçoğunda dijitalleşme ile ilgili olarak birçok yatırım ve proje hayata geçirilmektedir. Türkiye'nin dijitalleşmeye uygun olarak proje ve yatırımları artırması, dünyada söz sahibi olan devletler arasında yer edinmesi, ulusal şirketlerin uluslararası alanda belli bir pazar payına sahip olması ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır.

2- DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Bilgi teknolojilerinin hızla ilerlemesi ve iletişim ağının genişlemesi işletmelerin dijital dönüşümle birlikte ulusal sınırları aşmasını sağlamış ve yeni pazarlara ulaşmasına katkı sağlamıştır. Bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve yenilikler ile birlikte ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi ile dijital hizmet sunarak ticari faaliyette bulunan çok uluslu şirketler mukim olmadıkları ülkelerde fiziki varlıkları olmadan, faaliyetlerini

⁶ Dan SCHILLER. *Digital Capitalism: Networking The Global Market System*, The MIT Press: Cambridge. 1999. s. 157.

⁷ Öget KANTARCI ve diğerleri. "Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret". TÜSİAD Yayınları. Yayın No: TÜSİAD-T/2017. 04-587. s. 4.

⁸ Pwc. "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 10 Aralık 2019

yürütmektedirler. Mukim olmadığı ülkede dijital hizmet sunan çok uluslu şirketler hizmet sunduğu ülkedeki alt yapı imkanlarını kullanmaktadır. Anayasasının 73. Maddesinin 1. fıkrasında yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”⁹ fıkrası gereği Türkiye’de dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren, gelir elde eden şirketlerin elde ettiği gelirlerden vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu durum sadece Türkiye için değil, birçok ülke için geçerlidir. Çok uluslu şirketlere sunulan alt yapı vb. hizmetler nedeniyle dünya genelinde birçok ülkenin dijital hizmet sektörünü vergiye tabi tutması ve bu alanda idari ve yasal çalışmalar yürütmesi bir zorunluluk haline gelmektedir.

Dijital hizmet sektörünün vergilendirilmesine yönelik yapılan çalışmaların en somut örneği Avrupa Birliği komisyonunun 2018 Mart ayında “Dijital Ekonominin Adil Vergilenmesi” başlıklı taslağıdır. Bu taslak dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak temelde 2 öneriden oluşmaktadır. Önerilerden ilki bu hizmetlerin kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmesine yönelik bir reformun yapılması iken ikincisi, dijital hizmetlerin bazılarında sağlanan hasıllara ortak bir dijital hizmet vergisi uygulanmasıdır. Komisyonun hazırladığı taslaktaki ikinci öneri dünya genelinde kalıcı bir reformun uygulanmasına kadar yürürlükte olacak geçici bir tedbir niteliği taşımaktadır. Yani bu vergileme önerisi dijital hizmetlerin hasılatı ile uluslararası alanda ortak bir paydada buluşuncaya kadar uygulama alanı bulacaktır.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından önerilen geçici dijital hizmet vergisi, hali hazırda

etkin bir şekilde vergilendirilmeyen dijital faaliyetlerin üye devletler için gelir elde edebilmesini amaçlamaktadır. Dijital hizmet vergisi, verginin konusunu oluşturan değer ortaya çıktığı yerdeki belirli dijital faaliyetlerden elde edilen gelirler için geçerli olacaktır. Bu sistem, yalnızca OECD çerçevesinde kararlaştırılan çifte vergilendirme olasılığını azaltmak için uzun vadeli bir çözüm uygulanıncaya kadar geçici bir önlem olarak uygulanacaktır.¹⁰

Dijital hizmet vergisi gelirleri, dijital hizmet kullanıcıların bulunduğu üye devletler tarafından toplanacaktır. Dünya genelinde yıllık geliri 750 milyon Euro ve AB’de 50 milyon Euro olan şirketler için vergi alınması söz konusudur. Vergi %3 oranında uygulanacaktır. Komisyon, bu parametreler altında üye devletlerin yılda yaklaşık 5 milyar Euro dijital hizmet vergi geliri elde edebileceğini tahmin etmektedir. Ancak bu öneri şu an Avrupa Birliği’nde ortak olarak uygulama aşamasına geçmemekle birlikte ilgili müzakereler Konsey’de devam etmektedir.¹¹

Avrupa Birliği Konsey raporunda dijital hizmet vergisinin sona ereceği tarih ile ilgili olarak da bazı tespitlere yer verilmiştir:

- i) Önemli düzeyde dijital varlığın oluşumu ile ilgili teklifin kabulü,
- ii) Ortak kurumlar vergisi matrahı ile konsolide kurumlar vergisi matrahının uygulama alanı bulması ve Avrupa Parlamentosunun önerdiği şekilde dijital işyeri varlığının bu matraha eklenmesi,
- iii) OECD ya da BM nezdinde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili uluslararası ortak bir çözümün bulunması,

⁹ 09.11.1982 tarihli RG’de yayımlanan 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Madde 73.

¹⁰ Council Of The European Union. “Presidency Digital Taxation Roadmap, Brussels, 23 May 2018 (OR. en) 9052/18 FISC 216. Bulgarian”. (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.

¹¹ Council Of The European Union. “Presidency Digital Taxation Roadmap, Brussels, 23 May 2018 (OR. en) 9052/18 FISC 216. Bulgarian”. (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>). Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.

durumlarında dijital hizmet vergisi uygulamasına son verileceği belirtilmektedir.¹²

OECD dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak çalışmalarına son dönemlerde ağırlık vermeye başlamıştır. OECD, dijital şirketler de dahil olmak üzere, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini yürüttükleri yerlerde sundukları hizmetlerden elde ettikleri kârlar üzerinden vergi ödemeleri için uluslararası müzakerelerin ilerletilmesine yönelik taslak program hazırlamıştır. Bu yeni öneri üye ülkelerden gelen üç farklı teklifin ortak unsurlarını bir araya getirmektedir. Ayrıca öneri uluslararası vergi kurallarının çok taraflı müzakeresi için 134 ülkeyi ve yargı alanlarını eşit şartlarda gruplayan BEPS'deki çalışmalara dayanmaktadır. Şu anda ülkelerin önerilerine açık olan teklif, dijital hizmet sunan işletmelerin pazarlarının bulunduğu ülkelerden elde ettiği kârları vergilemeyi hedeflemektedir.¹³

OECD dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik uluslar üstü bir vergilendirme rejimi ile ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını gidermeyi ve ülkelerin tek taraflı hareket etmeleri neticesinde doğacak karışıklıkları önlemeyi amaçlamaktadır. Bununla birlikte dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin elde ettikleri hasılatı elde edilen ülke paylarına göre adil bir şekilde vergilendirmek için 2020 yılında anlaşma metnini hazırlamayı hedeflemektedir. OECD tarafından yapılan çalışmaya göre dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlere bağlı 100-240 milyar dolar arası vergi kaybı tespiti yapılmıştır. Bu rakamın üye ülkeler arasında adil bir şekilde

bölüşümü önem arz etmektedir.¹⁴ OECD'nin ekonominin dijitalleşmesi konusundaki vergi çalışması, uluslararası vergi sistemindeki istikrarı ve kesinliği sağlama ve çifte vergilendirme risklerini azaltma çabalarının bir parçasıdır. Vergilendirme haklarının yeniden tahsisine ilişkin belirli unsurların ötesinde, çalışmanın ikinci bir ayağı, kalan BEPS sorunlarını çözmeyi ve dijital şirketlerin kârları için asgari bir kurumlar vergisi almayı hedeflemektedir.¹⁵

Dijital hizmet vergisi esas itibarıyla dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bu faaliyetlerden elde ettiği hasılatın vergilendirilmesini konu edinmektedir. Buna göre dijital hizmet sağlayıcıların mukim olmadıkları ülkelere verdikleri dijital ortamdaki her türlü reklam hizmeti, online platformlar gibi aracılık hizmetleri, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebildikleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri, hizmet kullanıcıları ile ilgili elde edilen ve dijital ara yüzlerdeki kullanıcı faaliyetlerinden toplanan datanın satışı ve işlenmesi faaliyetleri, bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar vb. yazılımların dijital ortamdaki her türlü hizmetlerden elde edilen gelir vergisinin konusuna girmektedir. Dijital hizmet vergisi, malların çevrimiçi satışını vergilendirmediği için çevrimiçi satıştan elde edilen hasılatı değil de sadece bu satışlara aracılık etmekten elde edilen gelirleri konusuna almaktadır. İşletmeler, arama motoru, sosyal medya platformu veya çevrimiçi pazar yerlerinin sağlanması kapsamındaki iş modellerinden birini gerçekleştirdikleri ölçüde

¹² Arzu AKÇURA. "Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu". Verginet, (<https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx>). Erişim tarihi: 27 Aralık 2019

¹³ OECD. "Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th ANNIVERSARY REPORT". (<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>). Erişim tarihi: 2 Aralık 2019

¹⁴ OECD. "The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI". (<http://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>). Erişim tarihi: 30 Kasım 2019

¹⁵ OECD. "BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS". (<http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>). Erişim tarihi: 27 Kasım 2019

elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi olacaklardır.¹⁶

Son yıllarda dijital hizmet sektörünün hızlı ve sürekli gelişimine aynı hızda ve süreklilikte yanıt verebilen birçok ülke idari ve yasal düzenlemeler yaparak dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketleri farklı oran ve tarifelerde vergilendirmeye yönelik çalışmalar yürütmektedir. Türkiye de bu alanda dijital hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin vergilendirilmesine yönelik 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yasal süreci tamamlamış ve uygulamaya koymuştur. Türkiye’de uygulamaya konulan dijital hizmet vergisine değinmeden önce örnek ülke uygulamalarına değinmek konunun bütünlüğü ve anlaşılabilirliği açısından yerinde olacaktır. Dijital hizmet vergisi yeni bir vergileme alanı olması dolayısıyla hala daha birçok ülke idari ve yasal düzenlemelerini tamamlamamış, OECD ve Avrupa Konseyi tarafından önerilen söz konusu vergi şu an taslak aşamasında olup hayata geçirilememiştir. Tüm bunlarla birlikte üye devletlerin Avrupa Konseyi ve OECD’nin öneri paketleri ışığında tek taraflı uygulamalara geçmek için yasal zemini hazırladıkları ve bütçe çalışmaları sürecinde konuyu ele aldıkları görülmektedir. Bu kapsamda, İngiltere, Macaristan, Fransa, Avusturya, Hindistan, İtalya, İspanya ve Belçika özelinde örnek üye ülke uygulamalarına genel itibariyle değinilmiştir.

2.1- İngiltere

İngiltere dijital ekonominin vergilemesi ile ilgili olarak esasında iş yeri kavramı ve kârın atfedilmesi ilkelerini yeniden değerlendirerek

uluslararası düzeyde temel birtakım reformların ele alınmasını ve bu çerçevede OECD MAKAEylem planının uygulanmasını savunmaktadır. Ortak bir uluslararası vergileme rejiminin hayata geçirilmesinin zorluğu nedeniyle İngiltere, ülkedeki dijital hizmet kullanıcılarının ortaya çıkardığı değeri vergilendirmeye yönelik geçici tedbirlere başvurmaktadır. Nisan 2020’den itibaren yürürlüğe girmesi beklenen vergi, dijital hizmet vergisi olarak adlandırılmakta ve dijital hizmetler üzerinden elde edilen kazanç üzerinden alınması planlanmaktadır.¹⁷

DHV, gelirlerinin İngiltere kullanıcılarının katılımıyla bağlantılı olduğu belirli dijital iş gelirlerine uygulanacaktır. İşletmeler, bu hizmetlerden elde edilen gelirler üzerinden, bir arama motoru, sosyal medya platformu veya çevrimiçi pazarın sağlanması olan kapsam dahilindeki iş modellerinden birini gerçekleştirdikleri ölçüde vergilendirilecektir. Buna göre¹⁸;

- Eğer bir sosyal medya platformu İngiltere’deki kullanıcılara yönelik reklam uygulamalarından gelir elde ederse, hükümet bu gelirlere %2 vergi uygulayacaktır.
- Eğer bir dijital altyapı İngiltere kullanıcıları arasında bir işlemi kolaylaştırarak komisyon elde ediyorsa, hükümet bu gelirlere % 2 vergi uygulayacaktır.
- Eğer bir arama motoru, İngiltere kullanıcılarının girdiği anahtar arama terimlerinin sonucu ile reklam göstermekten gelir elde ederse, hükümet bu gelirlere % 2 vergi uygulayacaktır.

Dijital hizmet vergisi, İngiltere’deki kullanıcılara sosyal medya platformu, arama motoru veya çevrimiçi pazar sunan işletmeler için geçerli

¹⁶ Mustafa Baturhan GENÇASLAN. “Birleşik Krallık’ın Tasarladığı Dijital Hizmet Vergisi”. Vergi Raporu Dergisi. E-Makaleler sayı: 236, 2019. (<http://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/mustafa%20baturhan%20gencaslanbb954e.pdf>). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.

¹⁷ Arzu AKÇURA, a.g.e. s. 5-6

¹⁸ HM Revenue & Customs. (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816361/Digital_services_tax.pdf). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

olacaktır. Bu işletmeler grubunun dünya çapında dijital etkinliklerden elde ettiği gelirlerin 500 milyon Sterlin'in üzerinde olması ve bu gelirlerin 25 milyon Sterlin üstünün İngiltere'deki kullanıcılarından elde edilmesi durumunda dijital hizmet vergisine tabi olacak. Yani bir dijital hizmet sağlayan işletme grubunun İngiltere'deki kullanıcılardan elde ettiği ilk 25 milyon Sterlin ve dünya genelinde 500 milyon Sterlin dijital hizmet vergisine tabi olmayacaktır.¹⁹

İngiltere hükümeti vergiyi düzenlerken güvenli bir liman kabul ettiği düşük kâr elde eden işletmeler için ayrıcalıklı bir hükme yer vermiştir. Buna göre güvenli liman²⁰ kapsamındaki düşük kâr marjına sahip veya zarar eden işletmelere vergi yükümlülüklerine yönelik alternatif bir hesaplama yapacaklardır. Söz konusu ayrıcalığa göre işletmeler DHV yükümlülüğünü şu şekilde gösterilen formüle göre hesaplayabileceklerdir:

$Kâr\ marjı \times Kapsam\ dahilindeki\ gelirler\ (-İstisna\ tutar) \times 0^{21}$

İngiltere hükümeti 0 değeri için asgari seviyenin 0,8 olacağını öngörmektedir.²²

Çevrimiçi bir pazarda işlem yapan taraflardan birinin İngiltere kullanıcısı olması durumunda, bu işlemde elde edilen tüm gelirler İngiltere kullanıcılarından elde edilmiş kabul edilecektir. Bununla birlikte, işlemle ilgili diğer kullanıcı normalde dijital hizmet vergisine benzer bir vergi uygulayan bir ülkede bulunduğu, tahsil edilen gelir işlemde elde edilen gelirlerin % 50'sine düşürülecektir. DHV, malların çevrimiçi satışları için uygulanan bir vergi değildir. Bunun bir so-

nucu olarak, çevrimiçi satış yapmaktan değil, yalnızca bu satışlara aracılık etmekten elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Finansal ve ödeme hizmetleri sağlayıcıları çevrimiçi pazar tanımına girmemekte, onlara muafiyet tanınmaktadır. İngiltere hükümeti dijital hizmet vergisinden 2020 yılında 275 milyon Sterlin, 2021'de 370 milyon Sterlin, 2022'de 400 milyon Sterlin ve 2023'te 440 milyon Sterlin gelir elde etmeyi hedeflemektedir. Dijital hizmet vergisi yıllık olarak bildirilecek ve ödenecektir. Bununla birlikte 2025 yılından önce uygun bir uluslararası vergileme uygulamaya konulması durumunda söz konusu uygulamaya son verilecektir.²³

2.2- Macaristan

Macaristan, 2014 yılında, Avrupa Komisyonu'nun devlet yardımları nedeniyle daha sonra askıya alınan reklamcılık hizmetleri için vergi getirmiştir. Reklam vergisinin değiştirilmiş bir versiyonu 1 Temmuz 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İnternet üzerinden yayınlanan reklam hizmetleri, televizyon, radyo, reklam panoları, gazeteler, araçlar ve diğerleri de dahil olmak üzere belirli reklam hizmetleri için reklam vergisi uygulanmaktadır. Vergi, Macarca olarak yayınlanan reklamlar veya esas olarak Macarca düzenlenmiş bir web sitesi / web sitesinde bulunan reklamlar için geçerlidir. Vergi, ilk 100 milyon HUF için yüzde sıfır, ardından yüzde 7,5 olan toplam ticaret gelirinden (KDV hariç) alınmaktadır. Yani yılda 100 milyon HUF altındaki reklam gelirleri için vergi muafiyeti tanınmaktadır. Reklam

¹⁹ HM Revenue & Customs. (<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2020.

²⁰ Çok düşük kâr marjı olan veya zarar eden işletmeler için vergi yükünde adaleti/güveni sağlama koşullarına sahip vergi sistemi oluşumu.

²¹ Çok düşük kâr marjı olan veya zarar eden işletmeler için vergi yükü dengeleme katsayısı

²² Mustafa Baturhan GENÇASLAN. *a.g.e.* s. 7.

²³ HM Revenue & Customs. (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816361/Digital_services_tax.pdf). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

vergisi yükümlülüğü kendi reklamını yapanlar için geçerli olmamakla birlikte yalnızca ticari faaliyet olarak yayınlananlar için uygulanmaktadır.²⁴

Reklam hizmetini veren şirket birincil vergi mükellefi kabul edilmiştir. Çevrimiçi reklamlar için vergi mükellefi, vergiye tabi reklamın yayıncısıdır. Müşterinin reklam servis sağlayıcısına yapılan ödemelerden vergi kesme zorunluluğu bulunmamaktadır. Reklam veren ve bunun üzerinden belirli bir ücret ödeyen kişi / şirket, ikincil vergi mükellefi olarak kabul edilir. İkincil vergi yükümlülüğü ana vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla vergi makamlarına başvurması durumunda ortadan kalkmaktadır. Aksi halde reklam hizmeti alan gerçek veya tüzel kişi verginin ödenmesi bakımından vergi mükellefi ile birlikte sorumlu olur. Bu durumda vergi sorumlusu olan ikincil vergi mükellefi, reklam hizmetleri için ayda en az 2,5 milyon HUF harcaması şartıyla, reklamın değerinin yüzde 5'i üzerinden vergiye tabi olur. Yıllık reklam harcamasının 30 milyon HUF'yi aştığı durumlarda, ikincil vergi mükellefinin ödediği vergi kurumlar vergisinden mahsup edilemez.²⁵

2.3- Fransa

Fransa'nın dijital hizmet vergi mevzuatı 24 Temmuz 2019'da Başkan Emmanuel Macron tarafından imzalanmış ve 25 Temmuz 2019'da resmi gazetede yayımlanmıştır. 11 Temmuz'da, Fransa Senatosu (4 Temmuz'daki Fransa Ulusal Meclisi'nin ardından), DHV olarak adlandırılan "Dijital Sektördeki Büyük Şirketler Tarafından Sağlanan Belirli Hizmetler İçin Vergi" adlı yasayı

kabul etmiştir. Yasaya göre aşağıdaki hizmetler DHV kapsamına alınmıştır²⁶:

- Çevrimiçi aracılık hizmetleri, diğer bir deyişle, kullanıcılara çok taraflı dijital arayüzler sunulması, kullanıcıların başka kullanıcılar bulmasına ve onlarla etkileşime geçmesine ve doğrudan kullanıcılar arasında temel mal veya hizmet tedarikinin sağlanmasının kolaylaştırılmasına dayanan hizmetler. Kayda değer istisnalar arasında yalnızca dijital içerik sağlamak için kullanılan aracılık hizmetleri, iletişim hizmetleri veya ödeme hizmetleri bulunmaktadır.
- Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, özellikle hedeflenmiş reklamcılıkta oluşan faaliyetler ve kullanıcıların verilerini reklam amacıyla aktarmaktan oluşmaktadır. Bu hizmetler arasında, bunlarla sınırlı olmamak üzere, satın alma, depolama ve reklam, reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri ve kullanıcı veri yönetimi ve aktarma hizmetleri de sayılabilmektedir.

Bankacılık ve finansal hizmetler ile ilişkili kuruluşlar arasında verilen hizmetler vergi kapsamı dışındadır. Ancak ödeme yöntemleri, web siteleri ve bilgisayar rezervasyon sistemleri (CRS'ler) gibi bir aboneliğe dayalı olan çevrimiçi bağlantı hizmetleri, vergi kapsamındadır. DHV'nin kapsamına Fransa'da yapıldığı veya tedarik edildiği düşünülen hizmetler üzerindeki tüm gelirler (KDV hariç) girmektedir. Fransa'ya atfedilebilen gelirlerin bir kısmı, Fransız tabanlı kullanıcılara verilen hizmetlerin payını temsil eden bir yüzde uygulanarak dünya çapındaki dijital gelirlerden

²⁴ KPMG. "Taxation of the digitalized economy, Developments Summary, Direct taxes". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/ülke%20örneklerini%20tablo%20için%20buradan%20al.pdf). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

²⁵ Pwc. "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 17 Aralık 2019.

²⁶ KPMG. "France: Digital Services Tax (3%) Is Enacted". (https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html). Erişim tarihi: 18 Ocak 2020.

tahsil edilmektedir. Verginin matrahı, her yıl sonundaki toplam Fransız dijital servis gelirleridir.²⁷

DHV kapsamında olan hizmetler sunan bir işletme, kapsam dahilindeki hizmetlerden elde edilen yıllık gelirinin önceki takvim yılında iki alt sınır aşması halinde Fransa'da kurulup kurulmadığına bakılmaksızın vergiye tabidir. Bu alt sınırlar:

- Dünya çapında 750 milyon Euro,
- Fransa'da 25 milyon Euro'dur.

Buna göre yıllık küresel geliri 750 milyon Euro'yu ve Fransa'da elde ettiği gelir 25 milyon Euro'yu aşmayan firmalar vergiden muaf olacaklardır²⁸. Vergilendirilebilir hizmetler, Fransa'da verilen hizmetlerdir. Kullanıcı, Fransa'da bulunan bir cihazla dijital ara yüze eriştiğinde hizmet Fransa'da veriliyor kabul edilir. DHV, kişisel verilerin işlenmesiyle ilgili kurallara uygun olarak, cihazın IP (İnternet Protokolü) adresini içeren cihazın Fransa'da bulunup bulunmadığını belirlemek için çeşitli kriterler bulunmaktadır.²⁹

Dijital hizmet vergisi, Fransa'da kullanıcı katılımı bulunan belirli dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelir için % 3 oranında uygulanacaktır. Vergi, yukarıda açıklanan kapsamdaki hizmetlerin karşılığı olarak, Fransa ile bağlantılı olan hizmetlerin yüzdesiyle çarpılarak, işletmenin dünyada elde ettiği toplam miktarın katma değer vergisi (KDV) hariç tutarı üzerinden alınmaktadır.³⁰

Ödenen vergi tutarı kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Vergi, CA3 Fransız KDV iadesi ekinde beyan edilmelidir. KDV ödemekle

yükümlü olan kişiler için, Mart ayına veya vergi ödemesinin yapıldığı yılı izleyen yılın ilk çeyreğine ilişkin CA3 KDV iadesiyle eşzamanlı olarak; Fransa'da KDV ödemekle yükümlü olmayanlar için, en geç 25 Nisan'dan itibaren vergi ödenebilecektir. Vergiden yıllık yaklaşık 500 milyon Euro gelir elde edilmesi beklenmektedir.³¹

Çevrimiçi mal veya hizmetlerin doğrudan satışı ile dijital ara yüzü, dijital içerik, iletişim hizmetleri ve ödeme hizmetleri sağlamak için birincil araç olarak sunanlar verginin kapsamı dışında tutulmaktadır. Son olarak, aynı gruba ait işletmeler arasında verilen hizmetler de vergi kapsamı dışındadır.³²

2.4- Avusturya

Avusturya'da büyük çok uluslu şirketler tarafından sağlanan çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden % 5 oranında dijital hizmet vergisi almayı getiren Dijital vergi yasası, Ocak 2020'de yürürlüğe girmek üzere 22 Ekim 2019'da Avusturya Federal Hukuk Gazetesi'nde yayımlandı. Buna göre söz konusu vergi, 31 Aralık 2019 tarihinden sonra sunulan tüm çevrimiçi reklamcılık hizmetleri için geçerli olacaktır. Dijital Vergi Kanunu, çevrimiçi reklamcılık hizmetleri ile sınırlıdır. Yurtiçi çevrimiçi reklamcılık hizmetleri "yerel IP adresine sahip bir kullanıcı tarafından alınan ve içeriği ve tasarımı (ayrıca) yerli kullanıcıları hedef alan hizmetler" olarak tanımlanmaktadır. Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri dijital bir ara yüzdeki

²⁷ Pwc. "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwcc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 21 Ocak 2020.

²⁸ Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN. "Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Etkisi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 372. 2019.

²⁹ DENTONS. "Tax Alert: French Digital Services Tax ("DST")". (https://www.dentons.com/en/insights/articles/2019/july/15/french-digital-services-tax-dst). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.

³⁰ BDO. "France Digital Services Tax introduced". (https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-52-september-2019/france-digital-services-tax-introduced). Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

³¹ Baker MCKENZIE. "Adoption Of The French Digital Services Tax". (https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2019/07/adoption-of-french-digital-services-tax). Erişim tarihi: 30 Kasım 2019.

³² BDO. "France Digital Services Tax introduced". (https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-52-september-2019/france-digital-services-tax-introduced). Erişim tarihi: 18 Ocak 2020.

reklamlardan, özellikle de banner (afiş, pankart, reklam bandı, kapak sayfası) reklamcılığından, arama motoru reklamcılığından ve benzer reklamcılık hizmetlerinden oluşmaktadır. Dijital vergi, ücretlendirme için çevrimiçi reklamcılık hizmetleri sağlayan veya katkıda bulunan, dünyada yıllık 750 milyon Euro veya Avusturya'da yıllık 25 milyon Euro veya daha fazla gelir elde eden şirketlere uygulanmaktadır.³³

Genel olarak, Avusturya'daki hizmet sağlayıcılar tarafından sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen hasılatla Avusturya'nın dijital hizmet vergisi % 5 oranında uygulanacaktır. Dijital hizmet vergisinin vergi matrahı, genellikle servis sağlayıcının, alıcıdan sağlanan hizmetler için aldığı değerdir. Yasanın 1. maddesine göre bir dijital reklam hizmeti, Avusturya'da IP adresli bir cihazda dijital reklamların alınması ve reklamın Avusturyalı kullanıcılara hitap etmesi durumunda Avusturya'da verildiği kabul edilir. Yasaya göre dijital reklamcılık hizmeti; dijital yüzdeki bir reklam olarak (örneğin afiş reklamlar, arama motoru reklamları ve karşılaştırılabilir reklamcılık hizmetleri) tanımlanmaktadır. Ayrıca kullanıcı, bir cihazla dijital bir ara yüze erişimi olan bireysel veya tüzel kişi ve dijital ara yüz, web siteleri veya web sitelerinin bir kısmı ile mobil uygulamalar dahil olmak üzere her türlü yazılım olarak tanımlanmaktadır.³⁴

2.5- Belçika

Belçika'da dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik hazırlanan tasarı Avrupa Birliği'nde

vergi ödemekten kaçınan çok uluslu dijital şirketlerin Belçika'da elde ettikleri dijital hizmet gelirlerinin geçici olarak vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Dijital hizmet vergisi, en büyük katma değeri kullanıcılar tarafından oluşturulan üç temel hizmetten elde edilen gelirler için % 3'lük bir geçici vergiyi kapsamaktadır. Bu temel hizmetler:

- 1- Bir platformun kullanıcılarına yönelik çevrimiçi reklam mesajlarının yayınlanması,
- 2- Kullanıcılar hakkında toplanan verilerin satışı,
- 3- Dijital platformların kullanıcılar arasındaki etkileşimi ve kullanıcılar arasındaki mal ve hizmetlerin tedarikinin kolaylaştırılması sağlamaktadır.³⁵

Dijital hizmet vergisi esas olarak dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin gelirlerini hedeflemektedir. Vergi, toplam küresel geliri 750 milyon Euro ve yurt içi gelir rakamı 50 milyon Euro tutarındaki vergilendirilebilir geliri olan işletmeleri hedeflemektedir. Bir işletme, vergilendirilebilir hizmetin verildiği anda kullanıcı Belçika'da olduğunda Belçika'daki DHV'den sorumlu olmaktadır. Dijital hizmet kullanıcısının Belçika'da olup olmadığı ise hizmet alırken kullandığı cihazın IP adresine göre tespit edilecektir.³⁶

2.6- Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti'nde uygulanacak olan dijital hizmet vergisi, çevrimiçi reklamcılık, kullanıcı verisi satışı ve aracılık hizmetlerinden elde edilen gelirleri kapsamakta ve yalnızca yıllık dünyada

³³ The Law Library of Congress. "Austria: Digital Tax for Large Internet Companies Introduced". (<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/austria-digital-tax-for-large-internet-companies-introduced/>). Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.

³⁴ EY. "Austrian Government approves digital advertising tax bill, Tax Insights for business leaders". (<https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/austrian-government-approves-digital-advertising-tax-bill.aspx>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

³⁵ BDO. "Belgium jumps on the bandwagon to tax Online Giants". (<https://www.bdo.be/en-gb/news/2019/belgium-jumps-on-the-bandwagon-to-tax-online-giants>). Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

³⁶ KPMG. "Taxation of the digitalized economy, Developments Summary, Direct taxes". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/ülke%20örneklerini%20tablo%20için%20buradan%20al.pdf). Erişim tarihi: 23 Aralık 2019.

750 milyon Euro'nun üzerinde ciro ve yurt içinde en az 50 milyon CZK hasılat elde eden büyük şirketlere uygulanacaktır. Yani dünya genelinde 750 milyon Euro ve Çek Cumhuriyeti'nde 50 milyon CZK'dan daha az hasılat elde edenler bu vergiden muaf olacaklardır. Dijital hizmetler, başka bir grup kuruluşu sağlanmışsa vergi dışında tutulacaklardır. Çek Cumhuriyeti'nde başka hiçbir vergilendirilebilir dijital hizmet sağlamayan çok taraflı dijital ara yüz sağlayıcıları da 200.000'den fazla kullanıcısı varsa, vergiye tabi olacaklardır.³⁷

Çek kaynaklı dijital hizmetlerden elde edilen gelir Avrupa'daki toplam gelirin % 10'unu aşmazsa vergi dışında bırakılacaktır. Çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı veya kullanıcı verilerinin satışı şeklinde vergilendirilebilir hizmetler olarak kabul edilen finansal kuruluşlar tarafından sağlanan finansal hizmetler de dijital vergi kapsamı dışında bırakılacaktır. Dijital hizmet vergisinin konusunun oluşabilmesi için belirleyici faktör, Çek kullanıcılarının reklamı görmesi, üzerine tıklaması ve reklama dayalı bir sipariş vermesi veya reklamın yerleştirilmesi için ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı diğer eylemleri gerçekleştirmesidir. Bu tür hizmetler için, reklamlar Çek kullanıcılarını hedefliyorsa (örneğin, reklam Çek dilinde ise), tüm kullanıcıların Çek Cumhuriyeti'nde bulunduğu varsayılır. Vergi matrahı, kullanıcı verilerinin satışı, dijital ara birim kullanıcıları hakkında toplanan ve dijital ara birim üzerindeki etkinliklerine dayanarak elde edilen verilerin satışının tutarıdır. Vergi matrahı, satılan verilerin oluşturulmasına katkıda bulunan Çek kullanıcılarının sayısına göre belirlenir. Vergi oranı % 7, vergi dönemi ise bir

takvim yılıdır. Çek Cumhuriyeti'nde Dijital Hizmet vergisinden yıllık yaklaşık 5 milyar CZK gelir elde etmeyi düşünmektedir.³⁸

2.7- İtalya

İtalya hükümeti uluslararası alanda dijital platformlardan sağlanan hizmetin vergilendirilmesine yönelik uluslararası alanda ortak bir çözüm geliştirememesi ve ek gelire ihtiyaç duyması nedeniyle 1 Ocak 2020'den itibaren geçerli olacak dijital hizmet vergisi uygulamasına geçmiştir. WEB vergisi olarak adlandırılan dijital hizmet vergisinde verginin konusuna giren hizmetler 3 ana kategoriye ayrılmıştır. Buna göre DHV'ye tabi olan gelirler, reklam hizmetlerinden, aracılık ve pazardan ve veri aktarımından elde edilen gelirleri içerir. "Reklam" reklamların dijital bir ara yüze yerleştirilmesi ve bu ara yüzün kullanıcılarını hedeflemesi olarak kabul edilmektedir. "Aracılık ve pazar", kullanıcıların birbirleriyle iletişim kurmasını ve etkileşime girmesini ve doğrudan mal veya hizmet tedarikini kolaylaştırmayı sağlayan çok taraflı bir dijital arayüz sunan platformları ifade etmektedir. Son olarak da "Veri iletimi", kullanıcılar tarafından toplanan ve dijital bir ara yüzün kullanılmasıyla üretilen verilerin iletimini ifade etmektedir.³⁹

DHV, tek tek veya grup halinde olan kuruluşlara uygulanacaktır. Buna göre bir takvim yılında dünya çapındaki gelirleri 750 milyon Euro'dan düşük olmayan ve İtalya'da en az 5,5 milyon Euro gelir elde eden bir işletme, Avrupa Birliği içinde 50 milyon Euro'nun üstünde vergilendirilebilir gelir elde edip etmedi göz önüne alınmaksızın

³⁷ Kafkadesk. "Czech Republic puts forward tax on digital giants, Ultra-Local News From Central Europe". (<https://kafkadesk.org/2019/09/11/czech-republic-puts-forward-tax-on-digital-giants/>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.

³⁸ KPMG. "Czech Republic: Digital services tax, update". (<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tmf-czech-republic-digital-services-tax-update.html>). Erişim tarihi: 18 Kasım 2019.

³⁹ PwC. "Italy's 2018 Finance Bill Includes Important Provisions On The Digital Economy, Cross-Border Taxation, Tax Insights From International Tax Services". (<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-italy-2018-bill-includes-provisions-on-cross-border-taxation.pdf>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2019.

vergiye tabi olacaktır. Verginin matrahı ise vergilendirilebilir hizmetler, KDV ve diğer dolaylı vergilerden elde edilen brüt hasılattır.⁴⁰

DHV, mal satışlarındaki aracılık da dahil olmak üzere piyasada gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesini içerirken, doğrudan nihai tüketicilerle yapılan işlemlerin ve saf e-ticaret işlemlerini kapsamamaktadır. Dijital hizmetler ile ilgili işletmeler arası işlemler vergi kapsamı dışında bırakılmıştır. Vergilendirmeye tabi olan gelirler genellikle hizmet kullanıcılarının konumuyla bağlantılıdır: Vergilendirilebilir bir hizmet kullanıcısı belirli bir vergi döneminde İtalya'da bulunuyorsa, vergilendirilebilir olarak kabul edilir. Yerelleştirme kuralları, hizmet türüne bağlı olarak değişir. Özellikle, DHV mevzuatının mevcut ifadesine dayanarak; reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler, cihazın İtalya'da o vergi döneminde dijital bir ara yüze erişmek için kullanıldığı kullanıcının cihazında görüldüğünde vergilendirilecektir. Aracılık veya pazar yeri hizmetleri durumunda, kullanıcının yerleştirilmesi, servisin doğrudan kullanıcılar arasında karşılık gelen mal veya hizmet tedarikini kolaylaştıran çok taraflı bir dijital arayüz içermesine bağlıdır. İlk durumda, kullanıcının dijital ara yüze erişmek için İtalya'da bir cihaz kullandığı ve bu vergi döneminde bu ara yüzde bir işlem yaptığında gelirler İtalya'da vergilendirilir. Bunun yapılmaması durumunda, dijital ara yüze erişime izin veren bir hesaba sahip olmaları durumunda bu hesap İtalya'da kabul edilir ve vergi döneminde İtalya'da vergilendirilir. Veri iletimi durumunda, iletilen verinin, İtalya'da bir cihazı cari vergi döneminde veya önceki vergi döneminde dijital bir ara yüze erişmek için kullanan

bir kullanıcı tarafından oluşturulup oluşturulmadığına bağlı olarak belirlenir. DHV kurumlar vergisinden düşülemeyecek ve %3 oranında uygulanacaktır. DHV'nin gelirinin yıllık yaklaşık 600 milyon Euro olması beklenmektedir.⁴¹

2.8- İspanya

İspanya Hükümeti 18 Ocak 2019'da dijital hizmetler üzerinden alınacak dijital hizmet vergisini onaylamıştır. Buna göre aşağıdaki dijital hizmetlerin sağlanmasında % 3 oranında vergi alınacaktır:

- 1- Belirli dijital platformlardaki kullanıcıları hedef alan dijital reklamcılık (çevrimiçi reklamcılık hizmetleri),
- 2- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime girmesini sağlayan veya doğrudan kullanıcılar arasında temel mal veya hizmet tedariki sağlanmasını kolaylaştıran dijital ara yüzlerin (aracılık hizmetleri) sunulmasını kapsayan hizmetler,
- 3- Amacı, kullanıcıların e-ticaret amaçlarının da desteklenebileceği diğer dijital platformları bulmasını ve bunlara bağlanmasını sağlamak olan hizmetler,
- 4- Bu tür kullanıcıların faaliyetlerini dijital ara yüzler üzerindeki faaliyetlerden elde edilen kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletimi (veri transfer hizmetleri).⁴²

İspanya'da DHV küresel gelirlerde bir takvim yılında 750 milyon Euro'dan fazla kazanç sağlayan çok uluslu gruplar ile İspanya'da vergiye tabi olan toplam kazancın bir önceki vergileme döneminde 3 milyon Euro'yu i aşması halinde uygulanacaktır. Vergi matrahı verginin konusuna giren

⁴⁰ Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN. a.g.e. s. 111

⁴¹ Normattiva. "Italian Statute 27 December 2017, n. 205, Article 1". (<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2017;205,1011-1019>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

⁴² BDO. "Spanish Government Approves Digital Services Tax Bill". (<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-50-february-2019/spain-spanish-government-approves-digital-services-tax-bill>). Erişim tarihi: 25 Aralık 2019.

dijital hizmetlerden elde edilen KDV hariç toplam hasılattır. İspanya'nın çok uluslu şirketleri ülkesinde vergilendirirken göz önünde bulunduracağı kriterler.⁴³

- Reklamların İspanya'daki kullanıcıların cihazlarında yer alması,
- Dijital platformlarda işlem yapan İspanya'daki kullanıcı sayısı,
- İspanya'daki bir cihaz ile kaydolun/hesap açan, aracılık hizmetlerinin yerine getirildiği dijital platformlarda hesabı olanların sayısı,
- Datanın iletildiği kullanıcı sayısıdır.

2.9- Hindistan

Hindistan 1 Haziran 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Hindistan'da daimi bir yerleşik kuruluşu olmayan, herhangi bir fiziki varlığı olmayan dijital faaliyetler gerçekleştiren çok uluslu işletmelerin hizmetin sunumu neticesinde elde ettikleri gayrisafi hasılat tutarının %6 oranında bir dijital reklamları vergilendiren bir dengeleme vergisi uygulamaktadır. Verginin konusuna giren hizmetler; dijital platformlarda verilen reklam hizmetleri, dijital ortamda reklam hizmeti verilmesi yoluyla sağlanan hizmetler ile bu kapsamda yer alabilecek diğer hizmetlerdir.⁴⁴

Dijital hizmet vergisinin işletmeler arası işlemlerde ve yıllık toplam ödeme miktarının yaklaşık olarak 1.500 USD'yi geçmesi halinde uygulanacağı düzenlenmektedir. Dijital hizmeti sağlayan kurum Hindistan'da yerleşik bir kuruluşa sahip olursa veya sunduğu hizmeti bir tam mükellef kuruluş üzerinden yerine getirirse kurumlar ver-

gisine tabi olacağı için ayrıca dengeleme vergisi olan dijital hizmet vergisi ödemeyecektir.⁴⁵

1 Haziran 2016 tarihinden itibaren yapılan ödemelerde geçerli olan vergi, bir takvim yılı içinde sağlanan dijital hizmetlerden elde edilen büyüklüğün 100.000 INR'yi aşması durumunda uygulanacaktır. 2016-2017 mali yılında, Hindistan hükümeti 3,4 milyar INR tutarındaki dengeleme vergisinden gelir elde ettiğini bildirmiştir. 2018'de ise vergi gelirleri 10 milyar Rupı aşmıştır.⁴⁶

3- TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Ekonomik hayat artan bir hızla dijitalleşmeye doğru evrilmektedir. Dijital faaliyetlerin toplam ekonomik faaliyetler içerisinde önemli bir paya sahip olması vergilendirme taleplerini de beraberinde getirmiştir. Buna göre birçok devlet ve uluslararası kuruluş dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilecek hasılatı "kaynak ülkede vergilendirme" anlayışı çerçevesinde kamu hizmetlerini karşılamak üzere vergi yükümlülüğü altına almayı amaçlamakta ve buna uygun olarak çalışmalar ve programlar hazırlamaktadır.

Dijital ekonomik faaliyetlerden gelir elde eden çok uluslu şirketler, gelir elde ettiği ülkede önemli bir fiziki varlığının bulunmasına ihtiyaç duymamaktadır. Yürütülen ekonomik faaliyetlerin tamamen dijital ortamda yapılması, tüm ülkelerin dijital ekonomik alanda yaşanan hızlı gelişmelere aynı hızda yanıt verememesi gibi nedenlerle, program ve taslaklar hazırlansa bile, hali hazırda tüm dünyada uygulanan ortak bir vergilendirme rejimi bulunmamaktadır. Bununla birlikte bu program ve taslaklar ışığında bazı ül-

⁴³ Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 3-4.

⁴⁴ Pwc. "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 25 Aralık 2019.

⁴⁵ Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 3-5.

⁴⁶ KPMG. "Taxation Of The Digitalized Economy, Developments Summary, Direct Taxes". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/ülke%20örneklerini%20tablo%20için%20buradan%20al.pdf). Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

keler dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen hasılatı vergilendirmek için idari ve yasal çalışmalar yürütmekte ve uygulamaya koymaktadır.

Türkiye’de önemli boyutlara ulaşan dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Dijital ekonominin vergilenmesi ile ilgili Türk vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin yer aldığı kanunlardan biri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu diğeri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur. Katma değer vergisi kanununa göre Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV’nin bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği düzenlenmiş ve söz konusu uygulama 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Diğer yandan, vergi kesenlerin sorumluluğu başlıklı 213 sayılı VUK 11. Maddesine 6745 Sayılı Kanun ile eklenen fıkra uyarınca, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında alınan reklam hizmetleri karşılığı yapılan ödemeler 01.01.2019 tarihi itibarıyla tevkiyat kapsamına alınmıştır.⁴⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11’inci maddesine göre internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden” 193 sayılı Gelir vergisi kanunun 94’üncü maddesi gereğince %15, Kurumlar vergisi kanununun 30’uncu maddesi gereğince %15 ve Kurumlar Vergisi Kanunun 15’inci maddesi gereğince %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.⁴⁸

Bununla birlikte Türkiye’de dijital mal ve hizmet sunumunda, sunulan hizmetin yapısı gereği

mükellefiyet yerinin ve mükellefin tespit edilmesindeki güçlükler nedeniyle KDV tahsilatının yapılamaması durumları için Hazine ve Maliye Bakanlığı 17 seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğ ile elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı belirtilmiş ve Türkiye’de işyeri, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere belli bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sağlayanlar için “*Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti*” tesis ettirilmesi uygulaması düzenlenmiştir.⁴⁹

7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin diğer dünya ülkeleri ve uluslararası kuruluşların bu konuda yaptıkları taslak çalışmalara uygun yeni bir düzenleme yapılmış ve dijital ekonominin vergilendirilme kapsamı genişletilmiştir. Yeni uygulamaya konulan Dijital hizmet vergisi önceki düzenlemelerden bağımsız olarak getirilmiştir. Başka bir ifadeyle Dijital hizmet vergisi uygulaması gelir ve kurumlar vergisi ile getirilen internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin % 15 oranında vergilendirilmesini kaldırmamakta, bu stopaj uygulamasından ayrı bir vergi olarak düzenlenmektedir. Türkiye’de uygulanmaya başlanan ve Dijital ekonominin vergilendirilmesi yönünde oldukça kapsamlı bir yapı arz eden ve vergi kaybını bir ölçüde vergide rekabet, adalet ve genelliği sağlayarak önlemeyi amaç edinen Dijital Hizmet vergisine konu, mükellef, muafiyet ve istisna, matrah, oran ve vergilendirme dönemi olarak ayrı alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

⁴⁷ Arzu AKÇURA. a.g.e. s. 5-6.

⁴⁸ Arif AYLUÇTARHAN. “Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 369. 2019. s. 74.

⁴⁹ Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN. a.g.e. s. 115.

3.1- Verginin Konusu

7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a göre Türkiye'de aşağıda sayılan dijital hizmetlerden elde edilen vergilendirilebilir kazanç verginin konusuna girmektedir. Buna göre⁵⁰:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusuna girmektedir.
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenilmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına ilişkin dijital ortamlarda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşim kurabilecekleri dijital ortamların oluşturulması ve bu ortamların işletilmesine yönelik hizmetler
- İlk üç maddede sayılan hizmetlere ilişkin dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sağlanan aracılık hizmetlerinden kazanılan gelir, dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Dijital hizmet vergisinin konusunu yukarıda sayılan ve Türkiye'de sunulan dijital hizmetlerden elde edilen hasılat oluşturmaktadır. Burada üzerinde önemle durulması gereken husus hizmetin Türkiye'de sunulmasından ne anlaşılması gerektiğidir. Sunulan hizmet çevrimiçi dijital bir hizmet olduğundan, belirsizliklerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Kanun koyucu bu duruma açıklık getirerek hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini ifade etmiştir.

Kanunda ayrıca, açıklık sağlanması yönünden dijital ortam, fiziki olarak karşı karşıya gelmesizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam kabul edilmiştir. Dijital hizmet sağlayıcıları verginin konusuna giren hizmetleri sunanlardır. Hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olmasıdır. Dijital hizmet vergisinin konusuna bakıldığında kapsamın oldukça geniş tutulduğu, doğrudan ve aracılık faaliyetlerini, hatta aracılığı kolaylaştırma faaliyetlerin dahi verginin konusuna girdiği görülmektedir. Verginin konusunun geniş tutulması ile dijital hizmet sunan işletmelerin büyük bir kısmını verginin kapsamına almaktadır.

3.2- Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

7194 sayılı Kanunun 3. maddesinde ise kimlerin dijital hizmet vergisinin mükellefi ve sorumlusu olacağına yer verilmiştir. Buna göre, esas itibarıyla dijital hizmet vergisinin mükellefi, bu tür dijital hizmetleri sunanlardır. Bu dijital hizmetleri sunan/sağlayanların gelir ve kurumlar vergisi kanunu açısından tam mükellef olup olmadıkları, dar mükellefiyette ilgili faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yerine getirip getirmedikleri mükellefiyetlerini etkilememektedir.⁵¹

Vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla kanunda vergi sorunluluğuna da yer verilmiştir. Buna göre mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmadığı durumlar ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye bakanlığı, verginin konusuna giren işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenlere verginin ödenmesi bakımından sorumluluk yükleyebilir.⁵² Buna göre

⁵⁰ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 1.

⁵¹ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 3/1

⁵² Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 3/2

hem dijital hizmet sağlayıcıları hem bu hizmetten faydalananlar hem de bu hizmete ilişkin aracılık faaliyeti yürütenler kanunun saydığı kurallar çerçevesinde verginin ödenmesinden sorumlu tutulmuştur.

3.3- Muafiyet ve İstisnalar

Dijital hizmet vergisinde muafiyet, istisna kapsamına kapsamında olanlar ilgili koşullar altında dijital hizmet vergisini ödemeyeceklerdir. 7194 sayılı Kanunun 4. maddesinde söz konusu hükümlere yer vermiştir. Buna göre ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin, Türkiye’den elde ettikleri toplam gelir 20 milyon Türk Lirasından veya küresel çapta elde ettikleri 750 milyon Avrodan veya buna mukabil yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf olacaklardır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması halinde, istisna tutarları uygulanırken grubun kanunun 1. Maddesinde yer alan hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılatı bakılmaktadır.⁵³

Dijital hizmet sunan bir işletmenin Türkiye’den elde ettiği gelir 20 milyon TL’den az ise veya küresel çapta söz konusu hizmetten elde ettiği gelir 750 milyon Euro’dan az ise herhangi bir vergi ödemeyecektir. Ancak elde edilen hasılat bu büyüklüklerin her ikisini de aşarsa vergi yükümlüğü doğacaktır. 7194 sayılı Kanuna göre, ilgili hesap dönemi içerisinde sınırlarının her ikisinin de aşılması ile muafiyet sona erecektir. Sınırların aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren ise mükellefiyeti başlayacaktır. Belirtilen tutarlarının

aşılıp aşılmadığı belirlenirken, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen birikimli gelir dikkate alınacaktır.⁵⁴ Genel itibarıyla belirtilen hadlerin diğer ülkelerde yer alan hadlerle aynı doğrultuda yüksek belirlendiği tespit görülmektedir.

3.4- Verginin Matrah ve Oranı

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde 7194 sayılı Kanunun 1. maddesinde yer alan hizmetler nedeniyle elde edilen hasılatı olmaktadır. Burada önem arz eden husus dijital hizmet sunumundan elde edilecek gelirin tahakkuk etmiş olması, yani kesinlik kazanmış olması yeterlidir. Vergi yükümlüğü açısından hizmet sağlayıcısının sunduğu hizmetin bedelini tahsil edip etmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Dijital hizmet sağlayıcısının her ne ad altında olursa olsun elde ettiği gelirin tamamını matraha eklemesi gerekmektedir.

Dijital hizmet vergisi oranı % 7,5 olup Cumhurbaşkanı bu oranı verginin konusuna giren hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte % 1’e kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.⁵⁵ Dijital hizmet vergisinin oranı dikkate alındığında bu hizmetleri vergilendiren ülkeler ile birlikte değerlendirildiğinde diğerlerine nazaran daha yüksek olduğu söylenebilir.

3.5- Verginin Beyanı, Tarhı ve Vergilendirme Dönemi

7194 sayılı Kanuna göre dijital hizmet vergisine ilişkin vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Yani bir takvim yılı içinde toplam 12 vergilendirme dönemi mevcuttur.

⁵³ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 4/1

⁵⁴ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 4/2

⁵⁵ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 5

Ancak, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık yerine üçer aylık vergilendirme dönemi belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Dijital Hizmet Vergisinin tarhı mükellefin beyanı üzerine olunmaktadır. Ancak vergi sorumluluğunun doğması halinde, bu beyan vergiyi kesmekle sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.⁵⁶ Beyanname vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine verilir.⁵⁷

Beyanname KDV bakımından bağlı olunan vergi dairesine, KDV mükellefiyeti olmayanlar için ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek vergi dairesine verilir.⁵⁸ Ödenen bu vergi gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazan- cın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir.⁵⁹

3.6- Vergi Güvenliği

Dijital hizmet vergisine ilişkin vergi güvenliği kanunun 7. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme ile ilgili yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcıları ihtar edilmektedir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklar yoluyla 213 sayılı

vergi usul kanununda sayılan tebligat yöntemle- ri ile ihtar da bulunulabilme ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde ilan edilmesi yetkisi sağlanmıştır.

7194 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan ilana rağmen 30 gün içinde yükümlüklerin yerine getirilmemesi durumunda, dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de sunarak hasılat elde ettikleri hizmetlere erişim, kanun çerçevesindeki yükümlükler yerine getirilinceye kadar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından engellenmesine karar verilmektedir. Bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.⁶⁰

4- DİJİTAL HİZMET VERGİSİ ÜLKE KARŞILAŞTIRMALARI

Dijital ekonomilerin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapan ülkelerden İngiltere, Fransa, Belçika, Hindistan, Avusturya, İspanya, İtalya ile Türkiye uygulamasını karşılaştırmak üzere aşağıdaki tablo düzenlenmiştir. Tabloda ülkelerin benzerlik içeren ve farklılık gösteren özellikleri birlikte verilmiştir.

⁵⁶ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 6/2

⁵⁷ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 6/3

⁵⁸ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 6/4

⁶⁰ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 6/5, 6, 7

⁶¹ Resmî Gazete, 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019. Madde 7/1, 2

Tablo 1: Dijital Hizmet Vergisi Ülke Uygulamaları

Ülke	Küresel Gelir Eşiği	Yurtiçi Gelir Eşiği	Vergi Oranı	Verinin Konusu	Uygulanma Durumu
Avusturya	750 milyon Avro	25 milyon Avro	5%	Çevrimiçi reklamcılık	Teklif Edildi (Ocak 2020'de yürürlük)
Belçika	750 milyon Avro	Avra Birliğinde 50 milyon Avro	3%	Kullanıcı verilerinin satışı	Teklif Edildi
Çek Cumhuriyeti	750 milyon Avro	50 milyon Çek Korunası	7%	Hedeflenmiş reklamcılık, Çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı, Kullanıcı verilerinin sağlanması	Teklif Edildi
Fransa	750 milyon Avro	25 milyon Avro	3%	Dijital bir ara yüz sağlanması, Hedeflenmiş reklamcılık, Kullanıcılar hakkında toplanan verilerin reklam amaçlı iletilmesi	Uygulanmakta
Macaristan	100 milyon Macar Forinti	-	7.5%	Reklam geliri	Uygulanmakta
İtalya	750 milyon Avro	5.5 milyon Avro	3%	Dijital ara yüzde verilen reklamlar, Kullanıcıların mal ve hizmet almasını / satmasını sağlayan çok taraflı dijital ara yüz, Dijital ara yüz kullanarak oluşturulan kullanıcı verilerinin iletimi	1 Ocak 2020'de yürürlüğe girecek
İspanya	750 milyon Avro	3 milyon Avro	3%	Çevrimiçi reklamcılık hizmetleri, Çevrimiçi reklamcılık satışı Veri satışı	Teklif Edildi
Türkiye	750 milyon Avro	20 milyon TL	7.5%	Dijital ortamda kullanıcılara sağlanan her türlü reklam hizmeti, Sesli, görsel ya da kayıt edilmesine yönelik olarak dijital ortamda sunulan hizmetler, Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamın sağlanması ve işletilmesi hizmeti,	1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girecek
İngiltere	554 milyon Avro	28 milyon Avro	2%	Arama motorlarının, sosyal medya platformlarının ve çevrimiçi pazarların gelirleri	Teklif Edildi (Nisan 2020'de yürürlüğe girmesi bekleniyor)
Hindistan	-	100.000 INR	%6	Hindistan'da daimi bir kuruluşu olmayan kuruluşların Çevrimiçi reklam hizmet gelirleri	Uygulanmakta

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 1'de yer alan ülkelerin dijital hizmetlere ilişkin istisna, oran, verginin konusu ve uygulanma durumlarına bakıldığında konu ve istisna sınırları itibarıyla benzerlikler gösterdikleri, oran ve uygulama açısından ise farklılıklara sahip oldukları görülmektedir. Dijital hizmetlerin ver-

gilendirilmesi ile ilgili olarak Avrupa Birliği ile OECD nezdinde ortak bir vergilendirme rejimine karar verilememiş olması ülkeleri bu yönde idari ve yasal adımlar atmaya yönelttiği görülmektedir. Öyle ki tablo 1'de yer alan ülkelerin bir kısmı söz konusu faaliyetleri daha yeni vergilendir-

mekte, bir kısmı hala daha görüşmelere devam etmekte, diğer bir kısmı ise belirli bir tarihte uygulamaya başlayacaktır. Ülkelerin dijital hizmetlerden elde edilen gelirlere uygulanacak istisna hadleri değerlendirildiğinde hemen hemen hepsinin birbirine yakın düzenlemeler olduğu görülmektedir. Vergi konu itibarıyla değerlendirildiğinde reklam hizmetleri ağırlıklı olmak üzere dijital hizmetlerden sağlanan tüm faaliyetler verginin konusuna girmektedir. Oranlar itibarıyla ülkeler değerlendirildiğinde %2 ile %7,5 oranında uygulamalar yer almaktadır. Bu noktada Türkiye incelenen ülkeler arasında en yüksek vergi oranına sahip iki ülkeden biridir. Yurt dışı ve yurtiçi istisna hadleri ise hemen hemen bütün ülkelerde aynıdır. Yukarıda da vurgulandığı gibi dijital ekonomilerin vergilendirilmesine ilişkin ortak bir karar alınamaması ve ülkelerin artık bu tür hizmetleri vergilendirmek istemeleri, her ülkede farklı bir idari ve yasal sürecin yaşanmasına neden olmuştur. Bu durum söz konusu verginin ülkelerde daha yeni uygulanmaya başlamasına ya da teklif ve taslak aşmasında kalmasına neden olmuştur. Türkiye ise bu noktada gelişmiş ülkelerle aynı doğrultuda yasal ve idari sürecini tamamlayarak ilgili kurum ve kuruluşların dijital hizmet vergisine ilişkin taslak ve teklifleri ışığında vergi uygulamasına 1 Mart 2020 tarihinde başlayacaktır. Türkiye'nin uygulamaya koyduğu dijital hizmet vergisi, bu vergiyi uygulayan veya uygulama aşamasında olan ülkelerin düzenlemeleri ile ortak birçok özellik göstermektedir. Türkiye bu alanda yasal ve idari sürecini tamamlayan sınırlı sayıda ki ülkelerden biri konumundadır.

SONUÇ

Dünyada yaşanan dijital dönüşüm ile dijital teknolojilerin ortaya çıkardığı olanaklardan yararlanarak sosyal ve kültürel hayatta olduğu gibi ekonomik hayatta da önemli dönüşümler gerçekleşmiştir. Dijitalleşme ile birlikte ekonomik hayatta ortaya çıkan kolaylık, ucuzluk ve ulaşılabilirlik

iktisadi işletmelerin hem pazarını genişletmiştir hem de bulundukları sektörleri daha etkin ve verimli hale getirmiştir.

Dijital hizmet sunumu yaparak kazanç sağladıkları ülkede fiziki varlıkları olmayan çok uluslu şirketler için vergilendirme sorunları ortaya çıkmaktadır. Dijital hizmet sunumu yoluyla birçok ülkede kazanç sağlayan çok uluslu bu şirketlerin faaliyet yürüttüğü ülkelerin kamu harcamalarına katkı sunmaları gereklilik arz etmektedir. Bu gerekliliğin bir neticesi olarak birçok ülke dijital hizmet sağlayarak kazanç elde eden bu şirketleri vergilendirmekte ve kamu harcamalarının finansmanına ortak etmek için yasal ve idari düzenlemeler yapmaktadır.

Çalışmada Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi amacına yönelik olarak 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu ile uygulamaya konulan dijital hizmet vergisi tüm yönleriyle incelenmiştir. Ayrıca dünyada söz konusu vergiye ilişkin düzenlemeler yapan ülke örneklerindeki uygulamalar değerlendirilmiştir. Çalışmada ulaşılan sonuca göre Türkiye'de uygulamaya konulan dijital hizmet vergisinin OECD ve Avrupa Birliği teklif ve taslak çalışmaları ile dünyadaki uygulamalarla konu, istisna, muafiyet, oran, matrah, güvenlik ve mükellef bakımından uygunluk göstermektedir. Buna göre Türkiye'de uygulamaya koyulan dijital hizmet vergisinin mevzuat yapısı Dünyadaki uygulamalar ve taslak/teklifler doğrultusunda oluşturulmuştur. Buna göre dijital hizmet vergisi konu itibarıyla kapsamının oldukça geniş tutulduğu, doğrudan ve aracılık faaliyetlerini, hatta aracılığı kolaylaştırma faaliyetlerini, hatta verginin konusuna girdiği görülmektedir. Verginin konusunun bu kadar geniş tutulması ile kanun koyucunun dijital hizmet sunan işletmelerin çok büyük bir kısmını sundukları dijital hizmetlerin hepsinden vergilendirmeyi amaçladığı görülmektedir.

Kanun koyucunun, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla hem dijital hizmet sağlayıcılarını hem bu hizmetten faydalananları hem de bu hizmete ilişkin aracılık faaliyeti yürütenleri kanunun saydığı kurallar çerçevesinde verginin ödenmesinden sorumlu tuttuğu görülmektedir. İstisna ve muafiyetlere bakıldığında genel itibarıyla istisna haddinin diğer ülkelerde yer alan hadlerle aynı doğrultuda olarak yüksek belirlendiği tespit edilmektedir. Bununla birlikte istisnaların mükerrer vergilemeyi önlemeye ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru olarak yerine getirmelerine, yani vergi uyumunu sağlamaya yönelik düzenlendiği görülmektedir.

Türk vergi mevzuatı itibarıyla bakıldığında, özellikle dijital reklam hizmetlerinden alınan verginin % 15 olduğu göz önüne alınırsa, alınan verginin yüksek olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte elde edilen hasılatın tahakkuk esasına bağlanması, matrahın bu hizmetlerden sağlanan tüm gelirleri kapsamı ve matrahtan gider, maliyet ve vergi adı altında herhangi bir indirim yapılamaması matrahın aşınmaya uğramasını engellemektedir.

Vergilendirme döneminin takvim yılının birer aylık dönemleri olması, tarhın mükellefin beyanı üzerine yapılması ve beyannamenin vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gibi hususların verginin harcama vergileri mevzuatıyla benzer doğrultuda düzenlendiğini göstermektedir. Vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak zamanında yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişim yasağının vergi güvenlik önlemi olarak kanunda yer aldığı, dijital hizmetlere erişimin engelleme kararından itibaren 24 saat içinde uygulamaya konulacağı da önemli müeyyidelerin var olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de uygulamaya koyulan dijital hizmet vergisi dünya ülke uygulamaları ve mevzuat yapısı itibarıyla değerlendirildiğinde;

- Verginin hizmet alıcılara yansıtılma durumu,
 - Erişim engeli müeyyidesinin hem hizmet alıcılarda mağduriyet oluşturabileceği hem de uluslararası alanda ülke aleyhine olumsuz bir bakış oluşturabileceği,
 - İstisna hadleri ile vergi oranının her ne kadar ülke uygulamaları ile paralellik gösterse de yüksek tutulduğu,
 - İdari bir kararla internet sitelerine erişimin hukuki olarak tartışmalı olması,
 - Gelir üzerinden alınan bir verginin dolaylı vergiler gibi tasarlandığı,
 - İnternet sitelerine erişimin engellenmesinin mülkiyet hakkına haksız müdahale ve çalışma özgürlüğünün ihlaline neden olabileceği,
 - Konsolide hasılat ile istisna hadlerinin nasıl tespit edileceği belirsizliği
- gibi hususların göz önünde bulundurularak vergi üzerinde yeniden düzenlemeler yapılması etkinliği ve başarıyı arttıracaktır.

KAYNAKÇA

- AKÇURA, A. (2019). “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye’nin Pozisyonu”. Verginet. (<https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx>). Erişim tarihi: 27 Aralık 2019.
- ASLAN, Ö. (2007). *Yeni Ekonomi: Özellikleri ve Endüstrileri*. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi. Cilt 0. Sayı 52. s. 306.
- ASLIYÜKSEK, M. K. (2016). *Bilgi Teknolojileri ve Dijitalleşmenin Türkiye’de Bilgibilim Literatürüne Yansıması: Bilgi Dünyası Dergisi Örneği (2000-2014)*. Bilgi Dünyası, 17 (1). s.88.
- AYLUÇTARHAN, A. (2019). “Dijital Reklam Hizmetlerine Getirilen Vergi Kesintisinin Vergi Tekniği ve Uluslararası Uygulamalar

- Açısından Değerlendirilmesi*". Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 369, s. 74.
- BAKER MCKENZIE. (2019). "Adoption Of The French Digital Services Tax". (<https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2019/07/adoption-of-french-digital-services-tax>). Erişim tarihi: 30 Kasım 2019.
 - BAŞARAN, F. (2005). İnternetin Ekonomi Polisiği, İnternet Toplum Kültür, Mutlu Binnark ve Barış Kılıçbay (der.). Ankara: Epos Yayınları. s.37.
 - BAŞLAR, G. (2013). Yeni Medyanın Gelişimi ve Dijitalleşen Kapitalizm, Akademik Bilişim 2013 – XV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 23-25 Ocak 2013 – Akdeniz Üniversitesi. s. 823.
 - BDO. (2019). "Belgium jumps on the bandwagon to tax Online Giants". (<https://www.bdo.be/en-gb/news/2019/belgium-jumps-on-the-bandwagon-to-tax-online-giants>). Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.
 - BDO. (2019). "France Digital Services Tax introduced". (<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-52-september-2019/france-digital-services-tax-introduced>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2020.
 - BDO. (2019). "Spanish Government Approves Digital Services Tax Bill". (<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-50-february-2019/spain-spanish-government-approves-digital-services-tax-bill>). Erişim tarihi: 25 Aralık 2019.
 - Council Of The European Union. (2018). "Presidency Digital Taxation Roadmap, Brussels, 23 May 2018 (OR. en) 9052/18 FISC 216, Bulgarian". (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9052-2018-INIT/en/pdf>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020
 - DENTONS. (2019). "Tax Alert: French Digital Services Tax ("DST")". (<https://www.dentons.com/en/insights/articles/2019/july/15/french-digital-services-tax-dst>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.
 - ELEKTRİKSTOK. (2019). "Dijitalleşme Nedir Dijital Dönüşüm Nedir". (<https://www.elektrikstok.com/dijitallesme-dijitallesme-nedir-dijital-donusum-nedir>). Erişim tarihi: 7 Aralık 2019.
 - EY. (2019). "Austrian Government approves digital advertising tax bill, Tax Insights for business leaders". (<https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/austrian-government-approves-digital-advertising-tax-bill.aspx>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.
 - GENÇASLAN, M. B. (2019). Birleşik Krallık'ın Tasarladığı Dijital Hizmet Vergisi. Vergi Raporu Dergisi. E-Makaleler sayı: 236. 2019, (<http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/mustafa%20baturhan%20gencaslanb954e.pdf>). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.
 - HM Revenue & Customs. (2019). (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816361/Digital_services_tax.pdf). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.
 - HM Revenue & Customs. (2019). (<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>). Erişim tarihi: 15 Ocak 2020.
 - KAFKADESK. (2019). "Czech Republic puts forward tax on digital giants, Ultra-Local News From Central Europe". (<https://kafkadesk.org/2019/09/11/czech-republic-puts-forward-tax-on-digital-giants/>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.
 - KANTARCI, Ö., ÖZALP, M., SEZGİNSOY, C., ÖZAŞKINLI, O. ve CAVLAK, C. (2017). *Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret*. TÜSİAD Yayınları. Yayın No: TÜSİAD-T/2017. 04-587. s. 4.

- KPMG. (2019). "Czech Republic: Digital services tax, update". (<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tnf-czech-republic-digital-services-tax-update.html>). Erişim tarihi: 18 Kasım 2019.
- KPMG. (2019). "Taxation Of The Digitalized Economy, Developments Summary, Direct taxes". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/ülke%20örneklerini%20tablo%20için%20buradan%20al.pdf). Erişim tarihi: 23 Aralık 2019.
- KPMG. (2019). "France: Digital Services Tax (3%) Is Enacted". (<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2020.
- NORMATTIVA. (2017). "Italian Statute 27 December 2017, n. 205, Article 1". (<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2017;205,1011-1019>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.
- OECD. (2019). "Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th ANNIVERSARY REPORT". (<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>). Erişim tarihi: 2 Aralık 2019.
- OECD. (2018). "The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI". (<http://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>). Erişim tarihi: 30 Kasım 2019.
- OECD. (2017). "Background Brief Inclusive Framework on BEPS". (<http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>). Erişim tarihi: 27 Kasım 2019.
- ORKUNOĞLU ŞAHİN, İ. F. (2019). "Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Et-kisi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 372.
- PWC. (2018). "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 10 Aralık 2019.
- PWC. (2018). "Italy's 2018 Finance Bill Includes Important Provisions On The Digital Economy, Cross-Border Taxation, Tax Insights From International Tax Services". (<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-italy-2018-bill-includes-provisions-on-cross-border-taxation.pdf>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2019.
- PWC. (2019). "Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review". (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/DHV/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf). Erişim tarihi: 17 Aralık 2019.
- Resmi Gazete. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Sayı 17863. 9 Aralık 1982.
- Resmî Gazete. 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Sayı 30971. 5 Aralık 2019.
- Resmî Gazete, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı. Sayı: 30630. 18 Aralık 2018.
- Resmi Gazete, 17 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Sayı 30318. 31 Ocak 2018
- SCHİLLER, D. (1999). *Digital Capitalism: Networking The Global Market System*, The MIT Press: Cambridge, s. 157.
- The Law Library of Congress. (2019). "Austria: Digital Tax for Large Internet Companies Introduced". (<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/austria-digital-tax-for-large-internet-companies-introduced/>). Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.