

DERLEME MAKALE

DİJİTAL EKONOMİLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE OECD
UYGULAMALARI VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRILMASI*OECD APPLICATIONS IN THE TAXATION OF DIGITAL
ECONOMIES AND COMPARISON OF TURKEY*

Ayşegül BİLGİÇ ULUN*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de 1 Mart 2020 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan dijital hizmet vergisinin genel özelliklerinin incelenmesi ve OECD ülkelerinden İngiltere, İtalya, İspanya ve Fransa ile karşılaştırılmasıdır. Çalışmada, konuya ilişkin derleme ve doküman incelemesi yöntemlerinden faydalanılmıştır. Son yıllarda gündeme gelen dijital hizmet vergileri için ortak bir uygulama benimsenmemiş; her ülke kendi vergi yapısı içerisinde değerlendirmiş ve uygulamaya koymuştur. Çevrimiçi pazarların vergilendirilmesi amacıyla yönelik olarak uygulamaya konan Dijital hizmet vergisinin oranları ülkelere göre farklılık göstermektedir. İngiltere %2 ile en düşük vergi oranına sahip ülke iken; İspanya, İtalya ve Fransa’da ise bu oran %3’tür. %7,5 ile en yüksek dijital hizmet vergisi oranına sahip ülke Türkiye’dir. Türkiye’de uygulanan vergi oranının diğer ülkelere göre daha yüksek olmasının en önemli nedeni; dijital hizmetlerin mevcut vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilememesi ve bu alanda çok fazla vergi kaybının yaşanmasıdır. Dijital hizmet vergisi ülke vergi sistemlerine girmiş yeni bir vergi olup, bu verginin etkinliği ilerleyen dönemlerde anlaşılacaktır. İncelenen ülke uygulamalarında genel olarak düşünülen OECD’nin uygulamaya koyacağı eylem planlarının tamamlanması halinde bu ülkelerin OECD uygulamalarına uyacağı yönündedir. Bu ülkelerin uygulamaya koydukları vergiler adeta geçici vergi izlenimi taşımaktadır.

Anahtar Sözcükler: Dijital Ekonomiler, Dijital hizmet vergisi, OECD.

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4673-2314>.

ABSTRACT

The aim of this study is; Examination of the general features of digital services tax be implemented starting from 1 March 2020 Turkey and compared to the UK, Italy, Spain and France from OECD countries. In the study, compilation and document review methods were used. No common practice has been adopted for digital service taxes, which have been raised in recent years; each country has evaluated and implemented them within its own tax structure. The rates of the Digital Services Tax, which is introduced for the purpose of taxing online markets, vary by country. The UK has the lowest tax rate at 2%, while Spain, Italy and France have 3%. Turkey has the highest digital service tax rate with 7.5%. The most important reason why the tax rate applied in Turkey is higher than in other countries is that digital services cannot be taxed under existing tax laws and there is a lot of tax loss in this area. Digital Services Tax is a new tax that has entered the country's tax systems, and the effectiveness of this tax will be understood in the future. It is generally considered in the practices of the countries studied that these countries will comply with OECD practices if the action plans that the OECD will implement are completed. The taxes imposed by these countries almost bear the impression of temporary taxes.

Keywords: Digital Economies, Digital service tax, OECD.

GİRİŞ

Sanayi devriminden günümüze kadar gelişen ve değişen üretim teknolojileri ekonomileri de dönüştürmeye devam etmektedir. Takas ekonomilerinden günümüzdeki elektronik para dönemine kadarki sürede, küreselleşmenin de etkisiyle ekonomiler hızlı bir dönüşüm yaşamakta ve iletişim sistemlerinin de değişmesiyle birlikte günümüzde her unsur gibi ekonomiler de dijitalleşmektedir.

Bilgi teknolojilerinin hızla değişmesiyle birlikte şirketler bazında da küreselleşme yaşanmakta ve fiziki bir varlığı olmasa da şirketler çeşitli ülkelerde dijital teknolojiler kanalıyla faaliyet gösterebilmektedirler. Bu şekilde dijitalleşen ekonomilerin günümüz vergi kanunlarıyla vergilendirilmeleri ise olanaksız hale gelmiştir. Bu sebeple öncelikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) özelinde çeşitli çalışmalar yapılmış, sonrasında ise ülkeler kendi vergi sistemlerinin içine “dijital hizmetlerin vergilendirilmesi” için yeni bir vergi ekleme çalışmalarına başlamışlardır.

Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar nihai sonuca ulaşmamış olsa da ülkemizde 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmada ülkemizde 1 Mart 2020 itibariyle uygulanmaya başlanan bu verginin genel özellikleri incelenecek ve OECD'nin dijital ekonomilerin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeleri belirlenerek seçilen ülkelerdeki çalışmalar ve Türkiye uygulaması karşılaştırması yapılarak konu tartışılacaktır.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde dijital ekonomi kavramı tanıtarak dijital ekonomiler ve vergi ilişkisi belirlenecektir. Ayrıca dijital ekonomilerin vergilendirilmesiyle ilgili OECD çalışmaları anlatılacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye'de yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi mevzuatı tanıtılacaktır ve dijital ekonomilerin vergilendirilmesindeki muhtemel sorunlar belirlenecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise seçilen OECD ülkelerindeki dijital vergi uygulamaları ve bu uygulamaların Türkiye ile karşılaştırılması yapılarak ülkelerin uygulayacakları vergi oranları, verginin konusu gibi temel konular Türkiye'de uygulanmaya başlanacak olan dijital hizmet vergisi ile karşılaştırılacaktır. Çalışma sonuç ve öneriler başlığıyla tamamlanacaktır.

1. DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Dijitalleşme, işlem maliyetlerini düşürerek, fiyat şeffaflığını ve verimliliği artırarak giriş engelini azaltan ve iş ortamını daha geniş ölçüde etkileyen önemli bir girişimcilik kaynağıdır (OECD, 2018, s.12). Dijital ekonomi kavramının ortaya çıkmasındaki en önemli belirleyici nokta ise çeşitli sektörlerde meydana gelen dijital dönüşüm olgusudur (Yüce ve Akbulut, 2018, s.106). Dijital dönüşüm, insanların birbirleriyle ve toplumla daha genel olarak etkileşim kurma şeklini değiştirmekte, iş, gizlilik ve güvenlik, eğitim, sağlık ve diğer birçok politika alanında bir dizi acil sorunu gündeme getirmektedir (OECD, 2018, s.12).

Dijital ekonomi, ekonomi, devlet yönetimi, girişimcilik, modern iletişimin farklı dallarında yaygın olarak kullanılan bir kavramdır (Mikhailova, Gradoselskaya, ve Kharlamov, 2018, s.1). Dijital ekonomi, dijital teknolojilere dayanan bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen dönüşümün bir ürünü olarak, daha ucuz teknolojiyle birlikte daha güçlü, standartları geniş, işletme

süreçlerinin geliştiği, yeniliğe açık ve gelişmelere daha çabuk adapte olan ekonomik kavramın genel adıdır (Budak, 2018, s.4). Dijital ekonominin hızlı gelişimi, iletişim teknolojileri ve bilgi toplamanın iyileştirilmesinin yanı sıra çeşitli kullanıcılar için yeni ürünlerin geliştirilmesini teşvik etmiştir (Budak, 2017, s.321). Dijital ekonomi; e-ticaret, on-line uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, sanal para (Bitcoin) kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü içermektedir (Mastar Özcan, 2016, s.74). Dijital ekonomi kavramı, Don Tapscott tarafından 1996’da yayımlanan “The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence” isimli kitabı ile literatüre kazandırılmıştır ve “dijital ekonomi” kavramının 12 ayırt edici özelliği şu şekilde açıklanmıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019, s.168): Bilgi, dijitalleşme, sanallaştırma, küçük parçalara ayırma, ağlar arası iletişim, aracının olmaması, yakınsama, yenilikçilik, tüketerek üretme, anlık/hız, küreselleşme ve uyumsuzluktur.

1.1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

Dijital ekonomilerin temel özellikleri; hareketlilik, verilere güven, kullanıcıların katılımı, uyum ve sinerjileri göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkan ağ etkileri; özellikle piyasanın iki tarafının farklı vergilendirme bölgelerinde olabileceği çok yönlü iş modelleri olarak sıralanabilmektedir (Budak, 2018, s.13).

1.2. Dijital Ekonomi ve Vergi İlişkisi

Dijital ekonomilerin hacminin büyümesi ve yeni iş fikirlerinin dolayısıyla yeni sektörlerin ortaya çıkması bu iş kollarının özellikle ulusal açıdan vergilendirilme yetkisinin aşınmasına ve vergilendirmesinin nasıl olması gerektiği konusunda bir bilinmezliğe doğru itilmesine neden olmaktadır (Budak, 2018, s.61). Bu nedenle öncelikle OECD tarafından çalışmalar yapılmış ve sonrasında ülkeler bu çalışmalara uyumlu vergi kanunları oluşturmaya başlamışlardır.

1.3. Dijital Vergilendirme ile İlgili OECD Çalışmaları

Çok uluslu işletmelerin vergilendirilebilir geliri yapay olarak azaltmak veya kârları düşük vergi oranlarına kaydırmak için farklı vergi sistemlerinin etkileşimindeki boşluklardan yararlanma çabaları dünyadaki siyasi liderler, medya kuruluşları ve sivil toplumun vergi planlaması konusunda endişelerinin

artmasıyla sonuçlanmıştır (OECD, 2015, s.11)media outlets, and civil society around the world have expressed growing concern about tax planning by multinational enterprises that makes use of gaps in the interaction of different tax systems to artificially reduce taxable income or shift profits to low-tax jurisdictions in which little or no economic activity is performed. In response to this concern, and at the request of the G20, the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

OECD/G20 tarafından 2013 yılında yayımlanan “Matrahın Aşındırılması ve Kâr Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı” problemlerin teşhis edilmesi ve çözüm sunulması amacıyla 15 adet aksiyon planı ortaya koymuştur (Oktay, 2020, s.98). Ayrıca OECD’nin çalışmalarında AB üyesi ülkelerin dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda ayrıca önlemler alması gerektiği konusunda tavsiyelerin yer aldığı bilinmektedir (Uricchio, 2016, s.89).

Uluslararası vergi reformunun dijital ekonomilerin yaygınlaşması neticesinde politika yapıcılarının gündeminde en üst sırayı almasıyla beraber, G20’nin talebiyle OECD BEPS projesini tasarlamış ve ulusal kurumlar vergisi matrahlarının aşınmasına dijital ekonomilerin neden olduğu sonucuna varmıştır (Lee-Makiyama & Vershelde, 2016, s.55). Eylem planları, (i) uyum, (ii) özün önceliği ve (iii) şeffaflık ve kesinlik olmak üzere üç temel ilke üstüne inşa edilmiştir ve bu ana ilkeler aynı zamanda 5 Ekim 2015’te yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi’nin de ortaya çıkma nedenlerini oluşturmaktadır (Diclehan, 2017, s.152). BEPS ile mücadeledeki temel ilkeler Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler

Uyum	Özün önceliği	Şeffaflık
- Hibrit uyumsuzluklar,	- Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	- BEPS ölçümünün takip edilmesi
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi,	- Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma	- Zorunlu beyan kuralları
		- Transfer fiyatlandırması
		- Ülke bazında raporlama
- Faiz indirimleri sınırlaması,		
- Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele	- Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	- Uyuşmazlıkların çözümü

Kaynak: Diclehan, 2017, s. 153.

Agresif vergi planlamasına karşı küresel seviyede önlemler alınması, devletlerarası işbirliğinin ve vergi uyumlaştırmasının artırılması için OECD/G-20 bünyesinde başlatılan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projesi çok uluslu şirketler tarafından göz ardı edilen vergisel düzenlemelerin revize edilmesini amaçlamaktadır (Akkaya & Gerçek, 2019, s.169). Bu çerçevede 1998 yılında Ottawa Bakanlar Konferansının sonucunda belirlenen “elektronik ticarete vergilendirme koşulları” uygulanacak vergi politikalarında da benimsenmiştir. Bu politikalar Tablo 2’de gösterilmektedir (OECD, 2015, s.17)media outlets, and civil society around the world have expressed growing concern about tax planning by multinational enterprises that makes use of gaps in the interaction of different tax systems to artificially reduce taxable income or shift profits to low-tax jurisdictions in which little or no economic activity is performed. In response to this concern, and at the request of the G20, the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD.

Tablo 2. Ottawa Vergilendirme Çerçevesi Koşulları – İlkeler

TARAFSIZLIK ve EŞİTLİK	Vergilendirme, elektronik ticaret biçimleri ile geleneksel ticaret arasında tarafsız ve eşitlikçi olmalıdır. Ticari kararlar, vergi meseleleri yerine ekonomik nedenlerle motive edilmelidir. Benzer durumlarda, benzer işlemler yapan mükellefler de benzer vergilendirme oranlarına tabi tutulmalıdır.
VERİMLİLİK	Vergi mükellefleri için uyum maliyetleri ve vergi idareleri için idari maliyetler mümkün olduğunca azaltılmalıdır.
KESİNLİK VE BASİTLİK	Vergi mükelleflerinin, verginin ne zaman, nerede ve nasıl hesaplanacağını bilmek de dâhil olmak üzere, bir işlem öncesinde vergi sonuçlarını tahmin edebilmesi için vergi kurallarının anlaşılması kolay olmalıdır.
ETKİNLİK VE ADALET	Vergilendirme, doğru zamanda doğru miktarda vergi geliri oluşturmaktadır. Vergiden kaçınma ve kaçakçılık riskine karşı alınacak önlemler bu risklerle doğru orantıda olmalıdır.
ESNEKLİK	Vergilendirme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurmaları için esnek ve dinamik olmalıdır.

Kaynak: OECD, 2015: 17.

Tablo 2’de gösterilen elektronik ticarete vergilendirme koşulları aslında Adam Smith’in oluşturduğu klasik vergileme ilkeleri ve sonrasında oluşturulan modern vergileme ilkeleri ile benzerlik göstermektedir. Tablo 3’te Adam Smith vergileme ilkeleri ve Tablo 4’te modern vergileme ilkeleri gösterilmektedir.

Tablo 3. Adam Smith Vergileme İlkeleri

ADALET	Kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi ve sosyo-ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanacağı şekilde vergilendirme yapılmalıdır.
BELİRLİLİK	Vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.
UYGUNLUK	Verginin mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde alınması anlamına gelmektedir.
İKTİSADİLİK	Vergi maliyetlerinin olabildiğince düşük olması ve iktisadi hayatın işleyişini bozacak şekilde vergilendirmenin yapılmaması gerektiğini ifade eden ilkedir.

Kaynak: Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 205-223 kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 4. Modern Vergileme İlkeleri

Mali İlkeler	Adalet İlkeleri	İktisadi İlkeler
Verimlilik İlkesi Esneklik İlkesi	Eşitlik İlkesi Genellik İlkesi Yararlanma İlkesi Ödeme gücü İlkesi	

Kaynak: Selçuk Buyrukoğlu ve Davut Buzkıran, 2016, s. 2083.

2. TÜRKİYE’DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ: DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Türkiye’de, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî gazetede yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmetleriyle ilgili olarak 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla yapılan ödemeler gelir/kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır (Ülkü, 2020, s.108). Bu vergiye ek olarak Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifiyle, “Dijital Hizmet Vergisi” (DHV) adıyla vergi sistemimize yeni bir vergi dâhil edilmiştir.

Türk vergi sistemi içine eklenen dijital hizmet vergisi yeni sektörlerle birlikte ortaya çıkan hasılatın vergilendirilmesiyle, vergi kayıplarının önlenmesi için sisteme dâhil edilmiştir.

2.1. Verginin Konusu ve Mükellefleri

7194 sayılı Kanunun 1.maddesinde belirtilen aşağıdaki hizmetler DHV'nin konusunu oluşturmaktadır:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu maddelere ek olarak dijital hizmetlerin sağlanmasına aracılık edenlerin elde ettikleri hasılat dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

7194 sayılı Kanunun 3. maddesinde ise verginin mükellefleri ve sorumlusu tanımlanmıştır. Buna göre, dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda tanımlanan dar ve tam mükellef ayrımına tabi olma durumu dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etki etmemektedir. Buna göre, dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etkisi yoktur. Aynı zamanda “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 tutabilir”, denilerek vergi sorumlusu da Kanun maddesinde tanımlanmıştır.

Dijital Hizmet Vergisi'yle ilgili vergiyi doğuran olayın, mükellefin, vergi matrahının ve vergi borcunun belirlenmesi ile verginin tahsili alanında yaşanacak güçlüklerin vergi sorumlusu yoluyla aşılması öngörülmektedir (Başaran Yavaşlar, 2020, s.20).

2.2. Verginin Matrahı ve Oranı

7194 sayılı Kanunun 5. maddesinde dijital hizmet vergisinin matrahının bir vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler neticesinde elde edilen hasılat olduğu belirtilmiştir. Ayrıca hasılatın döviz olarak elde edilmesi

halinde hasılatın elde edildiği tarihte TCMB döviz alış kuru üzerinden Türk Parasına çevrileceği karara bağlanmıştır. Dijital hizmet vergisi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir ve bu oran matraha uygulanma suretiyle hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmayacağı kanunda açıkça belirtilmiştir. Ayrıca Cumhurbaşkanı belirtilen bu oranı hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir.

2.3. Muafiyet ve İstisnalar

7194 sayılı Kanunun 4. maddesinin ilk kısmında “ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1. maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muafır”, denilmektedir. 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.

7194 sayılı Kanun’un 4. maddesine göre; dijital ortamda yapılan bazı hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisnadır:

- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu’nun ek 37. maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39. maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 4. maddesi kapsamındaki hizmetler,
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 2. maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,
- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun’un 12. maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat.

Bu hizmetlerden elde edilen hasılat, Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasındaki hadlerin tespitinde dikkate alınmaz.

Kanunun 4. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, dijital hizmet vergisine ilişkin istisna veya muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir; diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri dijital hizmet vergisi bakımından geçersizdir.

2.4. Verginin Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi

7194 sayılı Kanunun 6. maddesi dijital hizmet vergisinin tarhı, beyanı ve ödenmesi hakkında bilgi vermektedir. Buna göre; dijital hizmet vergisinin vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirtilmiştir. Dijital hizmet vergisi mükellefin beyanı ile tarh olunur ve mükellef veya sorumlular beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine iletmek zorundadırlar.

Beyannamenin verileceği ve ödeneceği daire ise, mükellefin veya sorumlunun katma değer vergisi mükellefiyeti olması halinde, katma değer vergisi bakımından bağlı olduğu vergi dairesi, böyle bir mükellefiyeti olmaması halinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan vergi dairesidir (Rençber, 2020, s.31).

2.5. Dijital Hizmet Vergisinin Uygulanmasındaki Muhtemel Sorunlar

Dijital ekonomi, klasik vergi hukuku sisteminin bazı temel kabullerinin sorgulanmasına yol açmıştır (Durdu, 2019, s.472). Dijital hizmet vergisi, mükellefiyet kapsamına giren işletmelerin kazançlarını kavramaya yönelik olduğundan dolaysız bir vergi görünümünde olmakla (ve dolaysız vergilerin hasılatının ağırlığının artırılması söylemine uygun görünmekle) birlikte; çok uluslu şirketlerin sunmuş oldukları hizmet karşılığı elde ettikleri hasılat üzerinden alınacaktır ve kuşkusuz bu hizmetlerden yararlananlara yansıtılacaktır (Saraçoğlu & Kahraman, 2020, s.12).

Konuya harcama vergileri açısından bakıldığında, fiziki mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde pek fazla sorun yaşanmamakla birlikte, esas sorun dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır (Kara & Öz, 2016, s.34). Örneğin; fiziki ürünler gümrüklerden geçtiği için KDV açısından bir sorunla karşılaşılmamakta ancak dijital ürünlerde, işlemler elektronik ortamda gerçekleştiğinden vergi idarelerince tespiti yapılamamakta ve vergilendirmeyi hangi ülkenin yapacağı konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır (Kara & Öz, 2016, s.35).

Dijital ekonomilerde ortaya çıkan faaliyetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan temel eksiklikler şu şekilde sıralanmaktadır (Budak, 2018, s.67):

- Sabit iş yeri kavramının olmayışıyla vergi rejimlerinin dayandığı sabit iş yeri kavramına bağlanan vergi rejimlerinde yaşanan aksaklıklar,
- Çifte vergilendirme sorunları,
- Bilgi değişimlerinin yapılabilmesi ve ticari sırların ve kişisel verilerin korunmasına yönelik küresel düzeyde önlemlerin zayıflığıdır.

Tüm bunlar neticesinde ülkelerin vergi kanunlarıyla uluslararası vergi düzenlemeleri dijital ekonomi ile uyumlaştırılmamakta ve ülkelerin vergi geliri kayıpları ciddi boyutlara ulaşmaktadır (Birinci, 2019, s.510).

3. SEÇİLEN OECD ÜLKELERİNDE DİJİTAL VERGİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

Günümüzde birçok uluslararası kuruluş dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili çözüm arayışındadır ancak bu kuruluşlar sınır ötesi faaliyetlerini diğer ülkelerde herhangi bir fiziki varlığa sahip olmadan gerçekleştirebildikleri için işletmelerin kâr elde ettikleri ülkelerde vergilendirilmelerinin ülkenin tek taraflı çabası ile sağlanması mümkün görünmemektedir (Birinci, 2019, s.515). Ancak dijital ekonomilerin ortak bir konsensüsle uluslararası düzeyde vergilendirilmesinde yaşanan zorluk sebebiyle ülkeler ulusal düzeyde çalışmalar yapmaya başlamışlardır.

3.1. Seçilen OECD Ülkelerinde Dijital Vergi Uygulamaları

OECD üyesi ülkelerin bir kısmı kuruluşun dijital hizmetlerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak uluslararası düzeydeki çalışmalarının tamamlanmasını ve böylelikle ülkelerinde uygulanmasını istemekte; bazı ülkeler ise önemli vergi kayıplarının önüne geçmek için kendi vergi sistemlerine yeni vergi kanunları eklemeyi tercih etmektedirler. Bu ülkelerden İngiltere, İtalya, İspanya ve Fransa yeni vergi düzenlemesi yoluna giden ülkelerdendir. Çalışmanın bu kısmında seçilen bu ülkelerde uygulanması planlanan vergi düzenlemeleri incelenecektir.

3.1.1. İngiltere

İngiltere’de 1 Nisan 2020’den itibaren hükümet, arama motorlarından, sosyal medya hizmetlerinden ve İngiliz kullanıcılarından değer elde eden çevrimiçi pazarlardan elde edilen gelirlere %2 oranında yeni bir vergi

uygulayacaktır (gov.uk, Erişim tarihi: 03.04.2020). Mevzuatın taslak olarak kabul edildiği varsayıldığında, Dijital Hizmet Vergisinin ilk ödemelerinin 1 Ocak 2022'ye kadar yapılması gerekecektir ve ödemelerin üç ayda bir yerine yıllık olarak yapılması öngörülmektedir (Andrews, 2020). Ancak hükümet hala dijitalleşmeden kaynaklanan vergi sorunlarına en sürdürülebilir uzun vadeli çözümün uluslararası kurumlar vergisi kurallarının reformu olduğuna inanmakta ve G7, G20 ve OECD'nin uzun vadeli reform tartışmalarını güçlü bir şekilde desteklemekte ve uygun bir uluslararası çözüm yürürlüğe girdikten sonra dijital hizmet vergisini kaldırmayı taahhüt etmektedir (gov.uk, Erişim tarihi: 03.04.2020).

3.1.2. Fransa

Fransız dijital hizmet vergisi, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iki “vergilendirilebilir hizmet” kategorisi olan “dijital arayüz hizmetleri” ve “hedefli reklamcılık hizmetlerinden” elde edilen gelirlere %3 oranında uygulanacak olup sadece Fransa’da sayılan iki hizmetin sunulmasından elde edilen gelirler için geçerlidir ve yasa, şirketlerin Fransa’ya atfedilebilir küresel gelirlerinin payını nasıl hesaplamaları gerektiği konusunda rehberlik sağlar (Lighthizer, 2019, s.12).

Dijital arayüz hizmetleri, kullanıcıların diğer kullanıcılarla bağlantı kurmak için, özellikle kendi aralarında mal veya hizmet alıp satmak için kullandıkları elektronik bir arayüzdür ve özellikle, bu tanım, bir “dijital arayüz” sağlayıcısının (bir web sitesi işleten bir şirketin) sahip olduğu bir kullanıcıya mal veya hizmet sattığı durumu kapsamaz ancak aracı bir kurumun devreye girdiği noktada hizmet vergi kapsamına dâhil edilmektedir (Robert E. Lighthizer, 2019, s.14). Tablo 5’te bu konuya ilişkin olarak verginin kapsamına giren ve girmeyen örnekler verilmiştir.

Tablo 5. Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında Olan ve Kapsamında Olmayan Hizmetlere Örnekler

Vergi Kapsamına Giren Hizmetler	Vergi Kapsamına Girmeyen hizmetler
Küçük işletme Amazon pazarında kullanıcıya ayakkabı satıyor, Birey eBay’de başka bir kişiye çanta satıyor, Küçük işletmeler Amazon pazarından kullanıcıya DVD veya CD satıyor.	Amazon ayakkabılarını kullanıcıya kendi envanterinden satar (“kullanıcılar arasında” değil), Louis Vuitton web sitesi üzerinden kullanıcıya çanta satıyor (“kullanıcılar arasında” değil), Spotify müziği aboneye iletir.

Kaynak: Robert E. Lighthizer, 2019, s.14.

Fransız hükümeti bu vergi uygulamasından ancak uluslararası düzeyde bir vergi uygulaması yapılırsa vazgeçeceğini duyurmuştur. Ancak Fransa’nın dijital hizmetleri vergilendirmesine yönelik izlediği tutum başta ABD olmak üzere birçok ülkenin tepkisine neden olmuştur.

3.1.3. İtalya

1 Ocak 2019 tarihinde Resmî Gazete’ de yayınlanan İtalyan Bütçe Kanunu, dijital hizmetlere (İtalyan Dijital Hizmetler Vergisi veya DST) “yeni” bir vergi getirmekte ve bu vergi aşağıda sayılan özellikleri taşıyacak olan dolaylı bir vergi olarak tanımlanmaktadır (www.ey.com, Erişim tarihi: 03.04.2020):

- Periyodik: Üç ayda bir hesaplanır ve her üç aylık dönemi izleyen ayın sonunda ödenir,
- Ciroya göre hesaplanan vergilendirilebilir matrah, Katma Değer Vergisi (KDV) hariç, dijital hizmetlerin gelir miktarıdır,
- Vergi oranı: Vergiye tabi matrahın %3’ü,
- Vergi dönemi: Takvim yılı,
- Yıllık bir iade gerekli olup, her takvim yılını takip eden 4. ayın sonuna kadar dosyalanması (ör. 30 Nisan),
- KDV veya belirli bir kimlik numarası gerektirmektedir. Yalnızca KDV amacıyla kaydedilmemiş yerleşik olmayan konular için; aksi takdirde KDV kayıt numarası kullanılacaktır,
- Değerlendirme, ihlaller ve tahsilat kapsamında KDV amaçları için geçerli olan aynı yasa hükümleri DST için de geçerli olacaktır.

3.1.4. İspanya

İspanya hükümet planı, İngiltere ve Fransa gibi diğer Avrupa ülkeleri tarafından gerçekleştirilen benzer eylemleri izleyecekti ancak İspanya Parlamentosu'nun gelecek yıldan itibaren yürürlüğe girecek vergi önlemlerini onaylaması gerekmektedir ve bu zamana kadar İspanya küresel bir dijital vergi planı uygulamaya çalışmaktadır (Zaretsky, 2020). İspanyol hükümeti 28 Şubat 2020'de Dijital Hizmet Vergisi tasarısını yayınladı ve vergi oranının %3 olarak onaylanması için gerekli süreci başlattı; yasal sürecin onaylanması halinde Dijital Hizmet Vergisi 2020'nin ikinci çeyreğinden itibaren ödenmeye başlanacaktır (Perez, 2020). İspanya hükümeti OECD düzeyindeki tartışmalara ve dijital ekonominin nasıl vergilendirileceğine dair uluslararası bir anlaşmaya varmaya uğraşırken, uluslararası tartışmaların net bir sonuca ulaşmaması ve İspanya kamuoyunun vergi adaleti gerekçesiyle yaptığı baskı neticesinde Dijital Hizmet Vergisi ile devam etmeye karar verdi (Perez, 2020).

3.2. OECD Uygulamalarının Türkiye ile Karşılaştırılması

Çalışma için seçilen OECD ülkelerinden İngiltere, İtalya, Fransa, İspanya ve Türkiye'de yeni düzenlenmiş olan dijital hizmet vergilerinin karşılaştırılması bu kısımda yapılmaktadır. Bu ülkelerin seçilmesinin sebebi; dijital hizmet vergisi uygulamasına yeni başlamış ve yeni başlayacak olan en güncel uygulama yapan ülkeler olmalarından kaynaklanmaktadır. Tablo 6'da Türkiye ve seçilen diğer ülkelerdeki uygulanan veya uygulanması planlanan dijital hizmet vergisi; vergi oranları, verginin mükellefi ve konusu açısından karşılaştırılmıştır.

Tablo 6. Türkiye ve Bazı Ülkelerde Uygulanan ve Uygulanması Planlanan Dijital Hizmet Vergisi Karşılaştırması

Ülkeler	Vergi Oranı	Verginin Mükellefi ve Konusu
İngiltere	%2	Sosyal medya platformlarından, arama motorlarından ve çevrimiçi pazarlardan en az 500 milyon Sterlin küresel gelir ve 25 milyon sterlinden fazla İngiliz geliri üreten işletmeleri hedeflemektedir.
Fransa	%3	Çevrimiçi pazarlardan 750 milyon Avro küresel gelir ve 250milyon Avro yerli gelir elde eden işletmeleri, dijital reklamları ve kişisel verilerin iletimini hedeflemektedir.
İtalya	%3	Çevrimiçi reklamcılık, kullanıcı verilerinin iletilmesi ve kullanıcıların etkileşime girmesine olanak tanıyan dijital bir arayüz sağlanmasından 750 milyon Avro küresel gelir ve 5,5 milyon Avro yerel gelir elde edecek işletmeleri hedeflemektedir.
İspanya	%3	Bir önceki takvim yılında dünya çapında yıllık 750 milyon Avro veya daha fazla gelire ve çevrimiçi reklamcılık, aracılık ve kullanıcı verilerinin aktarılmasından en az 3 milyon Avro iç gelire sahip işletmelere dolaylı vergi uygulanması hedeflenmektedir.
Türkiye	%7,5	Dijital reklam hizmetleri, sesli, görsel hizmetlerin dijital ortamda sunulması, kullanıcıların etkileşime geçmesini sağlayan dijital hizmetlerin Türkiye’den elde edilen hasılatı 20 milyon TL’den veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından fazla gelir elde edenler hedeflenmektedir.

Kaynak: Rathi, 2019.

Tablo 6’da görüldüğü üzere ülkelerin vergilendirme ihtiyacı duyduğu hizmetlerin çevrimiçi pazarlar, sosyal medya platformları, reklam hizmetleri, kişisel verilerin iletilmesi gibi hizmetler olduğu tespit edilmiştir. Vergi oranları açısından bakıldığında ise incelenen ülkelerde en yüksek oranının %7,5 ile Türkiye’nin dijital hizmet vergisi oranı olduğu görülmektedir. En az oran ise %2 ile İngiltere tarafından uygulanacaktır. İspanya, İtalya ve Fransa’nın belirlediği oran ise %3’tür. Aynı zamanda dijital ekonomilerin dünya çapındaki gelişimi neticesinde bu pazarın 3 trilyon dolara ulaştığı ve her 10 şirketten 1’inin ticari işlemlerini dijital ortamlardan yaptığı gerçeğiyle; Türkiye’de bir yılda dijital ekonomilerin %44 büyümesi bu pazardaki gelirlerin vergilendirme ihtiyacı doğduğunu göstermektedir (TRT Haber, Erişim tarihi: 04.04.2020). Vergi oranının %7,5 gibi yüksek bir oran olarak belirlenmesi Türkiye’deki vatandaşların üzerlerinde vergi yükü hissetmelerine neden olacak ve verginin etkinliğini bozacaktır. Buna paralel olarak vergiye konu olan hizmetleri yerine getirecek olan özellikle çok uluslu büyük şirketlerin vergi nedeniyle yaşayacakları kayıpları tüketiciye yansıtmak için fiyat politikalarını değiştirecekleri tartışmasız bir gerçektir. Bunun için yasa koyucunun gelir elde etmek üzere kurgulanan bu verginin etkinliğini artırmak için vergi oranını incelenen ülkelerin seviyesine çekmesi önerilmektedir.

SONUÇ

Dünyada yaşanan hızlı dönüşümün en çok etkilediği alanlardan biri kuşkusuz ekonomilerdir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan bu dönüşüm ekonomilerin dijitalleşmesiyle sonuçlanırken, üretilen mal ve hizmetlerinde dönüşmesine neden olmuştur. Fiziki olarak üretilen ve satışa konu olan çeşitli mallar artık teknolojik alt yapı ile tüketicilere sunulmaya başlanmıştır. Erişim açısından olumlu sonuçlar doğuran bu yenilik ekonomisi öte yandan bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Başka bir deyişle, çok uluslu şirketlerin faaliyet alanlarının gelişmesi hizmetlerin daha geniş alanlara yayılmasını sağlamış fakat bu hizmetlerin vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmıştır. Özellikle ülkelerin hâlihazırdaki vergi kanunları bu hizmetlerin vergilendirilmesinde eksik kalmış, bu durum da ülkelerin vergi kayıpları yaşamasına neden olmuştur.

Yaşanan vergi kayıplarının önüne geçilmesi için ilk adım OECD tarafından atılmış ve BEPS eylem planı yayınlanmıştır. Yayınlanan eylem planının ilki dijital ekonomilerin vergilendirilmesi üzerine inşa edilmiştir. OECD ile birlikte G7, G20 ve Avrupa Birliği de konu ile ilgili çalışmalar yapmış ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin dijital ekonomiler sebebiyle uğradıkları zararların giderilmesi ve mevcut vergi sistemlerinin dönüştürülmesi açısından faaliyet planı oluşturma çabası içine girmişlerdir. Ancak uluslararası kuruluşların eylem planları nihai sonucuna ulaşamamıştır ve ülkeler tek taraflı adımlar atarak kendi vergi sistemlerini revize etme yoluna gitmişler veya yeni bir vergiyi ülke vergi sistemlerine ekleme yolunu tercih etmişlerdir.

Yeni bir vergiyi vergi sistemine dâhil etme yolunu seçen ülkelerden birisi de Türkiye'dir. 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Türk vergi sistemi yeni bir vergi ile tanışmıştır. Ancak bu vergi öncelikle %7,5 gibi yüksek bir oranda vergileme yapma üzere belirlenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ele alınan ve dijital hizmet vergisinin uygulandığı ülkelerdeki vergi oranının ortalama olarak %3 olarak tercih edildiği görülmüştür. Anlaşılan odur ki Türkiye'nin bu verginin hasılatından yüksek beklentisi vardır. Ancak vergi oranlarıyla ilgili olarak diğer birçok vergide de uygulanan Cumhurbaşkanına tanınan hizmet türleriyle ilgili olarak vergi oranını %1'e indirme ve iki katına kadar artıma yetkisi anayasal ilke olan verginin yasal olması konusunda bir ikilem yaratmaktadır ve aynı zamanda hangi hizmetlerin bu kapsama alınacağı ve Cumhurbaşkanının yetkisinin hangi hizmetleri kapsayacağı konusu da belirsizlik taşımaktadır.

İncelenen ülke uygulamalarında genel olarak düşünülen OECD'nin uygulamaya koyacağı eylem planlarının tamamlanması halinde bu ülkelerin OECD uygulamalarına uyacağı yönündedir. Bu ülkelerin uygulamaya koydukları vergiler adeta geçici vergi izlenimi taşımaktadır. Ancak Türkiye açısından böyle bir çıkarım yapmak şu anki konjonktürde mümkün görünmemektedir ve böyle bir güvence de verilmemiştir.

Sonuç olarak dijital hizmet vergisinin birçok sorunu ortadan kaldırmak üzere kanunlaştırıldığı bilinmektedir, özellikle ülkelerin yaşadığı matrah aşınımının önüne geçmek temel hedeftir ancak verginin etkinliği henüz ölçülebilmiş değildir. Uygulamanın sağlığı hakkındaki düşünceler verginin tüm vergi hasılatı içindeki payının tespiti sonucunda ve diğer vergilerin kurgulanan bu yeni vergi ile uyumunun belirlenmesi sonrasında anlaşılacaktır. Dijital

hizmet vergisini uygulamaya başlayan diğer ülkeler açısından da bu durum geçerlidir ve ilerleyen dönemlerde vergilerin etkinliği belirlenebilecektir. Ülkemizde ve çalışma için seçilen ülkelerde ulusal düzeyde vergilemenin başlaması diğer ülkelere de emsal oluşturacaktır, çünkü bu yeni vergi yeni kurgulanan ekonomik düzenin ayrılmaz bir parçası olma yolundadır ve ülke vergi sistemlerini uzun süre meşgul edecek gibi görünmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi*. 20. Bs. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, H., ve Gerçek, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi : Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166–188. <https://doi.org/10.30927/ijpf.634050>
- Andrews, Zoe. (2020). UK presses ahead with digital services tax, Erişim adresi: <https://www.europeantax.blog/post/102g26o/uk-presses-ahead-with-digital-services-tax>.
- Başaran Yavaşlar, F. (2020). Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (377), 9–20.
- Birinci, N. (2019). Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Ödemeler. *Maliye Dergisi*, (176), 505–527.
- Budak, T. (2017). Uluslararası Vergi Rejiminin Dönüşümü: Dijital Ekonomi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 297–330. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.354397>
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. İstanbul: on iki levha yayıncılık.
- Diclehan, B. (2017). Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları. Retrieved May 18, 2020, from sorumlu vergicilik website: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilikbasak-diclehan.pdf>
- Durdu, M. (2019). Türkiye’de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 470–488.
- Kara, M. C., ve Öz, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası*, 36(424), 30–37.

- Lee-Makiyama, H., and Verschelde, B. (2016). OECD BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy. In F. Boccia & R. Leonardi (Eds.), *The Challenge of the Digital Economy*. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-43690-6>
- Mastar Özcan, P. (2016). Dijital Ekonomin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6(2), 73–82.
- Mikhailova, O., Gradoselskaya, G., & Kharlamov, A. (2018). Social Network Analysis of the Functional Meaning of the Term Digital Economy. *Proceedings of 2018 11th International Conference "Management of Large-Scale System Development"*, *MLSD 2018*, 1–3. <https://doi.org/10.1109/MLSD.2018.8551818>
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report* (OECD/G20 B). <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD. (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. In *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- Oktay, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 95–116.
- Perez, Miguel. (2020). Spanish digital services tax: another interim measure without a sunset clause, Erişim Adresi: <https://www.europeantax.blog/>.
- Rathi, Deeksha. (2019). Taxing The Digital Economy: My Way or The Highway Will Not Lead to A Longer-Term Solution. Erişim Adresi: <https://www.europeantax.blog>.
- Rençber, A. (2020). Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 27–35.
- Lighthizer, R. E. (2019). *Report on France’s Digital Services Tax*. Office of the United States Trade Representative.
- Saraçoğlu, F., ve Kahraman, B. (2020). Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 9–17.

Ülkü, Y. E. (2020). Türkiye’deki Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 106–125.

Yüce, M., ve Akbulut, N. (2018). Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Akademik Bakış*, 66, 105–123.

Zaretsky, Renu. (2020) Transaction Taxes, Digital Taxes, and Tax Compliance, Erişim Adresi: <https://www.taxpolicycenter.org/daily-deduction/transaction-taxes-digital-taxes-and-tax-compliance>.

https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/italy-introduces-new-digital-services-tax, Erişim tarihi: 03.04.2020.